

# TaxNewsLetter

## 2006



N. 5

**IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:**

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIU' SIGNIFICATIVE EMESSE NEI MESI DI SETTEMBRE - OTTOBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIORE INTERESSE PUBBLICATA NEI MESI DI SETTEMBRE - OTTOBRE

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

## INDICE

PARTE PRIMA.....	4
IMPOSTE DIRETTE.....	4
<b>I. GIURISPRUDENZA .....</b>	<b>4</b>
<b>1 REDDITI D'IMPRESA-Accantonamento a fondo rischi su crediti pro solvendo- Corte di Cassazione- Sentenza del 4 luglio 2006, n. 22171 (depositata il 16 ottobre 2006).....</b>	<b>4</b>
<b>2 REDDITI D'IMPRESA-Ammortamento accelerato-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006).....</b>	<b>4</b>
<b>3 REDDITI D'IMPRESA-Ammortamento dei beni materiali: impianto di condizionamento- Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006) 5</b>	<b>5</b>
<b>4 REDDITI D'IMPRESA-Deducibilità degli interessi passivi e principio d'inerenza-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006); Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22032 (depositata 13 ottobre 2006).....</b>	<b>5</b>
<b>5 REDDITI D'IMPRESA-Deducibilità dei componenti negativi e principio di inerenza- Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006); Sentenza del 19 giugno 2006, n. 19353 (depositata l'8 settembre 2006).....</b>	<b>5</b>
<b>6 REDDITI D'IMPRESA-Oneri pluriennali-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006 (depositata il 13 ottobre 2006).....</b>	<b>6</b>
<b>7 REDDITI D'IMPRESA-Onere della prova-Corte di Cassazione-Sentenza del 26 maggio 2006, n. 18000 (depositata il 9 agosto 2006); Sentenza del 1° giugno 2006, n. 20521 (depositata il 22 settembre 2006).....</b>	<b>7</b>
<b>8 REDDITI D'IMPRESA-Condizione sospensiva-Corte di Cassazione-Sentenza del 6 luglio 2006, n. 19610 (depositata il 13 settembre 2006).....</b>	<b>7</b>
<b>9 REDDITI D'IMPRESA-Rapporti infragruppo tra società estera e società italiana-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006, n. 22023 (depositata il 13 ottobre).....</b>	<b>7</b>
<b>10 REDDITI D'IMPRESA-I quadri non costituiscono beni materiali strumentali ammortizzabili-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006 (depositata il 13 ottobre 2006). .....</b>	<b>8</b>

11	REDDITI D'IMPRESA-Conformità dei compensi corrisposti agli associati nell'attività dell'impresa-Corte di Cassazione-Sentenza del 12 giugno 2006, n. 20748 (depositata il 25 settembre 2006) .....	8
12	REDDITI D'IMPRESA-Entrate condizionate all'espletamento di procedure amministrative-Corte di Cassazione-Sentenza del 1° giugno 2006, n. 20521 (depositata il 22 settembre 2006) .....	8
PARTE SECONDA .....		10
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE.....		10
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI .....	10
1	IMPOSTA DI REGISTRO – regime transitorio per i contratti di locazione di beni immobili in corso di esecuzione alla data del 4 Luglio 2006 – Circolare n. 33/E del 16/11/2006 – Circolare n. 134/E del 27/11/2006 .....	10
2	IVA - Presunzioni di cessione e acquisto a seguito della rilevazione di differenze inventariali delle aziende di grande distribuzione - Circolare 2 ottobre 2006, n. 31/E, dell'Agenzia delle Entrate. ....	11
3	IVA - Obbligo di versamenti con modalità telematiche - Istruzioni operative – Circolare n. 30 del 29/09/2006. ....	13
4	IVA – Prestazioni socio-sanitarie rese da enti pubblici tramite il c.d. metodo <i>dell'In House providing</i> - esenzione ai sensi dell'art. a10, n. 27-ter), del d.p.r.n 26 ottobre 1972, n. 633 - Risoluzione n. 129/E del 9 novembre 2006 .....	13
II.	GIURISPRUDENZA .....	15
1	ICI- Imposta comunale sugli immobili non ultimati – Corte di Cassazione (sezione tributaria)- sentenza del 23 ottobre 2006, n. 22808. ....	15
2	IVA - Detrazione dell'imposta – Interpretazione dell'art. 17, n. 7, della Sesta Direttiva 77/338/CEE – Esclusione o limitazione dal regime di detrazione dell'Iva per alcuni motoveicoli e autoveicoli – Illegittimità – Corte di Giustizia UE, sez. III, 14 settembre 2006, causa C-228/05.....	15

## ***PARTE PRIMA***

### ***IMPOSTE DIRETTE***

#### **I. GIURISPRUDENZA**

##### **1 REDDITI D'IMPRESA-Accantonamento a fondo rischi su crediti pro solvendo-Corte di Cassazione- Sentenza del 4 luglio 2006, n. 22171 (depositata il 16 ottobre 2006)**

In tema di determinazione del reddito d'impresa, è consentita la deduzione degli accantonamenti iscritti nel fondo rischi su crediti, prevista dall'art. 106 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, in relazione ai crediti ceduti *pro solvendo*, i quali determinano una situazione di rischio per il cedente, dal momento che è proprio nei confronti di quest'ultimo che il creditore cessionario, in caso di mancato pagamento, si rivolgerà per chiedere l'adempimento dell'obbligazione ceduta. Quindi, poiché il rischio sul credito è ancora a carico del creditore cedente, a buon diritto esso viene iscritto tra la massa dei crediti, in proporzione alla quale viene accantonato il fondo rischi (in senso conforme, Cass. n. 13803/2005 e n. 1408/2003).

In altre recenti pronunce, la Corte ha affermato che i crediti ceduti *pro solvendo* rientrano nella base su cui calcolare l'accantonamento al fondo rischi su crediti, nella misura dello 0,50% dell'impresa cedente, in quanto il cedente resta obbligato, in via di regresso, potendo essere escusso nel caso d'insolvenza del debitore ceduto (Cass. n. 12783/2001; Cass. Sez. trib. n. 3/2002; Cass. Sez. trib. n. 14506/2002). La Suprema Corte, in tali sentenze, ha affermato che la deduzione prevista dalla norma fiscale "si applica ai crediti ceduti se, e nella misura in cui, essi, nonostante la cessione, determinano una situazione di rischio per il cedente" e, conseguentemente, anche il rischio nascente dai crediti ceduti assume rilevanza fiscale. La Corte ha ulteriormente precisato che deve ritenersi legittimo l'accantonamento per rischi su crediti non solo da parte del loro titolare, ma anche di chi creditore può diventarlo, essendo il cedente soggetto alla retrocessione del credito in caso di mancato adempimento del debitore ceduto.

##### **2 REDDITI D'IMPRESA-Ammortamento accelerato-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006)**

In tema di ammortamento accelerato, la prova che un determinato impianto possa essere ammortizzato in un arco di tempo più breve di quello normativamente previsto, perché soggetto ad un'usura particolarmente rapida, dev'essere fornita dimostrando, non tanto che l'impianto è utilizzato in doppi turni di lavorazione, ma piuttosto che la più intensa

utilizzazione è tale in relazione “a quella normale del settore”, così come si evince *ex art.* 102, comma 3, primo periodo, del Tuir. Poiché, dunque, ogni bene ha un suo tempo di lavorazione normale, l’applicazione di coefficienti di ammortamento più alti dev’essere giustificata in relazione ad un’utilizzazione del bene più intensa rispetto a “quella normale del settore”.

**3 REDDITI D’IMPRESA-Ammortamento dei beni materiali: impianto di condizionamento-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006)**

In sede di determinazione della quota di ammortamento deducibile afferente ad un impianto (nella specie, sistema di condizionamento), spetta al contribuente assolvere l’onere della prova circa l’applicabilità di un coefficiente tabellare ( *ex D.M.* 31 dicembre 1988) più elevato rispetto a quello riferibile all’immobile cui l’impianto inerisce. Tali coefficienti, ai sensi dell’art. 102, comma 2, del Tuir, sono stabiliti per classi omogenee di beni, in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi, cosicché le quote annue di ammortamento calcolate in base ad essi risultano più alte se il bene (come un apparecchio meccanico) ha un tasso di deperimento più rapido rispetto ad altri (come i beni immobili). Nella pronuncia in esame, l’impianto di condizionamento viene considerato un tutt’uno con l’immobile cui inerisce, e per questo motivo si ritiene applicabile un coefficiente più basso.

**4 REDDITI D’IMPRESA-Deducibilità degli interessi passivi e principio d’inerenza-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006); Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22032 (depositata 13 ottobre 2006)**

Con riguardo al tema degli interessi passivi, una recente sentenza della Corte di Cassazione ha affermato che il giudizio di inerenza alla determinazione del reddito d’impresa, *ex art.* 109 del Tuir, non opera in ordine alla deducibilità degli interessi passivi, ammessa in ogni caso nei limiti di cui all’art. 61 del Tuir, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza, escluso dal successivo art. 109, comma 5. Inoltre, in senso conforme, troviamo precedenti pronunce della Corte di Cassazione e dell’Agenzia Entrate (Cass. n. 14702/2001; Cass. n. 2114/2004; ris. Ag. Entr. n. 178/E del 9 novembre 2001).

**5 REDDITI D’IMPRESA-Deducibilità dei componenti negativi e principio di inerenza-Corte di Cassazione-Sentenza del 3 luglio 2006, n. 22034 (depositata il 13 ottobre 2006); Sentenza del 19 giugno 2006, n. 19353 (depositata l’8 settembre 2006)**

Ai fini della deducibilità dei componenti negativi, il contribuente è tenuto a fornire adeguata dimostrazione in ordine all’inerenza alla produzione del reddito d’impresa delle erogazioni liberali effettuate. L’onere di provare l’esistenza dei presupposti di costi ed

oneri deducibili, concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, e della loro inerenza e diretta imputabilità ad attività produttive di ricavi, cade quindi a carico del contribuente (Cass. n. 7329/2003, n. 1168/2002, n. 11240/2002, n. 10802/2002, n. 12330/2001 e n. 11514/2001). Anche con riguardo alle liberalità erogate, dunque, astrattamente deducibili, entro determinati limiti, il contribuente deve dimostrare, mediante idonea documentazione, che sono sostenute in conformità alle disposizioni di legge (art. 95, comma 1, e art. 100 del Tuir) e che sono inerenti alle finalità del reddito d'impresa (Cass. n. 14570/2001, n. 6300/1998), secondo quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del Tuir<sup>1</sup>. Il medesimo principio di correlazione tra onere dedotto e produzione di ricavi dev'essere osservato con riguardo alle spese promozionali o pubblicitarie, disciplinate dall'art. 108, comma 2, del Tuir.

Le spese sono detraibili dal reddito anche quando il corrispettivo sia stato erogato a soggetto diverso rispetto a quello che ha emesso la fattura. Se alcuni costi contabilizzati e portati in deduzione dal reddito siano rappresentati da fatture che l'Amministrazione finanziaria ritiene irregolari, il contribuente è ammesso a provare che l'operazione ed il corrispondente esborso sono reali, a prescindere dalla falsità della fattura, dovendosi, in caso di esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza.

## **6 REDDITI D'IMPRESA-Oneri pluriennali-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006 (depositata il 13 ottobre 2006)**

Per quanto riguarda le spese di registrazione del marchio, queste sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute. Infatti al costo attribuibile al marchio resta estranea la spesa occorrente per ottenere la registrazione, che si esaurisce nell'esercizio entro il quale è stata sostenuta ed ivi interamente da spendere.

Altrettanto dicasi per il costo afferente la pratica tecnica necessaria per ottenere un finanziamento per esigenze di ristrutturazione dell'immobile, la cui inerenza va riferita all'utilità di scopo cui il prestito era diretto, comportando l'inclusione dell'esborso nell'esercizio in cui è stato fatturato, a prescindere dal periodo in cui sia stato materialmente elargito il mutuo.

---

<sup>1</sup> Art. 109, comma 5, D.P.R. 917/1986: *Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 96. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente.*

**7 REDDITI D'IMPRESA-Onere della prova-Corte di Cassazione-Sentenza del 26 maggio 2006, n. 18000 (depositata il 9 agosto 2006); Sentenza del 1° giugno 2006, n. 20521 (depositata il 22 settembre 2006)**

In tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'esistenza di una regolare contabilità impedisce soltanto il ricorso ad accertamento sintetico (art. 39 del D.P.R. n. 600/1973), ma non impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza di costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza, atteso che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, ivi compresi i requisiti della inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi, non incombe all'Amministrazione finanziaria, ma al contribuente che invoca la deducibilità.

Lo stesso principio è affermato anche in tema di entrate condizionate all'espletamento di procedure amministrative, dove l'onere di provare il requisito della certezza e determinabilità dei componenti positivi del reddito, in un determinato esercizio sociale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre per quelli negativi l'onere grava sul contribuente.

**8 REDDITI D'IMPRESA-Condizione sospensiva-Corte di Cassazione-Sentenza del 6 luglio 2006, n. 19610 (depositata il 13 settembre 2006)**

Gli oneri corrisposti a titolo di penale per il ritardo, contemplata in un contratto preliminare soggetto a condizione sospensiva, non possono ritenersi componenti negativi oggettivamente certi e determinati, come richiesto dall'art. 109 del Tuir, finché la condizione non si sia avverata. Pertanto, il principio di competenza, così come formulato nella prima parte dell'art. 109 del Tuir, si arresta di fronte a costi e ricavi che non sono ancora certi al momento della determinazione del reddito.

**9 REDDITI D'IMPRESA-Rapporti infragruppo tra società estera e società italiana-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006, n. 22023 (depositata il 13 ottobre)**

Gli accordi infragruppo fra una società estera e una società italiana il cui capitale sia quasi integralmente posseduto dalla società italiana non sono regolati dalla legge italiana bensì dalla Convenzione di Vienna dell'11 aprile 1980 (ratificata e resa esecutiva con L. n. 765/1985). L'art. 1, comma 1, della Convenzione ne stabilisce i criteri di applicazione, che sono due. La disciplina uniforme si applica quando la vendita è intercorsa tra parti che hanno la loro sede (*place of business*) in due Stati contraenti diversi oppure quando le norme di diritto internazionale privato (cioè del foro) portano all'applicazione della legge di uno Stato contraente. Si evince, dunque, che la Convenzione trova applicazione per le vendite internazionali e, al fine di determinare il carattere internazionale della vendita,

occorre fare riferimento alla sede di affari delle due parti: se questa si trova in due Stati diversi, la vendita ha il carattere dell'internazionalità e, pertanto, è soggetta alle disposizioni della Convenzione.

**10 REDDITI D'IMPRESA-I quadri non costituiscono beni materiali strumentali ammortizzabili-Corte di Cassazione-Sentenza del 22 giugno 2006 (depositata il 13 ottobre 2006).**

I quadri esposti in un albergo costituiscono una forma di investimento patrimoniale, non essendo soggetti a logorio economico, a causa del decorso del tempo, ma piuttosto ad una rivalutazione. Poiché essi non perdono il loro pregio nel tempo fornendo l'utilità cui sono mirati, non si vede come i costi d'acquisto possano essere inclusi tra quelli pluriennali di produzione del reddito e non piuttosto considerati tra gli investimenti patrimoniali della società.

**11 REDDITI D'IMPRESA-Conformità dei compensi corrisposti agli associati nell'attività dell'impresa-Corte di Cassazione-Sentenza del 12 giugno 2006, n. 20748 (depositata il 25 settembre 2006)**

Rientra nei poteri dell'Amministrazione sindacare la misura dei compensi corrisposti agli associati in partecipazione all'impresa, valutando se essi rispondano ai canoni dell'economia.

Più in generale, l'Amministrazione finanziaria può valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e procedere alla loro rettifica, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio di impresa, indicati nelle delibere o nei libri sociali o nei contratti con una rilevante diverge

**12 REDDITI D'IMPRESA-Entrate condizionate all'espletamento di procedure amministrative-Corte di Cassazione-Sentenza del 1° giugno 2006, n. 20521 (depositata il 22 settembre 2006)**

In tema di componenti del reddito d'impresa, le entrate condizionate all'espletamento di procedure amministrative acquistano certezza e determinabilità, ai fini dell'imputazione al reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare. In linea di principio, infatti, la regola secondo cui, nel reddito di impresa, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo (nel qual caso vanno calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni) va interpretata nel senso che il dovere di conteggiarle nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto di

determinazione del reddito, e, cioè, al momento della redazione e presentazione della dichiarazione (Cass. n. 2892/2002). Quando, come nel caso di specie, relativo a rimborsi dovuti dal Servizio Sanitario ad una casa di cura privata, i requisiti di certezza e determinabilità dei componenti del reddito siano condizionati all'espletamento di procedure amministrative, tali requisiti si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione al reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, "solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare" (Cass. n. 12831/2002).

## **PARTE SECONDA**

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE**

#### **I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

##### **1 IMPOSTA DI REGISTRO – regime transitorio per i contratti di locazione di beni immobili in corso di esecuzione alla data del 4 Luglio 2006 – Circolare n. 33/E del 16/11/2006 – Circolare n. 134/E del 27/11/2006**

L'art. 35, commi da 8 a 10-sexies, del D.lgs. del 4 Luglio 2006, n. 223, (convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 Agosto 2006), ha modificato profondamente il regime fiscale, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro, delle prestazioni di cessione e di locazione, anche finanziaria, di immobili.

Per gli approfondimenti relativi alle modifiche normative sopra richiamate, si rimanda alla lettera informativa n. 2 del 5 settembre 2006, mentre per i primi chiarimenti ministeriali alla Tax-letter n. 4 del 2006 (Circolari n. 27 e n. 28 del 4 agosto 2006).

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente in materia, e con la presente Circolare chiarisce le modalità di applicazione dell'imposta proporzionale di registro per i contratti di locazione, anche finanziaria, e di affitto di fabbricati, già assoggettati ad imposta sul valore aggiunto in virtù delle disposizioni vigenti fino al 4 Luglio 2006 e in corso di esecuzione alla medesima data.

Illustra, inoltre, le modalità per esercitare, nei limiti consentiti, l'opzione per l'assoggettamento ad Iva delle relative prestazioni.

I chiarimenti forniti si ricollegano al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 settembre 2006, (in G.U. n. 220 del 21/09/2006), concernente le modalità e i termini degli adempimenti e dei versamenti di cui all'art. 35, comma 10-quinquies, del decreto-legge n. 233 citato.

La presente Circolare chiarisce, anche con rinvio al provvedimento citato, gli adempimenti da eseguire entro il 30 novembre.

In particolare, si illustrano:

- 1 i contratti da registrare;
  - 2 i soggetti obbligati alla registrazione in esame
  - 3 la base imponibile dell'imposta di registro;
  - 4 le modalità telematiche di registrazione e di versamento dell'imposta;
  - 5 il regime applicabile ai contratti di locazione, anche finanziaria, stipulati nel periodo intercorrente tra la data di emanazione del decreto legge (4 Luglio) e quella di entrata in vigore della legge di conversione n. 248 del 2006; ovvero per quelli stipulati in data successiva al 12 agosto 2006.
- Con la circolare del 27 novembre 2006, n. 134/E del 2006, l'Agenzia delle entrate ha chiarito le modalità di registrazione e di versamento dell'imposta proporzionale di registro per i contratti di leasing immobiliare.

**2 IVA - Presunzioni di cessione e acquisto a seguito della rilevazione di differenze inventariali delle aziende di grande distribuzione - Circolare 2 ottobre 2006, n. 31/E, dell'Agenzia delle Entrate.**

La presente circolare è finalizzata all'individuazione delle corrette soluzioni interpretative in ordine alle disposizioni del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto, a seguito dell'attività di accertamento, posta in essere nei confronti di operatori commerciali, soprattutto del settore della grande distribuzione. In particolare, è conforme alle disposizioni del D.P.R. n. 441/1997 l'elevazione di rilievi fondati sulla presunzione di cessione o di acquisto di beni dei quali sia emersa, in sede di inventario fisico, rispettivamente, l'assenza o la presenza in misura difforme da quella emergente dalla contabilità dell'impresa (artt. 1 e 3). L'operatività delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, è limitata al periodo d'imposta in corso al momento dell'accesso (art. 4, comma 2). Queste disposizioni operano come presunzioni nel senso che, in deroga al principio *ex art. 2697 c.c.*, l'Amministrazione in sede di accertamento deve solo provare il fatto indicato dalla norma, e cioè gli ammanchi di beni a seguito di riscontro fisico ovvero

le “differenze quantitative” tra consistenza delle rimanenze registrate e scritture obbligatorie di magazzino o documentazione obbligatoria.

Tale presunzione di cessione non opera nel caso dell’art. 2 del D.P.R. n. 441/1997. Questa disposizione, infatti, prevede, al comma 3, che la perdita di beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente è provata da idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione o, in mancanza, da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio – da rendersi entro trenta giorni dal verificarsi dell’evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza – dalle quali risulti il valore complessivo dei beni mancanti, salvo l’obbligo di fornire, a richiesta dell’Amministrazione finanziaria, i criteri in base ai quali detto valore è stato determinato. In particolare, al fine di garantire maggiore trasparenza circa le modalità di determinazione delle differenze inventariali, alla dichiarazione sostitutiva dovrà essere tempestivamente associata una relazione che specifichi il calcolo delle differenze medesime e la loro distribuzione distinta per tipologia fenomenologica (es. furto, cali, deperimento, ecc.).

Nei casi in cui gli ammanchi o gli esuberi di merce risultino dal confronto tra contabilità di magazzino obbligatoria ai fini fiscali [art. 14, comma 1, lett. D, del D.P.R. n. 600 del 1973] e le giacenze di magazzino, le differenze inventariali costituiscono presunzione di cessione o di acquisto ai sensi dell’art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997. In tal caso, le dichiarazioni di atto notorio di cui al comma 3 dell’art. 2, prodotte dal contribuente per vincere le medesime presunzioni, dovranno essere tempestivamente associate da relazioni che specifichino il calcolo delle differenze inventariali e la loro distribuzione distintamente per fenomenologia.

Nei casi in cui gli ammanchi o gli esuberi risultino da contabilità di magazzino non obbligatoria ai fini fiscali (ad esempio dalle c.d. “schede conto consegnatario”), il contribuente – trattandosi di fattispecie non riconducibile all’ambito di applicazione del D.P.R. n. 441/1997 – non è vincolato alle procedure ivi previste (denuncia, dichiarazione sostitutiva di atto notorio) per superare le presunzioni dei verificatori, ma può fornire qualunque altro elemento (anche di ordine presuntivo) idoneo a vincere gli esiti della ricostruzione delle cessioni e/o degli acquisti.

In entrambi i casi predetti, ma in particolare in tale ultima ipotesi, i verificatori non dovranno limitarsi al recupero a tassazione *sic et simpliciter* delle differenze inventariali rilevate dal contribuente e riscontrabili dalla documentazione, obbligatoria o meno, da esso tenuta, ma dovranno valutare tali incongruenze contabili nell'ambito di un'analisi generale dell'intera posizione del soggetto, della credibilità degli elementi comunque forniti da quest'ultimo a giustificazione delle differenze inventariali rilevate, delle caratteristiche gestionali e delle peculiarità del processo produttivo e/o commerciale dell'impresa controllata.

### **3 IVA - Obbligo di versamenti con modalità telematiche - Istruzioni operative – Circolare n. 30 del 29/09/2006.**

La presente circolare dell'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti delle disposizioni contenute nell'articolo 37, comma 49 del decreto legge n. 233 del 4 luglio 2006, recante l'obbligo di versamenti con modalità telematiche.

Per gli approfondimenti normativi, si rimanda alla lettera informativa n. 2 del 5 settembre 2006.

La circolare illustra le procedure telematiche di versamento, direttamente o attraverso gli intermediari abilitati a Entratel; la titolarità del conto su cui addebitare i versamenti; l'esito dei versamenti; le modalità per annullare un pagamento telematico; gli enti che eseguono versamenti diretti in tesoreria statale; i casi particolari.

Con decreto del Presidente del consiglio dei ministri del 4 ottobre 2006 (GU n. 233 del 6-10-2006), il termine iniziale fissato al primo ottobre 2006, è stato differito al 1° gennaio 2007 per i soggetti titolari di partita Iva diversi da quelli di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 1917.

### **4 IVA – Prestazioni socio-sanitarie rese da enti pubblici tramite il c.d. metodo dell'*In House providing*- esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-ter), del d.p.r.n 26 ottobre 1972, n. 633 - Risoluzione n. 129/E del 9 novembre 2006**

Con istanza interpello ex art. 11 della legge n. 212 del 27/07/2000, una fondazione che ha la natura di ente pubblico, chiede l'estensione dell'art. 10, n. 27-ter), alle prestazioni socio-sanitarie che verranno rese da una futura società che l'istante intende costruire secondo il metodo del cosiddetto in *house providing*.

In particolare, la fondazione interpellante ritiene che alla futura società possa riconoscersi la natura di organismo di diritto pubblico in virtù dell'applicabilità, in generale, delle definizioni normative e dei relativi chiarimenti espressi in materia di appalti pubblici. Di conseguenza, alle prestazioni rese dalla stessa si applicherebbe l'esenzione prevista dall'art. 10, n. 27-ter) del d.p.r. n. 633 del 1972, secondo cui sono esenti da Iva alcune prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese da organismi di diritto pubblico e dagli altri organismi ed enti espressamente indicati dalla stessa disposizione.

La presente circolare chiarisce che l'estensione all' *in house providing* della natura di organismo di diritto pubblico, sulla base della definizione dettata dal codice in materia di appalti, non può ritenersi immediatamente applicabile ai fini fiscali per determinare l'ambito applicativo delle norme tributarie riferite ad enti ed organismi pubblici. Pertanto, si ritiene che la società che sarà costituita, non potrà ricondursi tra i soggetti elencati dall'art. 10, n. 27-ter).

## **II. GIURISPRUDENZA**

### **1 ICI- Imposta comunale sugli immobili non ultimati – Corte di Cassazione (sezione tributaria)- sentenza del 23 ottobre 2006, n. 22808.**

Con riferimento ai fabbricati di nuova costruzione, gli articoli n. 2 e n. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, stabiliscono l'applicazione dell'ICI a partire dalla data di ultimazione dei lavori, ovvero, se antecedente, dalla data di utilizzazione.

Con la presente sentenza, la Corte di cassazione ha ritenuto che l'avvenuto accatastamento del fabbricato (non interamente ultimato nei piani superiori) costituisce utilizzazione dello stesso, e quindi integra i presupposti per l'applicazione dell'ICI indipendentemente dal completamento delle rifiniture.

### **2 IVA - Detrazione dell'imposta – Interpretazione dell'art. 17, n. 7, della Sesta Direttiva 77/338/CEE – Esclusione o limitazione dal regime di detrazione dell'Iva per alcuni motoveicoli e autoveicoli – Illegittimità – Corte di Giustizia UE, sez. III, 14 settembre 2006, causa C-228/05**

La Corte di giustizia si è pronunciata su una domanda di pronuncia pregiudiziale (ai sensi dell'art. 234 CE ) in merito all'interpretazione dell'art. 17, n. 7 della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società a responsabilità limitata Stradasfalti SRL e l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento, in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto che la società riteneva di aver indebitamente versato negli anni 2000-2004 per l'acquisto, l'uso e la manutenzione di veicoli da turismo che non formano oggetto dell'attività propria di tale società.

La questione riguardava la presunta incompatibilità dell'art. 19 bis 1 del d.p.r. 633/1972 con la normativa comunitaria che regola il regime delle detrazioni Iva.

Ai sensi dell'articolo 17 della citata sesta Direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno

diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (Art. 17, n. 6); tuttavia ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzione la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni, fatta salva la consultazione di un comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (previsto dall'articolo 29 della stessa Direttiva).

La normativa nazionale rilevante figura all'art. 19-bis 1, che prevede l'esclusione o la riduzione della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'articolo 54, lettere a) e c) del D.lgs. 30 aprile 1992, n. 258, non compresi nell'allegato B e non adibiti ad uso pubblico, ove gli stessi non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, nonché dei relativi componenti e ricambi. L'indetraibilità in discorso si estende anche alla prestazioni di custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi e all'acquisto e all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ai medesimi. La normativa prevede poi casi particolari di totale e parziale detraibilità.

La società sosteneva che l'art. 19 bis 1, lett. c) e d) è in compatibile con le disposizioni della sesta Direttiva per i seguenti motivi:

- in quanto l'indetraibilità da esso introdotta non rientra in alcuna delle categorie di deroghe lecite previste dalla norma comunitaria;
- la misura in questione violerebbe le disposizioni dell'art. 17, n. 7, della medesima Direttiva, per il fatto che il comitato Iva non è stato previamente consultato dal governo italiano;
- gli unici motivi che potrebbero giustificare la deroga al diritto di detrazione dell'Iva, ossia i motivi congiunturali, non sono mai sussistiti e, inoltre, la misura non presentava il carattere della temporaneità, in quanto applicata in maniera strutturale da più di venticinque anni.

La Corte di giustizia, chiamata a pronunciarsi, ha chiarito che gli Stati membri, per rispettare l'obbligo procedurale di consultazione (di cui all'art. 29 della Direttiva citata), devono informare il comitato consultivo dell'Iva che essi intendono adottare una misura nazionale che deroga al regime generale delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto e devono fornire a tale comitato informazioni sufficienti per consentirgli di esaminare la

misura con cognizione di causa. La disposizione, inoltre, non autorizza lo Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni ove tali misure siano prive di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale e/o facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico.

Pertanto, secondo la Corte di giustizia, il contribuente al quale sia stata applicata la misura derogatoria senza il rispetto delle condizioni sopra citate, deve poter ricalcolare il suo debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'art. 17, n. 2 della citata Direttiva nella misura in cui i beni e i servizi siano stati impiegati ai fini di operazioni soggette all'imposta.

La sentenza della Corte ha finito per dichiarare esplicitamente l'incompatibilità con l'art. 17, n. 7 della Direttiva della normativa italiana in tema di indetraibilità dell'Iva versata per taluni motoveicoli e autoveicoli, senza previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (art. 19 bis-1 del d.p.r. n. 633/1972).

Ne deriva, secondo la Corte, che il governo italiano sarà tenuto a rimborsare ai contribuenti la differenza tra l'Iva indebitamente versata e quella effettivamente dovuta in base all'art. 17 della citata Direttiva. La Corte non ha ritenuto di dover limitare gli effetti nel tempo della propria pronuncia, non riscontrando, nel caso sottoposto al suo esame, l'esigenza di tutelare la stabilità dei rapporti costituiti in buona fede, in omaggio al principio della certezza del diritto.