

I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE ■ Risolti i dubbi sulla disciplina applicabile dopo le modifiche della riforma Ires

Il «sottozero» senza deduzione

I versamenti dei soci a copertura di perdite della partecipata valgono solo come incremento del costo fiscale

I versamenti effettuati dai soci a copertura di perdite della partecipata, per la parte che eccede il patrimonio netto della stessa dopo il ripianamento (cosiddetto «sottozero»), non possono essere portati in deduzione nella determinazione del reddito imponibile. L'indeducibilità rileva sia in caso di partecipazioni diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87 del Tuir sia per quelle che beneficiano di tale regime. È questo l'importante chiarimento contenuto nella risoluzione n. 90/E dell'11 luglio 2005 dell'agenzia delle Entrate.

Il dubbio. La disciplina dei versamenti cosiddetti «sottozero» era alquanto incerta dopo le modifiche apportate dalla riforma fiscale del 2004.

Si contrapponevano, in particolare, due tesi: la prima confermava la possibilità di dedurre questi versamenti come espressamente sancito dal precedente sistema (articolo 61 del Tuir); la seconda, che appariva preferibile (si veda «Il So-

le-24 Ore» del 10 febbraio 2005), propendeva per la deducibilità di questi versamenti che potevano, quindi, essere portati unicamente a incremento del costo fiscale della partecipazione come un qualsiasi altro versamento a fondo perduto o in conto capitale effettuato dai soci.

Le soluzioni. La tesi della deducibilità dei versamenti e delle remissioni di debito effettuati a copertura del «sottozero» si basava sull'interpretazione dell'agenzia delle Entrate contenuta nella circolare 7/E/2003, secondo la quale per i predetti versamenti rileva il regime

facoltativo di deduzione immediata, dovendo considerarsi gli stessi delle spese di esercizio la cui deducibilità è subordinata all'effettivo ripianamento della perdita. Si tratterebbe, quindi, di una spesa di esercizio comunque deducibile secondo gli ordinari criteri alla base del reddito d'impresa; in tal senso questa deducibilità non necessita di alcuna previsione espressa e, quindi, nes-

IN EDICOLA CON «IL SOLE-24 ORE»

Sotto la lente i segreti del disinquamento



Disinquamento dei bilanci e risparmio transfrontaliero: sono i due argomenti che affronta il numero di luglio/agosto di «Guida alla Riforma Fiscale», il mensile dal taglio informativo pratico e sintetico che aggiorna professionisti e imprese sulle novità introdotte dal nuovo sistema fiscale.

Il settimanale del mensile, che fino al 31 agosto sarà in edicola con «Il Sole-24 Ore» a 5,50 euro più il prezzo del quotidiano, si occupa nella prima parte del disinquamento dei bilanci, con il punto sugli aspetti contabili e le modalità per la compilazione del quadro EC del modello Unico, caso per caso; la seconda parte illustra le nuove regole sulla tassazione del risparmio transfrontaliero. L'appuntamento con «Guida alla Riforma Fiscale» proseguirà a settembre con un numero dedicato al trasferimento d'azienda analizzato alla luce del nuovo Tuir.

la rilevanza assumerebbe la circostanza che l'articolo 94, comma 6 del Tuir non prevede più alcun riferimento alla facoltà di deduzione del «sottozero».

La tesi della indeducibilità trae, invece, convincimento dalla circostanza che la riforma ha fatto «cadere» i pilastri che giustificavano la deduzione del «sottozero» nel precedente sistema e che, di fatto, assicurava il consolidamento: la svalutazione delle partecipazioni e

per trasferire le vicende reddituali della società partecipata in capo al socio. In sostanza, la doppia deduzione della perdita prima consentita — in capo alla partecipata che la consegue e in capo alla partecipante che la ripiana — era volta a evitare fenomeni di doppia imposizione in un sistema oggi del tutto rivoluzionato.

La risoluzione ha anche provveduto a chiarire che l'indeducibilità dei versamenti

«sottozero» rileva sia per le partecipazioni che non hanno i requisiti per l'esenzione sia per quelle che possiedono tali requisiti.

Ne deriva che quando il ripianamento della perdita riguarda partecipazioni in società non aventi i requisiti per l'esenzione, la mancata deduzione immediata del versamento è «compensata» dalla minore plusvalenza o maggiore minusvalenza realizzata all'atto della dismissione della partecipazione mentre in caso di partecipazione exemption il «recupero» della mancata deduzione avverrà, prima o poi, in capo a qualcuno in termini di mancata imposizione.

Va, da ultimo, osservato che la risoluzione è coerente con quanto richiesto dal parere della VI commissione Finanze della Camera dei deputati espresso sul correttivo Ires che invita il Governo a chiarire che la disposizione dell'articolo 94, comma 6 del Tuir — riguardante i versamenti a fondo perduto o in conto capitale o la rinuncia dei crediti — si applica anche alle immobilizzazioni finanziarie.

LUCA MIELE

Il principio
prescinde
dai requisiti
per l'esenzione

LA RISOLUZIONE

«L'art.16, comma 2 del Dlgs n. 460 del 1997 dispone che sui redditi di capitale corrisposti alle Onlus le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo d'imposta (...). Pertanto, non essendo prevista, a regime, alcuna ritenuta sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali, detti dividendi concorrono a formare il reddito complessivo. Coordinando la previsione recata (...) con la disposizione transitoria contenuta nell'articolo 4 del Dlgs n. 344 del 2003, che ha introdotto, limitatamente a un periodo d'imposta, l'applicazione della ritenuta alla fonte sugli utili percepiti dagli enti non commerciali, si giunge alla conclusione che sul 5% degli utili corrisposti alle Onlus nel periodo d'imposta 2004 si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 12,5 per cento»

utili percepiti dagli enti non commerciali, nel limite del 95% del relativo ammontare, non concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile, in quanto esclusi, anche se conseguiti nell'esercizio di impresa.

La disposizione prevede inoltre che sulla parte imponibile degli utili, in qualunque forma

parte della risoluzione riporta i chiarimenti già forniti dall'agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 2004. In primo luogo, quindi, viene ricordato che il primo (e unico) periodo d'imposta da considerare per l'applicazione della ritenuta è quello dell'ente non commerciale che riscuote gli utili. Nei periodi successivi,

invece, non va applicata alcuna ritenuta e gli utili concorrono, nella misura del 5%, alla formazione del reddito imponibile degli enti non commerciali. Sono invece innovative le precisazioni contenute nella risoluzione in relazione al regime dei dividendi percepiti dalle Onlus. A questo riguardo viene infatti ricordato il disposto del comma 2 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 460/1997,

secondo il quale sui redditi di capitale corrisposti alle Onlus le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo d'imposta.

Il coordinamento di tale previsione con quella prevista, per il solo periodo d'imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004, dall'ultima parte della lettera q) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto legislativo n.

344/2003, porta l'agenzia delle Entrate a ritenere che sul 5% degli utili percepiti dalle Onlus nel periodo d'imposta 2004 la ritenuta del 12,5% sia applicata a titolo d'imposta.

A questo proposito si ricorda che, secondo quanto dispone

La ritenuta del 12,5%
è a titolo d'imposta

l'articolo 143 del Tuir, i proventi che hanno già scontato una tassazione in via definitiva, con ritenuta a titolo d'imposta, non concorrono a formare il reddito complessivo imponibile.

La risoluzione dell'agenzia delle Entrate ricorda tuttavia che, a partire dal 2005, viene meno la validità temporale della specifica previsione contenu-

I proventi 2004 hanno già scontato la tassazione definitiva

Onlus, dividendi fuori reddito

corrisposti nel primo periodo d'imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004, si applica una ritenuta alla fonte del 12,5 per cento.

In proposito, la prima parte della risoluzione riporta i chiarimenti già forniti dall'agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 2004.

In primo luogo, quindi, viene ricordato che il primo (e unico) periodo d'imposta da considerare per l'applicazione della ritenuta è quello dell'ente non commerciale che riscuote gli utili. Nei periodi successivi,

invece, non va applicata alcuna ritenuta e gli utili concorrono, nella misura del 5%, alla formazione del reddito imponibile degli enti non commerciali.

Sono invece innovative le precisazioni contenute nella risoluzione in relazione al regime dei dividendi percepiti dalle Onlus. A questo riguardo viene infatti ricordato il disposto del comma 2 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 460/1997,

secondo il quale sui redditi di capitale corrisposti alle Onlus le ritenute alla fonte sono effettuate a titolo d'imposta.

Il coordinamento di tale previsione con quella prevista, per il solo periodo d'imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004, dall'ultima parte della lettera q) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto legislativo n.

344/2003, porta l'agenzia delle Entrate a ritenere che sul 5% degli utili percepiti dalle Onlus nel periodo d'imposta 2004 la ritenuta del 12,5% sia applicata a titolo d'imposta.

A questo proposito si ricorda che, secondo quanto dispone

l'articolo 143 del Tuir, i proventi che hanno già scontato una tassazione in via definitiva, con ritenuta a titolo d'imposta, non concorrono a formare il reddito complessivo imponibile.

La risoluzione dell'agenzia delle Entrate ricorda tuttavia che, a partire dal 2005, viene meno la validità temporale della specifica previsione contenu-

MARTA SACCARO

Con il preliminare salvo il bonus-casa per il riacquisto

Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa spetta se entro un anno dalla vendita della precedente prima casa si è effettuata l'«acquisizione a qualsiasi titolo» di una nuova prima casa (non occorre la stipula di un rogito e il conseguente passaggio di proprietà); quindi, secondo la risoluzione 87/E, diffusa ieri dall'agenzia delle Entrate, il bonus spetta anche per l'acquisizione dell'assegnazione in via provvisoria di un alloggio, da parte di una cooperativa a proprietà divisa (e cioè anche se entro l'anno non viene stipulato pure l'atto notarile di assegnazione definitiva).

Al di là del caso trattato dalla risoluzione (l'assegnazione di un alloggio da parte di una cooperativa), da un lato le Entrate non ravvisano nell'espressione normativa («ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un

preliminare, al pari della assegnazione provvisoria da parte di una cooperativa, «si perviene alla concreta individuazione dell'alloggio», ma pure la considerazione che la sentenza della Suprema corte n. 5665, del 10 aprile 2003, ha ritenuto che «nessuno dubita più che al socio compete senz'altro il rimedio di cui all'articolo 2932 del Codice civile — esecuzione in forma specifica — in caso di mancata assegnazione da parte della cooperativa dell'alloggio prenotato e costruito», rimedio previsto per il mancato adempimento dell'obbligo derivante da un contratto preliminare a concludere il contratto definitivo.

Né da queste conclusioni ci si dovrebbe distogliere notando che, nella disciplina delle imposte sui redditi, sulla determinazione dei redditi degli alloggi assegnati in via provvisoria ai soci di una cooperati-

LA RISOLUZIONE

«Per stabilire la sussistenza del diritto al credito d'imposta, è necessario che risulti soddisfatta la condizione dell'«acquisizione a qualsiasi titolo». L'ampia portata dell'espressione usata dal legislatore permette di ricomprendere nel concetto di «acquisizione» non solo il diritto di proprietà, ma anche i diritti reali di godimento e il diritto dell'assegnatario in via provvisoria dell'alloggio da parte della cooperativa a proprietà divisa. (...) L'assegnazione dell'alloggio, quindi, soddisfa il requisito dell'acquisizione entro l'anno e, pertanto, consente che l'interpellante possa legittimamente accedere al credito d'imposta, determinato nel minore degli importi Iva corrisposti per i due acquisti»

Entrate, risoluzione 87/E dell'11 luglio 2005

no», articolo 7 della legge 448/98) un riferimento tassativo all'acquisizione del solo diritto di proprietà (o di altro diritto reale). D'altro canto, in tale concetto di «acquisizione a qualsiasi titolo» viene fatta rientrare la situazione dell'assegnatario di una cooperativa e cioè del destinatario di un'attività mediante la quale «si perviene alla concreta individuazione dell'alloggio (...) Il connotato eventualmente provvisorio dell'atto di assegnazione (...) non toglie che l'assegnazione abbia carattere definitivo in ordine alla determinazione del soggetto e dell'alloggio» (Cassazione, 9395/99).

Insomma, in questa apertura delle Entrate si può ravvisare un consistente spiraglio per ammettere che il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa spetta anche a chi, entro un anno dalla precedente vendita, stipula un semplice contratto preliminare: lo dimostra non solo il rilievo che anche nel contratto

loggio da parte dell'assegnatario gradano la posizione giuridica della cooperativa», che mantiene «i soli poteri del nudo proprietario, sia perché a tale conclusione induce, altresì, l'analisi dei caratteri essenziali del diritto acquisito dal socio, i quali non sono dissimili da quelli che contrassegnano il diritto reale di abitazione».

Se infatti sotto il profilo Irpef la situazione dell'assegnatario viene ritenuta non dissimile rispetto al diritto reale di abitazione (cioè che invece non accade per il promissario acquirente di un contratto preliminare), la stabilità dell'acquisto dell'assegnatario è in tutto e per tutto equiparabile a quella del promissario acquirente di un contratto preliminare e pertanto, sotto il profilo del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, non sembrano plausibili distinzioni tra le due posizioni.

ANGELO BUSANI

I contratti degli enti pubblici e di quelli non commerciali non sfuggono al prelievo

Sponsorizzazioni con Iva al 20%

Gli enti pubblici e quelli non commerciali devono assoggettare all'Iva le sponsorizzazioni effettuate nei confronti di altri soggetti. L'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 88/E dell'11 luglio 2005, ha ritenuto che la sponsorizzazione costituisce una forma atipica di pubblicità commerciale e, come tale, secondo l'articolo 4, comma 5, lettera i), del Dpr 633/72, deve essere considerata attività commerciale anche se esercitata da enti pubblici. Pertanto la sponsorizzazione va assoggettata all'Iva con l'aliquota del 20 per cento.

L'istanza d'interpello. Un ente non commerciale ha chiesto chiarimenti all'agenzia delle Entrate su alcune

prestazioni di sponsorizzazione effettuate in occasione di una mostra ad ingresso libero, organizzata in una chiesa. Due società, in cambio dell'inserimento del proprio logo su tutti i materiali utilizzati per pubblicizzare la mo-

Una forma atipica di pubblicità
che paga l'aliquota ordinaria

stra, hanno versato delle somme all'ente organizzatore. In relazione a tali somme l'ente ha chiesto se sugli importi percepiti debba essere applicata l'Iva e, in caso affermativo, se esistano particolari agevolazioni o esenzioni in relazione alla natura non

commerciale dell'ente e al carattere culturale dell'evento. Le prestazioni di sponsorizzazione. L'agenzia delle Entrate ricorda che il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico a prestazioni corrispettive nel quale una parte (lo sponsor) si obbliga ad erogare mezzi economici, al fine di ottenere notorietà pubblica, nei confronti di un altro soggetto (sponsorizzato o sponsee), il quale s'impegna a effettuare determinate prestazioni affinché il ritorno d'immagine venga effettivamente conseguito. Nel caso esaminato lo sponsor, dietro corresponsione di una

determinata somma di danaro, ha ottenuto, da parte del soggetto sponsorizzato, l'inserimento del logo su tutto il materiale utilizzato per presentare la mostra.

I requisiti. Per poter determinare il corretto regime Iva applicabile all'attività di sponsorizzazione resa in questa fattispecie, l'agenzia delle Entrate ha esaminato la sussistenza dei presupposti soggettivo e oggettivo. Sotto il profilo soggettivo, l'istante è un ente pubblico dotato di personalità giuridica, preposto alla tutela e alla valorizzazione degli edifici di culto di proprietà, che non esercita abitualmente attività commerciale. Secondo l'articolo 4, comma 4, del Dpr 633/1972 tali enti devo-

no assoggettare ad Iva solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Dal punto di vista oggettivo invece, il quinto comma dello stesso articolo 4, alla lettera i) prevede che la pubblicità commerciale è considerata attività commerciale anche se esercitata da enti pubblici. Secondo l'agenzia delle Entrate la sponsorizzazione, pur distinguendosi dall'ordinario contratto di pubblicità commerciale, e quindi fa sorgere per l'ente pubblico l'obbligo di assoggettare all'Iva le operazioni commerciali effettuate.

RENATO PORTALE

INFORMAZIONE PUBBLICITARIA

SOLUZIONI FINANZIARIE PER LO SVILUPPO D'IMPRESA

WARRANT



GROUP

LA NOSTRA ESPERIENZA A SERVIZIO DEL VOSTRO SUCCESSO

WARRANT GROUP: DIAMO VALORE ALLE VOSTRE IDEE

IN EMILIA ROMAGNA 62 MILIONI A FONDO PERDUTO PER L'INNOVAZIONE

La Regione Emilia Romagna ha presentato ieri 11 luglio i risultati del secondo programma regionale per la ricerca e l'innovazione, misura 3.1 az. A, che ha deliberato a favore di 358 aziende oltre 62 milioni di euro di contributi a fondo perduto a sostegno di progetti innovativi di ricerca e sviluppo. **Warrant Group** ha seguito con successo **40 aziende clienti** (che rappresentano l'83% delle pratiche presentate) e ha fatto ottenere loro i contributi a fondo perduto richiesti, per un valore complessivo pari al 13,1% delle risorse stanziata dalla regione Emilia Romagna. Un risultato tanto eccellente può essere ottenuto solo mettendo in campo tutta la competenza e l'esperienza dei professionisti Warrant Group, maturate nel tempo e inserite in un collaudato ed efficace lavoro di équipe.

Warrant Group

Opera da 10 anni nel campo della consulenza alle imprese per l'ottenimento di finanziamenti agevolati e ordinari. Da febbraio, con l'ingresso nel Gruppo della società di consulenza **Dimensione Finanza S.r.l. di Mantova**, può contare su un organico di oltre 30 persone. Warrant Group si avvale, inoltre, di una propria struttura di engineering e della collaborazione di consulenti e docenti universitari per essere partner vincente nello sviluppo dei progetti delle aziende clienti. **La competenza e l'esperienza** di tutto l'organico della società, al quale vanno i più sentiti ringraziamenti per i risultati ottenuti, è la chiave del successo del gruppo.

L'esperienza

Questo successo è da condividere con tutte le aziende che da 10 anni si affidano all'esperienza di Warrant Group. Un successo che va affiancato, sempre nel 2005, al 100% di progetti approvati ai sensi della legge 598/94 "Ricerca" in Veneto, Toscana e Piemonte e ai tanti altri accumulati negli anni. Negli esercizi precedenti, infatti, sono stati presentati con pieno successo più di 130 progetti di legge 46/82 sia sul F.I.T. Ministero delle attività produttive che al M.I.U.R. L'esperienza maturata sul campo a fianco di oltre 800 aziende consente alla struttura di offrire soluzioni concrete per tutte le esigenze finanziarie legate allo sviluppo dell'impresa.

WARRANT CONSULTING
Correggio (RE) Tel. 0522 693782
www.warrant-co.com

DIMENSIONE FINANZA CONSULENZA & PROGETTI
S. Giorgio di Mantova (MN)
Tel. 0376 374757 www.dimefn.com

Serie A / Squadre ai rigori

Schiarita per il Torino La Sicilia aiuta il Messina

Le squadre di calcio sono sempre più nei guai perché non pagano le tasse. In difficoltà due squadre di serie A, Messina e Torino, due di serie B, Salernitana e Perugia, e altre 27 tra serie C1 e C2, che rischiano di essere escluse dai campionati. E l'elenco a rischio potrebbe allungarsi visto che, com'è il caso del Chievo, altre squadre sono sotto esame.

La decisione della Covisoc. L'esclusione delle squadre «fuori legge» è stata decisa giovedì 7 luglio dalla Covisoc, la Commissione di vigilanza sulle società di calcio. Le società escluse hanno tempo fino alle ore 12 di oggi per contestare la decisione della Covisoc e ricorrere alla Coavisoc, cioè alla commissione di appello. La Coavisoc dovrà valutare i ricorsi presentati entro giovedì, comunicando poi alla Federazione italiana gioco calcio la propria decisione, con l'indicazione delle società che si sono messe

in regola e di quelle che non sono iscrivibili. Sarà poi il consiglio federale della Fige a decidere, entro venerdì 15, sulle ammissioni dei club ai rispettivi campionati, tenendo conto del giudizio tecnico e vincolante della Coavisoc.

Schiarita per il Torino. La società granata avrebbe raggiunto un accordo con l'Agenzia delle Entrate per il dilazionamento del debito Irpef di circa 36 milioni di euro. L'intesa, giunta dopo un incontro fra il direttore dell'Agenzia e il presidente del club Cimminelli, prevederebbe la rateizzazione in cinque anni di tutto il debito.

Il ricorso del Messina calcio. Il caso più clamoroso delle società escluse riguarda il Messina, rimasto fuori dalla

serie A perché ha un debito verso l'Erario di circa 18 milioni. Una somma rilevante, che è però di poco superiore al 10% del debito che ha la Lazio e per il quale è stato trovato un accordo con il Fisco sui pagamenti dilazionati in 23 anni. Il Messina, forte anche della dilazione di favore concessa alla Lazio, che deve al Fisco circa 140 milioni, contesta la decisione della Covisoc.

Il decreto della Regione. Il Messina basa il suo ricorso su due fatti. Il primo, riguarda i debiti iscritti a ruolo per i quali esistono sospensioni disposte dai giudici tributari. Il secondo, più rilevante, è che, nel rispetto delle proprie prerogative autonomistiche, la Regione siciliana ha varato un decreto con il quale

ha sospeso i tributi per i quali erano scaduti i termini, in attesa di stabilire le modalità di pagamento a rate. La direzione regionale delle Entrate, con lettera protocollo 2005/2.4/53148 dell'8 luglio, afferma che in Sicilia la facoltà di transigere spetta all'assessore al Bilancio e alle finanze.

Nel decreto viene precisato che in attesa del perfezionamento dell'accordo con il Messina calcio è sospesa, fino al 31 ottobre 2005, la riscossione del debito tributario al 31 dicembre 2004, pari a 18.038.193,83 euro. Il decreto afferma inoltre che «il predetto debito tributario deve ritenersi non scaduto». È perciò facile che la Coavisoc accetti il ricorso del Messina, confermando la validità della sua iscrizione in serie A. Viene infatti a cadere il motivo dell'esclusione decisa dalla Covisoc che riteneva scaduti i termini per pagare i debiti all'Erario.

TONINO MORINA