

FISCO NEWS AGOSTO 2011 Roma il 10/09/2011

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

IVA detraibile anche senza indicazione della quantità di beni acquistati

Secondo la Suprema Corte, se tale omissione è dovuta alla particolare natura della transazione, il diritto alla detrazione resta intatto

È **integralmente detraibile** l'IVA assolta sulle fatture di acquisto, che **non recano la quantità** dei beni oggetto di cessione, se, a causa della particolare **natura della transazione commerciale** sottostante, non è possibile determinare la predetta quantità dei beni ceduti. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [16649](#) del 29 luglio 2011.

L'**obbligo** di indicazione in fattura della quantità dei beni e servizi oggetto di fatturazione è previsto dall'art. 21 del DPR 633/1972, che, al comma 2, lettera b), prescrive chiaramente che la fattura deve contenere, tra l'altro, "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione".

La mancata esposizione in fattura delle predette quantità, così come la troppo generica descrizione delle prestazioni oggetto di fatturazione, costituisce un'**irregolarità**, come precisato dall'Amministrazione finanziaria con datati documenti di prassi (*cfr.* RM del 3 maggio 1995, prot. 111).

Recentemente, la giurisprudenza di merito, dopo aver affermato che **non è corretta** l'emissione di fatture che riportino **genericamente** l'indicazione delle prestazioni di servizi oggetto di fatturazione, senza specificare il numero delle ore di manodopera impiegate, ha stabilito che tale irregolarità, supportata da altre convergenti, legittima l'accertamento analitico-induttivo nei confronti del contribuente (*cfr.* C.T. Reg. di Torino n. [9/15/11](#) del 31 marzo 2011).

La sentenza odierna, in questo contesto, appare molto interessante perché affronta il caso in cui, per la **particolarità della transazione commerciale** posta in essere, non sia possibile determinare le quantità oggetto di cessione e, quindi, di fatturazione.

Dai fatti di causa si evince che un contribuente aveva ceduto a un altro della frutta ancora sull'albero, che, pertanto, non era ancora possibile quantificare, prima della raccolta. Nelle fatture di vendita, quindi, indicava genericamente tali frutti oggetto di cessione, senza riportarne le relative quantità. In sede di controllo, l'Amministrazione finanziaria contestava

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

all'acquirente la detrazione dell'IVA esposta in tali fatture d'acquisto, in quanto, secondo il Fisco, **non erano conformi** al dettato normativo.

Impugnava l'avviso di accertamento il contribuente, che otteneva sentenze a sé favorevoli in entrambi i gradi di giudizio di merito.

Avverso la decisione della C.T. Reg. proponeva ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate, eccependo la violazione del predetto art. 21 del DPR 633/1972, per aver i giudici d'appello erroneamente ritenuto regolari le fatture di acquisto e, quindi, detraibile la relativa imposta.

La Cassazione ha osservato, innanzitutto, che la C.T. Reg. aveva accertato in fatto che, nel caso di specie, le fatture prive dell'indicazione della quantità dei beni ceduti erano relative alla cosiddetta "**vendita di frutti pendenti**", cioè una vendita di cosa futura con effetti obbligatori interveniente prima che i frutti siano separati dal fondo, ma con passaggio della proprietà solo successivamente a tale separazione, ovvero, quindi, una vendita che non consente l'indicazione in fattura della quantità di frutta ceduta.

L'Agenzia doveva contestare la riferibilità delle fatture a vendite effettive

Secondo gli Ermellini, poiché tale transazione commerciale è **prevista dal Codice Civile**, deve ritenersi che essa sia valida anche sotto il **profilo fiscale**, ancorché a fronte di tale transazione non sia possibile rilasciare fatture con l'indicazione della quantità di beni ceduti. Conseguentemente, poiché l'art. 19 del DPR 633/1972 stabilisce la detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti, l'Amministrazione finanziaria, per disconoscere tale diritto alla detrazione, avrebbe dovuto contestare la **riferibilità delle fatture** in oggetto a vendite effettive, anziché limitarsi a eccepire la mancanza nei predetti documenti di uno dei requisiti previsti dal citato art. 21 del Decreto IVA.

La Cassazione ha concluso, pertanto, che la **sola mancata indicazione**, nelle fatture di acquisto, della quantità di beni oggetto di cessione **non consente** di escludere, di per sé, l'esistenza parziale o totale dell'operazione sottostante e, quindi, del diritto alla detrazione, nell'ipotesi in cui, come nel caso di specie, tale omissione sia indipendente dalla volontà del contribuente e sia legata alla particolare natura della transazione. Ciò vale ancor di più qualora, come verificatosi nel caso in oggetto, l'Amministrazione finanziaria non abbia eccepito che gli altri elementi indicati nelle fatture contestate o la documentazione ad esse allegata non siano stati sufficienti a verificare l'esistenza delle operazioni stesse.

Cooperative agricole: le riprese fiscali incidono sul reddito imponibile

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Il reddito imponibile ai fini IRES è formato dal 20% degli utili annuali e dalle variazioni nette effettuate in dichiarazione

Le **variazioni fiscali** da apportare all'utile civilistico, in sede di dichiarazione dei redditi, rilevano ai fini della determinazione del **reddito imponibile** anche delle società cooperative agricole.

L'equivoco di fondo nasce da un contesto normativo stratificatosi nel tempo con **interventi legislativi poco chiari**. Il punto di partenza è rappresentato dall'art. 10 del DPR 601/1973, che ha introdotto l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche a favore delle società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci. L'articolo 12 della L. 904/1977 ha previsto, poi, che “**non concorrono** a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle **riserve indivisibili**, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento”.

Tale **regime di esenzione totale**, però, è stato successivamente **attenuato** con la Finanziaria del 2005: l'articolo 1, comma 460, della L. 311/2004 dispone – per quel che qui interessa – che la suddetta norma recata dalla legge del 1977 “non si applica ...: a) per la quota del 20 per cento degli utili netti annuali delle cooperative agricole e loro consorzi di cui al decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi”; il successivo comma 461 stabilisce, inoltre, che “L'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, non si applica limitatamente alla lettera a) del comma 460”. A tutto ciò, si aggiunge il disposto dell'articolo 21, comma 10, della L. 449/1997, per cui “Ai fini dell'applicazione dell'articolo 12 della legge 904/1977, non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle società cooperative e loro consorzi le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 52” del vecchio TUIR.

Dal complesso quadro normativo poc'anzi delineato si evince chiaramente che, come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [34/2005](#) (punto 5), tali modifiche normative hanno previsto che una quota pari al **20% dell'utile netto annuale** delle cooperative agricole deve comunque concorrere al reddito imponibile ai fini IRES. Meno chiaro risulta, invece, se la disposizione del 1997, per cui non concorrono a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi riferibili alle variazioni fiscali, debba essere interpretata, come hanno sostenuto alcuni, nel senso che le **riprese fiscali** da apportare in dichiarazione, come ad esempio quelle relative all'indeducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR, **non siano rilevanti** ai fini della determinazione del reddito imponibile. Secondo tale assunto, il reddito di tali soggetti consterebbe, quindi, soltanto del 20% degli utili.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

L'Agenzia delle Entrate, però, con la già citata circolare 34/2005 (punto 5.2), ha precisato che, sulla base di tale norma del 1997, occorre effettuare, in sede di dichiarazione, una **variazione in diminuzione** corrispondente alla variazione in aumento operata con riferimento alle imposte stanziata in bilancio: tale variazione in diminuzione da operare ai sensi dell'art. 21, comma 10, della L. n. 449 del 1997 citata, dovrà essere proporzionale alla quota di utili non tassata, calcolata sulla base del rapporto tra l'utile escluso da tassazione e l'utile complessivo (circ. n. [10/2005](#), punto 1.5).

Irrilevanti solo le variazioni in aumento relative alle imposte sui redditi

Il che equivale ad affermare che l'**irrilevanza delle variazioni fiscali** apportate in dichiarazione, prevista dalla succitata disposizione normativa del 1997, si limita a **quelle in aumento** relative alle imposte sui redditi, da neutralizzare parzialmente, attraverso una corrispondente variazione in diminuzione dell'80%. Le altre riprese fiscali in dichiarazione, relative, ad esempio, ai costi indeducibili, concorrono quindi integralmente alla determinazione del reddito imponibile.

Riepilogando, quindi, si può conclusivamente affermare che, atteso l'attuale quadro normativo e di prassi, il **reddito imponibile** ai fini IRES delle società cooperative agricole risulta **formato**:

- dalla parte di utile che residua dopo aver escluso la quota non tassabile (80%), ovvero il 20% di tali utili;
- dalle variazioni nette effettuate in dichiarazione dei redditi.

Il condono sospende tutti i processi fino a 20.000 euro (definibili)

Meglio cominciare a pensare alle liti definibili, visto che determinare il costo del condono è tutt'altro che facile

La c.d. "manovra correttiva" ha introdotto un **condono** per le **liti pendenti** alla data dello scorso 1° maggio, sulla falsariga di quanto è avvenuto nel 2002, infatti, con alcune specificazioni, la disciplina applicabile è l'art. 16 della L. 289/2002.

Per prima cosa, occorre rammentare che sono condonabili le liti il cui valore non supera i **20.000 euro** in cui è parte l'**Agenzia delle Entrate**.

Ai fini della determinazione del valore, occorre riferirsi, come dice l'art. 16 della L. 289/2002, alle imposte contestate nell'atto introduttivo del giudizio, al netto di sanzioni e interessi: quindi, se l'Agenzia delle Entrate ha notificato un avviso di accertamento con cui vengono chieste somme pari nel complesso a 30.000 euro, il condono opera se le imposte

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

richieste non sono superiori a 20.000 euro.

Per effetto dell'art. 39 del DL 98/2011, tutte le liti potenzialmente condonabili rimangono **sospese** sino al prossimo **30 giugno 2012**, anche se il contribuente, per ipotesi, non avesse alcuna intenzione di condonare.

Attenzione però, vengono sospesi i termini per gli **appelli**, le controdeduzioni, le memorie relativi alle liti passibili di definizione, pertanto alle liti concernenti atti di imposizione in senso stretto, con esclusione ad esempio delle controversie su **cartelle di pagamento** portanti a riscossione somme derivanti da accertamenti non impugnati o imposte dichiarate e non versate (così la circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2003 n. [12](#)).

Il difensore, pertanto, dovrà porre particolare attenzione a tale aspetto, onde evitare che decorrano i termini per l'appello o il deposito delle controdeduzioni contenenti l'appello **incidentale** (si veda il caso esaminato da Cass. 18 aprile 2007 n. [9202](#), sulla tardività del ricorso per Cassazione proprio per questo motivo).

Premettendo che varie problematiche saranno oggetto di interventi successivi, si rileva che il **costo del condono** è legato, come nel 2002, all'andamento del processo, salvo il caso di liti di valore sino a 2.000 euro, ove c'è una "tassa fissa" di **150 euro**. In caso contrario, quindi per i processi di valore superiore a 2.000 euro (il valore è sempre da determinarsi con riferimento alle imposte contestate nell'atto introduttivo del giudizio, al netto di sanzioni e interessi), occorrerà versare, esemplificando, una somma pari al:

- **10%** del valore della lite, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate;
- **50%** del valore della lite, in caso di **soccombenza** del contribuente;
- **30%** del valore della lite, se il giudice non si fosse ancora pronunciato.

Niente condono per gli omessi versamenti

Peraltro, anche qui come nel 2002, dalle somme in tal modo determinate si dovranno scomputare quelle già versate per effetto della riscossione in pendenza di giudizio, quindi può accadere che il contribuente non debba versare alcunché. Invece, se le somme già versate fossero eccedenti, l'eccedenza verrà **rimborsata** solo in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate. Tale circostanza deve indurre i difensori a ponderare bene la convenienza della lite nei casi in cui tutte le imposte siano già state versate, il che accade nelle liti da *36-bis* e *36-ter*, ove l'iscrizione a ruolo è immediata e integrale (si pensi alle contestazioni sulle detrazioni d'imposta).

Inoltre, calcolare il dovuto può essere molto complesso, siccome accade normalmente che vi sia una **soccombenza parziale**, che si siano formati **giudicati interni** (quindi che, in relazione a tali parti di sentenza, non vi possa essere alcun condono) e così via.

Nell'art. 16 era stato previsto che la definizione si considera perfezionata anche ove l'erroneità dei versamenti sia dovuta ad "errore scusabile", il che opera anche nel condono attuale.

Le somme dovranno essere versate entro il prossimo **30 novembre**, senza possibilità di

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

pagamento rateale, e la domanda di definizione dovrà essere presentata entro il 31 marzo 2012.

Poi, i processi oggetto di domanda di definizione resteranno sospesi sino al **30 settembre**, data entro la quale l'Ufficio potrà notificare il diniego di condono, che, ovviamente, potrà essere impugnato, dando luogo al "contenzioso sul condono".

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it