

FONDI D'INVESTIMENTO ■ Circolare dell'agenzia delle Entrate detta le regole sul nuovo regime dei partecipanti

Immobili, l'affitto sfugge all'Iva

La prevalenza della locazione allinea gli apporti ai conferimenti di azienda e li esclude dall'imposta

Gli apporti a un fondo immobiliare di immobili prevalentemente locati non scontano l'Iva perché considerati conferimenti di azienda. È quanto chiarisce l'agenzia delle Entrate con la circolare 22/E di ieri per ottemperare alla mancata possibilità di utilizzare il meccanismo del *reverse charge*. Il documento fornisce anche chiarimenti sul trattamento degli apporti di immobili non locati e fa salvi i comportamenti conformi alla circolare effettuata dal 1° gennaio 2004. L'Agenzia spiega inoltre le modalità per l'applicazione delle ritenute effettuate da intermediari che non aderiscono al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte titoli Spa.

L'applicazione della ritenuta. La circolare ricorda che per effetto delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2006, la ritenuta sui proventi delle quote dei fondi comuni immobiliari immessi in un sistema di gestione accentrata di strumenti finanziari (articolo 80, comma 9, del Testo unico della finanza) non è più applicata dalla Sgr ma dall'intermediario. Si tratta del soggetto aderente alla Monte ti-

LA CIRCOLARE

Sanate le operazioni effettuate dal 2004

In particolare, il comma 1 di tale disposizione (articolo 3-quater del decreto legge 220 del 2004, convertito dalla legge 257 del 2004), che ha sostituito il comma 1-bis dell'articolo 8 del decreto, prevede che, ai fini delle suddette imposte, gli apporti ai fondi immobiliari chiusi, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano compresi tra le operazioni di conferimento di azienda o di rami di azienda. A tal fine vengono richiamate le disposizioni che disciplinano il trattamento ai fini dell'Iva, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale delle cessioni di azienda o rami di azienda:

- articolo 2, terzo comma, lettera b), del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633 (Iva);
- articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della tariffa, parte I, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al Dpr 26 aprile 1986, n. 131;
- articolo 10, comma 2, e articolo 4 della tariffa allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al Dlgs 31

ottobre 1990, n. 347. Inoltre, il comma 2 del suddetto articolo 3-quater, abroga il comma 123 dell'articolo 3 della legge n. 350 del 2003 che prevedeva, come detto in precedenza, la preventiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea del meccanismo del *reverse charge*.

In altri termini, agli effetti dell'Iva, gli apporti ai fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto non sono considerati "cessioni di beni", in quanto assimilabili alle cessioni e ai conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda. Pertanto, detti apporti sono esclusi dal campo di applicazione del tributo e dai connessi obblighi formali.

Gli stessi apporti sono assimilati anche ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ai conferimenti di aziende e di singoli rami di azienda e pertanto sono assoggettati ai predetti tributi indiretti in misura fissa.

Circolare 22/E del 19 giugno 2006

te ritengono che questo requisito vada verificato con riguardo al valore effettivo delle unità immobiliari locate che deve essere superiore alla metà del valore complessivo delle unità oggetto di apporto. Di rilievo, poi, l'avvio da parte dell'Agenzia degli effetti retroattivi della norma al 1° gennaio 2004, con la conseguenza di non rendere sanzionabili i comportamenti conformi tenuti a partire da questa data.

La ritenuta sempre a carico del depositario

La disciplina Iva degli altri apporti di immobili. Sugli apporti senza i requisiti della pluralità e della prevalenza, che consentono di configurare il conferimento d'azienda, l'Agenzia ricorda che l'apporto è soggetto alle imposte ordinarie applicabili. Quando l'apporto viene effettuato da privati, il regime applicabile è dunque quello del registro. Inoltre, ai fini Iva dovrà essere verificato se ricorrono le condizioni per l'esenzione dell'imposta secondo l'articolo 10 del Dpr 633/72, applicabile agli apporti di fabbricati a destinazione abitativa effettuati da imprese non costruttrici.

GAETANO DE VITO

Versamenti per vendite forzate di beni

Fissato il codice per gli espropri

L'agenzia delle Entrate ha istituito (con effetto da lunedì 26 giugno) il codice tributo 6501 denominato «Iva relativa alla vendita, ai sensi dell'articolo 591-bis Cpc, di beni immobili oggetto di espropriazione forzata». A poco più di un mese da una precedente nota (62 del 16 maggio scorso), con la risoluzione 84/E di ieri, l'Agenzia spiega il percorso dell'Iva nel caso di soggetti esecutari irreperibili.

Infatti, se l'esecutato è reperibile, l'Iva deve essere versata con l'F24, utilizzando i codici tributo ordinari. Se invece l'esecutato è irreperibile, obbligato a emettere la

forzata. In quel caso le Entrate hanno stabilito che al debitore esecutato, pur sempre soggetto passivo d'imposta, restano gli obblighi di liquidazione, versamento e dichiarazione del tributo, mentre obbligato a emettere fattura, in nome e per conto del contribuente, è il custode giudiziario, trattandosi di una formalità «strettamente funzionale» alla riscossione dei canoni di locazione. Secondo l'Agenzia, infatti, se da un lato il custode giudiziario non assume la titolarità del bene oggetto di espropriazione forzata, che va riconosciuta pur sempre al debitore, questi non ha una titolarità "piena", in quanto priva, appunto, del potere dispositivo sul bene. La procedura espropriativa rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, così che anche sotto il diverso profilo della tutela degli interessi dell'Erario, gli obblighi di fatturazione e versamento del tributo devono ritenersi accentrati nella procedura stessa, anziché in capo al debitore esecutato.

Ne conseguirebbe insomma che «anche la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, deve ritenersi, per così dire, in parte "limitata" sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare con riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo».

Compilazione «guidata» di F24 per il professionista delegato

fattura e versare l'imposta è il professionista delegato alla procedura espropriativa, in nome e per conto del debitore esecutato.

Nella compilazione del modello di versamento F24, il codice tributo 6501 deve essere esposto nella colonna «importi a debito versati» della «sezione Erario»; inoltre, nella colonna «anno di riferimento» deve essere indicato l'anno in cui è avvenuta la vendita dell'immobile a cui si riferisce il versamento.

Sul coinvolgimento di soggetti diversi da quello passivo d'imposta, l'Agenzia si era espressa nella risoluzione 158/E dell'11 novembre 2005, in particolare sugli adempimenti del custode giudiziario con riferimento ai canoni derivanti da un contratto di locazione di un immobile oggetto di espropriazione

Anche nel caso del professionista delegato a compiere le operazioni di vendita non ricorrono, secondo le Entrate, elementi distintivi tali da giustificare una soluzione diversa rispetto a quella già adottata per il custode giudiziario.

ANGELO BUSANI

Oracle Applications

tiscali.

si affida ad Oracle Applications

Le aziende di successo si affidano ad Oracle per la gestione dei processi aziendali

ORACLE®

oracle.com/it
Oracle Direct 800-874.720

Precisazioni per la circolare 24 del 2006

Assonime integra le indicazioni sul Tfr

L'Assonime interviene a correggere alcuni errori materiali contenuti nella circolare n. 24 del 2006 della stessa associazione, in materia di modelli di dichiarazione Unico 2006 per le società di capitali (si veda «Il Sole-24 Ore» del 17 giugno). Le questioni più rilevanti riguardano i soggetti che adottano i principi contabili internazionali e che già nel 2005 hanno utilizzato i nuovi standard contabili.

Prima applicazione degli Ias. Assonime mette in evidenza come il periodo d'imposta 2005 sia interessato da un duplice fenomeno: la prima applicazione dei nuovi principi (Fta, *First time adoption*) e le operazioni poste in essere in via ordinaria nel 2005. Da un lato, la Fta modifica lo stato patrimoniale di apertura al fine di indicare i valori patrimoniali rideterminati secondo gli Ias e, dall'altro, incidono le nuove vicende gestionali dell'esercizio 2005 rilevate, a seconda dei casi, nel conto

immobilizzazioni finanziarie ai fini fiscali. La svalutazione è mantenuta a fine 2005 e per stabilire se questa svalutazione possa assumere rilevanza fiscale occorre applicare le regole dell'articolo 101 del Tuir, avendo riferimento alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre dell'esercizio 2005 — come risulta dalla circolare corretta — e non del semestre antecedente alle scritture di apertura di tale periodo (come risultava prima della correzione dell'errore materiale).

Quadro EC e fondo Tfr. L'Assonime osserva che il quadro EC non risulta del tutto adeguato per i soggetti che adottano gli Ias. La fattispecie che viene evidenziata come emblematica è quella degli accantonamenti al fondo Tfr (si veda «Il Sole-24 Ore» del 20 maggio 2006). L'iscrizione contabile dell'accantonamento al fondo per il trattamento di fine rapporto, secondo i nuovi standard contabili internazionali, genera delle differenze positive o negative rispetto all'imputazione prevista dall'articolo 2120 del codice civile.

In caso di accantonamenti in base agli Ias inferiori alla quota calcolata sulla base dei principi nazionali, è dubbio se tale differenza possa essere dedotta ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del Tuir mediante la compilazione del prospetto EC della dichiarazione e l'attivazione dell'apposito vincolo patrimoniale.

L'Assonime afferma che la differenza positiva tra la quota deducibile in base all'articolo 105 del Tuir e quella rilevata al conto economico dovrebbe essere ammessa in deduzione utilizzando il prospetto EC. Ciò perché il criterio dell'articolo 105 del Tuir «identificando il quantum della deduzione sulla base delle quote maturate nell'esercizio ai sensi dell'articolo



LA PRECISIONE

1) All'ultimo capoverso del paragrafo n. 2.1.2.2, a pagina n. 14 della circolare, dopo le parole: «In termini più chiari, non v'è dubbio che» sono state omesse le seguenti parole: «la discrezionalità nell'imputazione delle eccedenze presuppone che». Il periodo interessato dall'errore, dunque, risulta così modificato: «In termini più chiari, non v'è dubbio che la discrezionalità nell'imputazione delle eccedenze presuppone che, ai fini della determinazione di tale credito, in presenza di un'imposta netta italiana incapiente, risulti possibile decidere liberamente in merito alla detrazione, sotto forma di credito da comma 1, dell'imposta estera assolta in uno, piuttosto che in un altro Stato estero» (...).

3) Al paragrafo n. 2.2, pagina n. 26, ultimo capoverso, della circolare, dopo le parole «rilevati nell'ultimo semestre», sono state omesse le seguenti parole: «dell'esercizio 2005 e non del semestre». L'inciso interessato dall'errore va dunque letto nel senso che occorre porre riferimento alla «media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre dell'esercizio 2005 e non del semestre antecedente alle scritture di apertura di tale periodo».

4) A pagina 28 è stata omessa la seguente nota a piè pagina (n. 24): «Analogo problematica viene a porsi anche per le rettifiche in diminuzione del fondo Tfr evidenziate in sede di prima adozione dei principi contabili internazionali. Come abbiamo sopra rilevato, la disciplina dell'art. 109, comma 4, lett. b), del Tuir — e la conseguente attivazione del prospetto EC — dovrebbe riguardare anche le cancellazioni di costi fiscalmente dedotti in sede di scrittura di apertura. In senso, invece, meno rigoroso si è pronunciata l'agenzia delle Entrate che, come sopra riferito, ha ritenuto che in tali ipotesi i costi dedotti conservino la rilevanza fiscale senza la necessità del transito nel prospetto EC. (...)»

«Errata corrige» alla circolare Assonime n. 24 del 2006.

economico o nello stato patrimoniale.

L'Assonime evidenzia che le rilevazioni effettuate in sede di Fta non vanno separate da quelle realizzate in sede di chiusura dell'esercizio 2005: entrambe queste variazioni, infatti, concorrono a formare il risultato reddituale del periodo d'imposta 2005, integrandosi vicendevolmente. Da questa impostazione dovrebbe derivare che le vicende economiche che si sono prodotte nel corso del 2005 possono determinare la riqualificazione fiscale delle rilevazioni adottate in sede di Fta. Al riguardo vengono riportati due esempi:

1) Un credito viene svalutato in sede di Fta da 100 a 80 e poi ceduto nel corso del 2005 a 80. Ai fini fiscali, la differenza di 20 è da considerare perdita da realizzo rispetto all'originario valore ante Fta di 100;

2) In sede di Fta viene effettuata una svalutazione da 100 a 70 di obbligazioni costituite

2120 del codice civile esprime una misura di deducibilità non suscettibile di contestazione né da parte del contribuente, né da parte dell'amministrazione finanziaria e, dunque, identifica una deduzione di importo predefinito (analoga agli ammortamenti tabellari e ai fondi rischi su crediti)». In sostanza, secondo Assonime, si è in presenza di un criterio "forfetario" di determinazione di tale componente che avrebbe il "diritto" di essere inserito nel quadro EC.

Infine, la nota 24 della circolare rettificata, osserva che appare dubbio il trattamento fiscale della riduzione in sede di Fta di fondi precedentemente stanziati e, quindi, anche della riduzione del fondo Tfr.

LUCA MIELE

www.assonime.it
Sul sito gli abbonati muniti di password possono consultare la circolare