



TaxNewsLetter n. 4/2008

Settembre, 2008

Tax Professional Practice

SEDI

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Andrea Costa 160, 40134
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Catania

Via Genova 49, 95100
Tel. 095 432080 - Fax 095 502497

Firenze

Piazza V. Veneto 1, 50123
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131 -
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Palermo

Piazza Castelnuovo 50, 90141
Tel. 091 6118151 - Fax 091 6023403

Parma

Viale Mentana 148, 43100
Tel. 0521 236311 - Fax 0521 2363313

Perugia

Via R. D'Andreotto 19/F3, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121
Tel 085 4210479 Fax 085 4220295

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390

Nella presente TaxNewsLetter sono riportate, in sintesi, le interpretazioni ministeriali più significative e la giurisprudenza di maggiore interesse dei mesi di luglio e agosto 2008. Tra le altre si riportano: Ris. del 21 luglio 2008, n. 313, sulla tassazione delle plusvalenze; Ris. del 5 agosto, n. 345, sul trasferimento in Italia della sede legale di una holding lussemburghese; Ris. del 4 agosto 2008, n. 343, sul regime IVA da applicare ai servizi in materia di investimenti; Ris. del 5 agosto 2008, n. 346, sulla modalità di assolvimento degli oneri IVA nello schema negoziale del "consignment stock"; Ris. dell'8 maggio 2008, n. 190, sul trattamento IVA da riservare all'attività di intermediazione nell'ambito delle operazioni di assicurazione; Corte Cass., sent. n. 20268 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008), relativa alle indagini bancarie svolte su conti non intestati al contribuente; Corte di Giustizia CE, sent. causa C-132/06 del 17 luglio 2008, che ha dichiarato incompatibile con il diritto comunitario, la normativa italiana sul cd. condono IVA, introdotta con la Legge finanziaria del 2003.

PARTE PRIMA.....6

IMPOSTE DIRETTE.....6

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....6

- 1 REDDITO D'IMPRESA – Art. 96, TUIR – Deducibilità degli interessi passivi in capo a consorzi con attività esterna – Risoluzione n. 268 del 3 luglio 2008.....6
- 2 STOCK OPTION – Applicazione del regime agevole in capo ad un ex dipendente – Art. 51, comma 2, lett. g-bis), TUIR – Risoluzione n. 270 del 3 luglio 2008.....6

3	STABILE ORGANIZZAZIONE – Credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero – Art. 165, TUIR – Risoluzione n. 277 del 3 luglio 2008.....	6
4	CREDITO D’IMPOSTA – Credito d’imposta per l’incremento dell’occupazione – Articolo 2, commi 539-548, della legge finanziaria 2008 – Circolare n. 48 del 10 luglio 2008.....	7
5	REDDITO D’IMPRESA – Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui all’art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve – Art. 1, commi 33, 34, 48 e 51, L. n. 244/2007 - Circolare n. 50 del 11 luglio 2008.....	7
6	REDDITO D’IMPRESA – Mandato senza rappresentanza – Deducibilità spese per servizi telefonici - Art. 102, ultimo comma, TUIR – Risoluzione n. 309 del 21 luglio 2008.....	7
7	PLUSVALENZE – Tassazione delle plusvalenze – Cessione di azioni a termine – Art. 68 TUIR – Risoluzione n. 313 del 21 luglio 2008.....	7
8	DEDUCIBILITA’ DEI COSTI – Apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico – Art. 102, comma 9, TUIR – Risoluzione n. 320 del 24 luglio 2008.....	8
9	IMPRESE ESTERE COLLEGATE – Tassazione dei dividendi distribuiti da una società residente in un paese a fiscalità ordinaria tramite una holding company residente in una black list – Joint venture company – art. 167, 168 TUIR – Art. 89 TUIR – Risoluzione n. 326 del 30 luglio 2008.....	8
10	PARTECIPAZIONI QUALIFICATE – Art. 67, lett. c) e c-ter) TUIR – Azioni date in usufrutto – Nudo proprietario – Risoluzione n. 332 del 01 agosto 2008.....	9
11	T.F.R. – Trattamento di fine rapporto erogato da società italiana a soggetto residente all’estero per attività lavorativa prestata in parte in Italia e in parte in Germania – Art. 15 Convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Germania – Risoluzione n. 341 del 1 agosto 2008.....	9
12	IRAP – Deducibilità ai fini Irap degli interessi passivi – Art. 6 n. 446/1997 – Risoluzione n. 342 del 4 agosto 2008.....	9
13	TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI – Conservazione delle copie delle dichiarazioni –Obbligo di sottoscrizione da parte del contribuente delle copie conservate su supporti informatici – Art. 3. comma 9 e 9 bis, D.P.R. n. 322/1998 – Risoluzione n. 354 dell’8 agosto 2008.....	9
14	PARTECIPAZIONE EXEMPTION – Trasferimento in Italia della sede legale di una holding lussemburghese costituita ai sensi del Decreto granducale del 17 dicembre 1938 – Valore da attribuire alle partecipazioni comprese nel patrimonio della società – Riporto delle perdite maturate in Lussemburgo – Risoluzione n. 345/E del 5 agosto 2008.....	10
I.	GIURISPRUDENZA.....	10

1	IMPOSTE DIRETTE – Partecipazioni sociali non azionarie – Deducibilità – Minusvalenze – Tassabilità – Art. 66 D.P.R. 917/1986 – Sent. n. 21172 del 29 maggio 2008 (dep. il 6 agosto 2008), della Corte Cass., sez. tributaria.....	10
2	IMPOSTE DIRETTE – Accertamento – Simulazione di un contratto – Sindacabilità da parte della P.A. e del giudice tributario – Sent. n. 21170 del 29 maggio 2008 (dep. il 6 agosto 2008), della Corte Cass., sez. tributaria.....	11
3	ACCERTAMENTO – Indagine bancaria – Presunzione di inerenza ad operazioni imponibili – Soggetto verificato – Conti bancari intestati a soggetti terzi – Operatività della presunzione – Condizioni – Prova della riferibilità dei movimenti al soggetto verificato – Art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 – Sent. n. 20268 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria.....	11
4	ACCERTAMENTO – Contabilità in nero – Appunti personali – Gravità – Artt. 2709 del codice civile e seguenti – D.P.R. 600/1973, art. 39 – Sent. n. 20264 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria.....	11
5	ACCERTAMENTO – Accertamento induttivo – art. 39 D.P.R. n. 600/1973 – Scritture contabili – Contabilità parallela – Presunzione – Sussiste – Sent. n. 19902 del 9 giugno 2008 (dep. il 18 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria.....	12
6	ACCERTAMENTO – Accertamento induttivo – Cessione di ramo d’azienda – Reddito da plusvalenza – Valore presunto da imposta di registro – Onere Contribuente – Sent. n. 19830 del 27 marzo 2008 (dep. il 18 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria.....	12
7	CONTENZIOSO – Sentenza – Estinzione del giudizio – Art. 310 c.p.c. – Effetti – Definizione delle liti fiscali pendenti – Art. 16 L. 289/2002 – Conseguenze – Sent. n. 18640 del 6 febbraio 2008 (dep. l’8 luglio) della Corte Cass., sez. tributaria.....	12
	PARTE SECONDA.....	13
	IMPOSTE INDIRETTE.....	13
	II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	13
1	IVA – Certificazione tramite fattura dei corrispettivi conseguiti nell’ambito del commercio elettronico diretto – Risoluzione n. 274 del 3 luglio 2008.....	13
2	IVA – Trattamento fiscale del contratto di cessione di crediti – Risoluzione n. 278 del 4 luglio 2008.....	13
3	IVA – Interpretazione dell’art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972 – Risoluzione n. 305 del 21 luglio 2008.....	13
4	IVA – Operazioni attinenti ad un bene immobile – Risoluzione del 21 n. 306 del 21 luglio 2008.....	13
5	IVA – Adempimenti per l’immatricolazione auto UE – Circolare n. 52 del 30 luglio 2008.....	14
6	IVA – Stabile organizzazione, interpretazione dell’art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 – Risoluzione n. 327 del 30 luglio 2008.....	14
7	IVA – Redazione del quadro VT della dichiarazione annuale Iva – Risoluzione n. 330 del 30 luglio 2008.....	14

8	IVA – Permuta di servizi, applicazione degli artt. 11, 21, e 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 – Risoluzione n. 331 del 1 agosto 2008.....	14
9	IVA – Operazioni accessorie, interpretazione dell’art. 12 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Risoluzione n. 337 del 1 agosto 2008.....	14
10	IVA – Contratto con operazioni permutative, applicazione dell’art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Risoluzione n. 339 dell’1 agosto 2008.....	15
11	IVA – Art. 10, n. 4 D.P.R. n. 633 del 1972 – Regime IVA applicabile ai servizi in materia di investimenti – Risoluzione n. 343 del 4 agosto 2008.....	15
12	IVA – Veicoli usati importati da paesi terzi e transitoriamente immatricolati in un Paese Ue – Documentazione richiesta ai fini dell’immatricolazione in Italia – Risoluzione n. 344 del 5 agosto 2008.....	15
13	IVA – Schema negoziale del consignment stock – Trasferimento proprietà in momento successivo alla consegna – Assolvimento oneri Iva – Art. 19 D.P.R. n. 633/1972 – Risoluzione n. 346 del 5 agosto 2008.....	15
II.	GIURISPRUDENZA.....	16
1	IVA – Accertamento – Art. 51 D.P.R. 633/1972 – Accertamenti sui conti correnti bancari – Intestazione – Presunzione iuris tantum – Sussiste – Sent. n. 19362 del 24 aprile 2008 (dep. il 15 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria.....	16
2	IVA – Dichiarazione di rettifica – Sussiste – Validità del termine di quattro anni stabilito per la rettifica dell’Ufficio anche al contribuente – art. 57 D.P.R. 633/72 – Sent. n. 18076 del 5 maggio 2008 (dep. il 2 luglio 2008), Corte Cass., sez. tributaria.....	16
3	IVA – Condono – Sesta direttiva IVA – Obblighi di regime interno – Controllo delle operazioni imponibili – Corte di Giustizia CE, sent. causa C-132/06, 17 luglio 2008.....	16

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**1 REDDITO D'IMPRESA – Art. 96, TUIR – Deducibilità degli interessi passivi in capo a consorzi con attività esterna – Risoluzione n. 268 del 3 luglio 2008**

Ai consorzi che svolgono attività esterna (nel caso di specie, il soggetto istante agiva in nome proprio e per conto delle imprese consorziate) si applica la disciplina fiscale degli interessi passivi prevista dall'art. 96, D.P.R. n. 917/86. Sono esclusi dalle limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi fissate dalla norma solo i soggetti tassativamente elencati (banche, assicurazioni, società consortili per l'esecuzione di lavori pubblici, società di progetto); la previsione di esclusione configura, infatti, una norma di stretta interpretazione, come tale non suscettibile di applicazione analogica anche a soggetti che svolgono attività assimilabili.

Come si evince dalla relazione illustrativa alla finanziaria 2008, l'art. 96 del TUIR non ha natura antielusiva ma, piuttosto, mira a rinforzare la capitalizzazione delle imprese.

2 STOCK OPTION – Applicazione del regime agevole in capo ad un ex dipendente – Art. 51, comma 2, lett. g-bis), TUIR – Risoluzione n. 270 del 3 luglio 2008

La circostanza che il dipendente non sia legato da alcun rapporto di lavoro al momento dell'esercizio dei diritti d'opzione e della conseguente acquisizione delle azioni, non assume alcun rilievo ai fini della possibilità di fruire del regime fiscale di favore di cui all'art. 51, comma 2, lett. g-bis) del TUIR, fermo restando il rispetto di tutte le condizioni espressamente previste dalla norma.

A quest'ultimo proposito, deve essere considerato rilevante il fatto che l'ex dipendente attenda il decorso del triennio per esercitare i diritti di opzione rispettando, in tal modo, il dettato della lettera a) del comma 2-bis del citato art. 51.

3 STABILE ORGANIZZAZIONE – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Art. 165, TUIR – Risoluzione n. 277 del 3 luglio 2008

In base alla Convenzione Italia-Kazakistan, è configurabile una stabile organizzazione all'estero se l'attività ivi svolta riguarda un arco temporale di almeno 12 mesi.

Pertanto, non è configurabile una stabile organizzazione in Kazakistan qualora una società italiana proceda all'installazione di un gasdotto per un arco temporale inferiore a dodici mesi. In tale situazione, mancando i presupposti previsti dalla convenzione, non è configurabile alcuna potestà impositiva da parte dello Stato estero con riguardo ai redditi d'impresa prodotti dalla società italiana. Di conseguenza, il contribuente non può altro che chiedere il rimborso all'autorità estera.

4 CREDITO D'IMPOSTA – Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione – Art. 2, commi 539-548, della legge finanziaria 2008 – Circ. n. 48 del 10 luglio 2008

La circolare fornisce chiarimenti in merito al credito di imposta (previsto dall'art. 2, commi 539-548, L. n. 244/2007) per i datori di lavoro che nel 2008 incrementano il numero di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato nelle seguenti regioni: Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise.

5 REDDITO D'IMPRESA – Abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR e affrancamento delle deduzioni pregresse e del vincolo di sospensione sulle riserve – Art. 1, commi 33, 34, 48 e 51, L. n. 244/2007 – Circ. n. 50 del 11 luglio 2008

Nella circolare in oggetto vengono fornite istruzioni per attuare le norme della Finanziaria 2008 che hanno soppresso, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, le deduzioni extracontabili di ammortamenti, accantonamenti ed altri componenti negative del reddito. In particolare, sono analizzate alcune casistiche relative: i) all'abrogazione del regime delle deduzioni extracontabili; ii) al riallineamento dei valori civili e fiscali mediante opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva; iii) alla disciplina IRAP del riallineamento dei valori civili; iv) fiscali e all'imposta sostitutiva per l'eliminazione del vincolo sulle riserve.

6 REDDITO D'IMPRESA – Mandato senza rappresentanza – Deducibilità spese per servizi telefonici - Art. 102, ultimo comma, TUIR – Risoluzione n. 309 del 21 luglio 2008

Per le spese relative a servizi telefonici, di cui all'art. 102, ultimo comma del TUIR, che una società sostiene in qualità di mandatario senza rappresentanza del gruppo societario di cui essa stessa fa parte e oggetto poi di riaddebito a queste ultime, il limite di deducibilità previsto dall'art. 102 citato opera in capo alle società del gruppo sue clienti e non opera direttamente nei suoi confronti.

Al riguardo si fa presente che al "mandato all'acquisto" si applica la regola in base alla quale il mandante è il soggetto che rimane effettivamente inciso dal costo di acquisto "provvisoriamente" sostenuto dal mandatario.

Solo per il mandante, pertanto, tale costo costituisce un componente negativo che può essere portato in deduzione dal reddito di impresa nei limiti e alle condizioni stabilite dal TUIR.

La società mandataria, quindi, non essendo gravata dal costo relativo alle spese telefoniche sostenute nell'interesse delle altre società del proprio gruppo, non subirà la limitazione alla deducibilità prevista dall'art. 102, ultimo comma del TUIR che, di conseguenza, troverà applicazione in capo alle società mandanti.

7 PLUSVALENZE – Tassazione delle plusvalenze – Cessione di azioni a termine – Art. 68 TUIR – Risoluzione n. 313 del 21 luglio 2008

La società Alfa conclude un'operazione che prevede la cessione del suo integrale pacchetto azionario, distinta in due fasi: la prima, che prevede la cessione del pacchetto di maggioranza (50%+1) che si perfeziona immediatamente e, la seconda, relativa alla cessione del pacchetto di

minoranza, che si perfeziona nel momento in cui verranno esercitate le relative opzioni di acquisto (in caso di clausola call option) o di vendita (in caso di clausola put option). In relazione al trattamento tributario delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione di tale pacchetto di minoranza, l'Amministrazione Finanziaria precisa che la vendita delle cd. "azioni cedute a termine" non può essere considerato come un evento certo in quanto appunto si perfeziona solo con l'esercizio delle relative opzioni. Nonostante, dunque, sia stato versato un acconto di vendita al momento della conclusione del contratto, l'Amministrazione ritiene che la relativa tassazione delle plusvalenze realizzate avverrà nell'anno in cui si perfezionerà la cessione delle "azioni cedute a termine".

8 DEDUCIBILITA' DEI COSTI – Apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico – Art. 102, comma 9, TUIR – Risoluzione n. 320 del 24 luglio 2008

Il comma 9 dell'art. 102 del TUIR prevede il limite di deducibilità dell'80% per i costi sostenuti in relazione ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico.

La ratio di tale disposizione è quella di limitare, introducendo una presunzione assoluta, la rilevanza fiscale di quei costi relativi a quelle apparecchiature che, per le loro caratteristiche tecniche, oltre ad essere destinate all'esercizio di attività imprenditoriale, si prestano anche ad utilizzazioni estranee all'esercizio dell'impresa.

Ciò premesso, l'Agenzia precisa, da un lato, che la norma in questione non è suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'art. 37-bis, in quanto norma di sistema, ma ritiene, dall'altro, che la stessa riguarda quelle apparecchiature terminali che per loro natura siano suscettibili anche di un utilizzo personale.

Conseguentemente, le apparecchiature terminali in questione, potendo essere solo utilizzate per finalità imprenditoriali, non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 102, comma 9 del TUIR.

9 IMPRESE ESTERE COLLEGATE – Tassazione dei dividendi distribuiti da una società residente in un paese a fiscalità ordinaria tramite una holding company residente in una black list – Joint venture company – art. 167, 168 TUIR – Art. 89 TUIR – Risoluzione n. 326 del 30 luglio 2008

La partecipazione in una società black list Beta - in misura non inferiore al 20%, o al 10% se la società è quotata – da parte una joint-venture paritetica tra due soggetti Alfa e Gamma, di cui uno residente in Italia, ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 168 TUIR in materia di imprese estere collegate. L'accordo paritetico di joint venture non configura, infatti, la nozione di controllo da parte di uno dei soci prevista dall'art. 167 TUIR e 2359, commi 1 e 2 c.c.

I redditi di Beta saranno, pertanto, tassati per trasparenza in capo alla società italiana partecipante, secondo la disciplina dell'art. 168 TUIR.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene inoltre esclusa la possibilità di riconoscere ai dividendi percepiti dalla collegata black list Beta e distribuiti da una partecipata white list Theta, la parziale esclusione da imposizione prevista dall'art. 89, comma 3, del TUIR, salva ogni valutazione di merito in sede di interpello disapplicativo ex art. 89, comma 3.

Il coordinamento tra art. 89, comma 3 e l'art. 168 TUIR è assicurato dall'art. 167, comma 7, TUIR - applicabile anche all'art. 168 TUIR, per espresso richiamo del comma 1 - : gli utili distribuiti dai soggetti non residenti, non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino

all'ammonatre del reddito assoggettato a tassazione "per trasparenza" anche negli esercizi precedenti.

10 PARTECIPAZIONI QUALIFICATE – Art. 67, lett. c) e c-ter) TUIR – Azioni date in usufrutto – Nudo proprietario – Risoluzione n. 332 del 01 agosto 2008

Ai fini dell'individuazione della natura, qualificata o meno, a norma dell'art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR, è necessario che la partecipazione sia superiore al 2 o al 20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria, ovvero al 5 o al 25 % del capitale, a secondo che si tratti di titoli negoziati i mercati regolamentati o meno. In caso di azioni date in usufrutto, l'art. 2352 c.c., prevede che, salva diversa pattuizione, il diritto di voto spetti all'usufruttuario: tali partecipazioni, di conseguenza, non rileveranno ai fini del calcolo della percentuale dei diritti di voto esercitabili in assemblea da parte del fiduciante-nudo proprietario. Viceversa, ai fini del calcolo della partecipazione al capitale del fiduciante-nudo proprietario, per determinare la natura qualificata o meno della partecipazione, occorre computare anche la percentuale di partecipazione a titolo di nuda proprietà, valorizzata secondo i criteri degli art. 46 e 48 del D.P.R. n. 131/86.

11 TFR – Trattamento di fine rapporto erogato da società italiana a soggetto residente all'estero per attività lavorativa prestata in parte in Italia e in parte in Germania – Art. 15 Convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Germania – Risoluzione n. 341 del 1 agosto 2008

Ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, il TFR corrisposto da una società italiana Alfa ad un soggetto residente in Germania per attività lavorativa prestata in parte in Italia ed in parte in Germania in regime di distacco, sarà riconducibile all'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania. La disciplina italiana del TFR porta infatti a ritenere che lo stesso abbia sostanzialmente natura di retribuzione. In base a tale norma, l'Amministrazione conclude che la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia andrà quivi tassata, viceversa, sarà tassata in Germania la parte di TFR riferito agli anni di lavoro ivi effettuati.

12 IRAP – Deducibilità ai fini IRAP degli interessi passivi – Art. 6 n. 446/1997 – Risoluzione n. 342 del 4 agosto 2008

Una società Alfa non può essere qualificabile come società capogruppo del gruppo bancario omonimo ex art. 61 del TUB , in quanto a sua volta controllata dalla società Beta. In base all'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97, il pro-rata patrimoniale di deducibilità degli interessi passivi ai fini IRAP può essere calcolato computando la voce relativa alle partecipazioni anche al numeratore del rapporto solo con riferimento alle capogruppo bancarie, come definite dall'art. 61, comma 1, del TUB: non avendo l'istante tale qualifica soggettiva, si ritiene che lo stesso debba determinare il pro-rata di deducibilità degli interessi passivi senza inserire la posta relativa alle partecipazioni anche al numeratore del rapporto.

13 TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI – Conservazione delle copie delle dichiarazioni –Obbligo di sottoscrizione da parte del contribuente delle copie conservate su supporti informatici – Art. 3, comma 9 e 9 bis, D.P.R. n. 322/98 – Risoluzione n. 354 dell'8 agosto 2008

Gli iscritti agli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili possono uniformarsi alla Risoluzione n. 298/E del 2007 che prevede la possibilità di conservare copia delle dichiarazioni e di altri documenti inviati all'Amministrazione su supporti informatici anziché cartacei. Dall'art. 3,

commi 9 e 9 *bis*, del D.P.R. n. 322/98, infatti, emerge che la sottoscrizione è un elemento essenziale delle dichiarazioni conservate dai contribuenti e dai sostituti di imposta e non è invece prescritta per i soggetti incaricati alla trasmissione. Questi possono, dunque, conservare le suddette copie su supporti informatici che possono anche non riprodurre la sottoscrizione del contribuente.

14 PARTECIPATION EXEMPTION – Trasferimento in Italia della sede legale di una holding lussemburghese costituita ai sensi del Decreto granducale del 17 dicembre 1938 – Valore da attribuire alle partecipazioni comprese nel patrimonio della società – Riporto delle perdite maturate in Lussemburgo – Risoluzione n. 345/E del 5 agosto 2008

La società Alfa di diritto lussemburghese, costituita ai sensi del regime delle “holding del 1929”, trasferisce in regime di continuità, la propria sede legale dal Lussemburgo all’Italia e cambia la propria denominazione in Alfa SpA. L’Agenzia delle Entrate è chiamata dalla società Alfa a rispondere a taluni dubbi inerenti il trasferimento della società stessa.

- a) Affinché le partecipazioni cedute dalla società Alfa dopo il trasferimento in Italia possano godere del regime di *participation exemption* previsto dall’art. 87 TUIR, devono essere indefettibilmente rispettati i requisiti previsti dall’articolo citato. In particolare, per quanto riguarda il requisito soggettivo sub a) del citato articolo, il trasferimento della sede legale in regime di continuità assicura il rispetto del criterio dell’ “ininterrotto periodo di possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell’avvenuta cessione” previsto dalla norma.
- b) Per quanto riguarda il valore fiscale da attribuire alle partecipazioni comprese nel patrimonio della società al momento del trasferimento, l’Amministrazione Finanziaria ritiene che in tal caso il criterio da utilizzare debba essere quello del costo d’acquisto sostenuto dall’impresa, essendo avvenuto il trasferimento in regime di continuità, senza atti traslativi e senza tassazione delle plusvalenze latenti nel paese di origine.
- c) Infine, per quanto riguarda il riporto delle perdite maturate in Lussemburgo, in capo alla società italiana, l’Amministrazione chiarisce che queste non sono illimitatamente riportabili ex art. 84, comma 2, del TUIR. Il soggetto residente che controlla la CFC può, infatti, utilizzare le perdite di quest’ultima solo per abbattere i redditi a tassazione separata della medesima entità, e non ai fini della determinazione del proprio reddito complessivo da sottoporre a tassazione ordinaria (art. 2, comma 1, del D.M. n. 429/2001).

I. GIURISPRUDENZA

1 IMPOSTE DIRETTE – Partecipazioni sociali non azionarie – Deducibilità – Minusvalenze – Tassabilità – Art. 66 D.P.R. 917/86 – Sent. n. 21172 del 29 maggio 2008 (dep. il 6 agosto 2008), della Corte Cass., sez. tributaria

È ammessa la deducibilità delle perdite su partecipazione in società a responsabilità limitata realizzate anche precedentemente all’emanazione del D.L. n. 554/93, art. 66, comma 5 *bis*. E’ dunque censurabile il comportamento dell’Ufficio che, sostenendo l’indeducibilità di tali minusvalenze, le recuperi a tassazione.

La Corte di cassazione sostiene che, nonostante il regime delle minusvalenze previsto dal D.P.R. n. 917/86, sia stato esteso al valore delle quote di partecipazione in società non rappresentate da titoli solo con l'introduzione dell'art. 66, comma 5 bis ad opera del D.L. n. 554/93, tale criterio doveva ritenersi immanente nell'ordinamento fiscale già in precedenza. Tale regola, infatti, doveva ritenersi comunque applicabile in virtù dell'*analogia iuris* a tali perdite su partecipazioni sociali non azionarie, giacché al fine considerato, sarebbe stato irragionevole discriminare tra partecipazioni in titoli e partecipazione in quote.

2 IMPOSTE DIRETTE – Accertamento – Simulazione di un contratto – Sindacabilità da parte della P.A. e del giudice tributario – Sent. n. 21170 del 29 maggio 2008 (dep. il 6 agosto 2008), della Corte Cass., sez. tributaria

Non è precluso all'Amministrazione Finanziaria, che si faccia carico di giustificare coerentemente il proprio assunto sulla scorta delle risultanze acquisite, procedere alla riqualificazione, in sede di accertamento fiscale, dei contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione ed assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione è infatti nel senso del riconoscimento di una clausola antielusiva di matrice comunitaria di generale valenza, immanente nell'ordinamento già prima dell'entrata in vigore della L. n. 408/90 e del D.Lgs. n. 358/97.

3 ACCERTAMENTO – Indagine bancaria – Presunzione di inerenza ad operazioni imponibili – Soggetto verificato – Conti bancari intestati a soggetti terzi – Operatività della presunzione – Condizioni – Prova della riferibilità dei movimenti al soggetto verificato – Art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633/72 – Sent. n. 20268 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria

Il potere dell'Ufficio di chiedere agli istituti di credito notizie dei movimenti sui conti bancari intrattenuti dal contribuente e di presumere la loro inerenza ad operazioni imponibili (previsto dall'art. 51, comma 2, nn. 2 e 7 D.P.R. 633/72) ove non venga dimostrato che i medesimi movimenti erano stati conteggiati nella dichiarazione annuale o siano collegabili ad atti non soggetti a tassazione, trova applicazione unicamente ai conti intestati o contestati al contribuente, e mai per conti bancari intestati a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali.

In caso contrario, l'Ufficio sarebbe tenuto a dimostrare in sede giudiziale che l'intestazione a terzi soggetti è fittizia.

4 ACCERTAMENTO – Contabilità in nero – Appunti personali – Gravità – Artt. 2709 del codice civile e seguenti – D.P.R. 600/73, art. 39 – Sent. n. 20264 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la cd. "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del D.P.R. n. 600/73. Devono essere ricompresi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e seguenti, tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi e monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero

rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta.

5 ACCERTAMENTO – Accertamento induttivo – art. 39 D.P.R. n. 600/73 – Scritture contabili – Contabilità parallela – Presunzione – Sussiste – Sent. n. 19902 del 9 giugno 2008 (dep. il 18 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria

Il ritrovamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria di una "contabilità parallela" a quella tenuta ufficialmente, legittima, di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsiasi altro elemento, la rettifica della dichiarazione ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73. Resta, tuttavia, impregiudicata la verifica in sede contenziosa della concreta riscontrabilità nella sopramenzionata documentazione, dei requisiti suscettibili di configurare i presupposti per l'esercizio, da parte dell'Amministrazione medesima, del potere di accertamento.

6 ACCERTAMENTO – Accertamento induttivo – Cessione di ramo d'azienda – Reddito da plusvalenza – Valore presunto da imposta di registro – Onere Contribuente – Sent. n. 19830 del 27 marzo 2008 (dep. il 18 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria

L'Amministrazione Finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzato a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro. E' onere probatorio del contribuente superare, anche con elementi indiziari, la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di aver in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

7 CONTENZIOSO – Sentenza – Estinzione del giudizio – Art. 310 c.p.c. – Effetti – Definizione delle liti fiscali pendenti – Art. 16 L. 289/2002 – Conseguenze – Sent. n. 18640 del 6 febbraio 2008 (dep. l'8 luglio) della Corte Cass., sez. tributaria

La declaratoria di estinzione del giudizio concernente una lite fiscale definita ai sensi dell'art. 16, L. 289/2002, siccome accertativa della intervenuta definizione di una pendenza tributaria in ipotesi specificamente previste dalla legge, importa caducazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali resi nel relativo processo perché travolti dalla accertata "definizione" voluta dal contribuente, della lite fiscale. Tale volontaria definizione annulla *ab origine* la pendenza tributaria sostanziale, di tal che il contribuente non è ammesso ad invocare la disposizione di cui all'art. 310 c.p.c. e l'ultrattività delle sentenze eventualmente emesse nel processo tra le parti che potrebbero contrastare con l'accertata intervenuta definizione del rapporto oggetto della pronuncia.

PARTE SECONDA

IMPOSTE INDIRETTE

II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**1 IVA – Certificazione tramite fattura dei corrispettivi conseguiti nell'ambito del commercio elettronico diretto – Risoluzione n. 274 del 3 luglio 2008**

Gli incassi conseguiti con carta di credito nell'ambito del commercio elettronico diretto nei confronti di privati sono soggetti all'obbligo di fatturazione. Sebbene il legislatore abbia previsto la semplificazione degli adempimenti contabili e formali in capo ai contribuenti operanti nel commercio elettronico con l'intervento di intermediari finanziari abilitati, con l'espressa possibilità di escludere l'obbligo di emissione della fattura, non risultano ancora emanati i decreti attuativi cui la semplificazione è subordinata.

2 IVA – Trattamento fiscale del contratto di cessione di crediti – Risoluzione n. 278 del 4 luglio 2008

Nel caso in cui una società Alfa, a garanzia dell'esatto adempimento di tutte le obbligazioni assunte con la sottoscrizione di un contratto di leasing immobiliare stipulato con una società Beta, ceda a quest'ultima pro solvendo tutti i crediti maturati e maturandi in dipendenza del contratto di locazione, i due negozi conservano la propria autonomia giuridica e fiscale. In particolare, il contratto di cessione dei crediti non può fruire dell'esenzione Iva prevista per la locazione (cui conseguirebbe l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa), ma è un'operazione fuori campo IVA ex art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/72 e sconta l'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50% ex art. 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUIR.

3 IVA – Interpretazione dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 305 del 21 luglio 2008

Qualora una società Alfa che opera nel settore industriale, conceda dei finanziamenti alle società del gruppo, e tale attività non risulti meramente occasionale o accessoria rispetto alla principale, l'Iva relativa agli acquisti ad essa afferenti è indetraibile e i corrispettivi conseguiti nell'ambito dell'attività di finanziamento vanno computati nel calcolo del pro rata di detrazione.

4 IVA – Operazioni attinenti ad un bene immobile – Risoluzione del 21 n. 306 del 21 luglio 2008

Se un subappalto per la costruzione di un immobile tra due soggetti nazionali, viene realizzato all'estero ma viene spezzato in due contratti, uno di cessione di beni e l'altro di prestazione di servizi, ogni operazione deve essere considerata autonoma ed indipendente. Pertanto se i materiali vengono consegnati in Italia al committente nazionale, la cessione è da assoggettare ad Iva, mentre i corrispettivi relativi ai lavori sull'immobile eseguiti all'estero non sono soggetti ad Iva per mancanza del requisito della territorialità.

5 IVA – Adempimenti per l'immatricolazione auto UE – Circ. n. 52 del 30 luglio 2008

Il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 ha previsto alcune misure di contrasto alle frodi nel commercio di mezzi di trasporto, disponendo una nuova procedura d'immatricolazione per i veicoli provenienti da Paesi UE. In base al Provvedimento attuativo del decreto di cui sopra del 25 ottobre 2007, a partire dal 3 dicembre 2007, l'Iva dovuta in relazione alla prima cessione "interna" di un veicolo, di un autoveicolo, di un motoveicolo che hanno formato oggetto di acquisto intracomunitario deve essere versata in modo distinto dai versamenti periodici ordinari, utilizzando l'apposito modello "F24 - IVA immatricolazione auto UE". La presente circolare fornisce ulteriori chiarimenti in ordine ad alcuni aspetti applicativi della norma.

6 IVA – Stabile organizzazione, interpretazione dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 327 del 30 luglio 2008

Una stabile organizzazione italiana che svolge attività di natura commerciale, anche se costituita solo ai fini reddituali, e che non effettua operazioni rilevanti ai fini IVA, deve essere comunque identificata come soggetto passivo d'imposta (obbligo di partita IVA).

7 IVA – Redazione del quadro VT della dichiarazione annuale Iva – Risoluzione n. 330 del 30 luglio 2008

Il rappresentante fiscale in Italia nominato da società Alfa non residente può assumere come "luogo di esercizio dell'attività" da indicare nel quadro VT della dichiarazione annuale Iva - ai fini della ripartizione dell'importo delle operazioni imponibili e dell'imposta su base regionale - il proprio domicilio fiscale.

8 IVA – Permuta di servizi, applicazione degli artt. 11, 21, e 74-ter del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 331 del 1 agosto 2008

La risoluzione fornisce dei chiarimenti in merito al corretto regime fiscale da applicare ad una permuta di servizi tra due soggetti qualora lo scambio non avvenga contestualmente. Secondo l'Agenzia ambedue i soggetti interessati devono emettere fattura sul valore normale dei servizi entro la data in cui è resa la controprestazione, ossia quando si perfeziona lo scambio (nella fattispecie una società offriva precedentemente servizi pubblicitari in cambio di pacchetti viaggio, di conseguenza il termine entro cui emettere fattura doveva coincidere con la data di "inizio" del viaggio) .

9 IVA – Operazioni accessorie, interpretazione dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 337 del 1 agosto 2008

Una banca che ha un servizio di "remote banking" attraverso cui i clienti possono effettuare *on line* operazioni bancarie potrà fruire dell'esenzione Iva solo qualora tali operazioni risultino accessorie all'attività finanziaria. Non rientrano tra queste eventuali "funzioni di *corporate* del servizio" a mezzo delle quali il cliente può inviare ad altre Banche (cd. Banche Passive) flussi elettronici concernenti istruzioni di pagamento, che di conseguenza sono assoggettate all'aliquota ordinaria del 20%.

10 IVA – Contratto con operazioni permutative, applicazione dell’art. 7 del D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 339 dell’1 agosto 2008

Le concessioni dei diritti di sfruttamento dei marchi aziendali costituiscono prestazioni di servizi che, se rese nei confronti di un soggetto extracomunitario, sono soggette all’Iva soltanto se utilizzate nel territorio dello Stato. (ex art. 7, comma 4, lett. f) del D.P.R. n. 633/72). Se si tratta di prestazioni complesse e non scindibili, utilizzate sia in Italia che all’estero, deve ritenersi che l’intero corrispettivo debba essere assoggettato all’IVA (v. Ris. n. 470170 del 15 dicembre 1999).

11 IVA – Art. 10, n. 4 D.P.R. n. 633/72 – Regime IVA applicabile ai servizi in materia di investimenti – Risoluzione n. 343 del 4 agosto 2008

L’attività di consulenza in materia di investimenti è stata inclusa dal D.L. n. 164 del 2007, in attuazione della direttiva comunitaria 2004/39/CE (direttiva Mifid), tra i c.d. servizi di investimento “principali”, e, più precisamente, tra le attività di intermediazione rese da un soggetto abilitato nell’ambito di una proposta di investimento al cliente. L’Amministrazione Finanziaria, nella risoluzione in esame, ritiene che tale attività di consulenza in materia di investimenti, laddove legata ad una attività di negoziazione, sia riconducibile tra le prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato esenti IVA ai sensi dell’art. 10, comma 1, n. 9) e 4), D.P.R. n. 633/72.

L’orientamento dell’ A.F. è confortato dalla proposta di modifica della VI direttiva IVA, presentata dalla Commissione UE nel 2007, che nell’ambito delle operazioni di intermediazione finanziaria esenti da imposta, inserisce anche l’attività di consulenza riguardo ad un servizio assicurativo o finanziario esente.

12 IVA – Veicoli usati importati da paesi terzi e transitoriamente immatricolati in un Paese UE – Documentazione richiesta ai fini dell’immatricolazione in Italia – Risoluzione n. 344 del 5 agosto 2008

Non configura acquisto intracomunitario di veicoli, il caso di acquisto da parte di un operatore italiano di un veicolo proveniente da paesi extra Ue che sia stato precedentemente e transitoriamente immatricolato in Germania, pur non trovandosi in territorio tedesco, come consentito dalla normativa tedesca. L’Amministrazione Finanziaria ritiene, infatti, che la fattispecie di acquisto intracomunitario in questo caso è da escludere laddove non vi sia stata alcuna cessione tra l’operatore tedesco e quello italiano. Ai fini dell’immatricolazione in Italia del medesimo veicolo occorre la presentazione della documentazione doganale dalla quale si evince il pagamento dell’IVA in dogana, senza che assuma rilevanza la circostanza che al veicolo sia stata precedentemente attribuita una targa di un altro paese comunitario.

13 IVA – Schema negoziale del consignment stock – Trasferimento proprietà in momento successivo alla consegna – Assolvimento oneri IVA – Art. 19 D.P.R. n. 633/72 – Risoluzione n. 346 del 5 agosto 2008

La società Alfa conclude un contratto di fornitura di semilavorati tramite lo schema negoziale del *consignment stock*. Tale fattispecie contrattuale prevede che il trasferimento della proprietà dei beni avvenga in un momento successivo a quello della consegna o spedizione dei beni, più precisamente, nel momento del prelievo dal parte del cliente dei beni presso un deposito da lui previamente predisposto.

L'Amministrazione Finanziaria chiarisce che gli oneri Iva, in tal caso, dovranno essere assolti in dogana dal cliente che sarà ammesso ad esercitare il diritto di detrazione dell'Iva medesima ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, previa annotazione della bolletta doganale nel registro dell'art. 25 del medesimo decreto. Al momento del prelievo dei beni, e dunque del passaggio di proprietà, il cliente dovrà emettere autofattura, nella quale indicherà l'ammontare del corrispettivo corrisposto e dell'IVA relativa, insieme agli estremi della bolletta doganale e quelli di registrazione nel registro degli acquisti.

II. GIURISPRUDENZA

1 IVA – Accertamento – Art. 51 D.P.R. n. 633/72 – Accertamenti sui conti correnti bancari – Intestazione – Presunzione *iusuris tantum* – Sussiste – Sent. n. 19362 del 24 aprile 2008 (dep. il 15 luglio 2008) della Corte Cass., sez. tributaria

Secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 51, comma 2 del D.P.R. n. 633/72, può acquisire dagli istituti di credito copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente e può utilizzare tali dati ai fini di rettifiche e di accertamenti. Nel caso di società di capitali, tali accertamenti non possono ritenersi limitati ai conti formalmente intestati alla società, ma riguardano anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori o procuratori generali, allorché il fisco provi, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di singoli dati o elementi di essi.

2 IVA – Dichiarazione di rettifica – Sussiste – Validità del termine di quattro anni stabilito per la rettifica dell'Ufficio anche al contribuente – art. 57 D.P.R. n. 633/72 – Sent. n. 18076 del 5 maggio 2008 (dep. il 2 luglio 2008), Corte Cass., sez. tributaria

La dichiarazione del contribuente non costituisce la fonte dell'obbligo tributario - non avendo natura negoziale - ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile. Il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione va individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito, per la rettifica della dichiarazione da parte dell'ufficio, dal D.P.R. n. 633/72, art. 57, che è dunque da considerare validamente operante anche a favore del contribuente.

3 IVA – Condono – Sesta direttiva IVA – Obblighi di regime interno – Controllo delle operazioni imponibili – Corte di Giustizia CE, sent. causa C-132/06, 17 luglio 2008

È incompatibile con la VI Direttiva IVA, la normativa italiana sul cd. condono IVA introdotta dalla legge finanziaria del 2003 che consente ai soggetti passivi interessati di sottrarsi definitivamente agli obblighi su di essi incombenti in materia di IVA, previo pagamento di un importo forfetario, assai modesto rispetto al debito tributario effettivo. L'Italia in tal modo è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della VI Direttiva IVA, in quanto la normativa in oggetto comporta, secondo la Corte, una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso dei periodi di imposta ai quali il condono si riferisce.

Per ulteriori chiarimenti sui temi trattati nella presente TaxNewsLetter, contattare la Tax Professional Practice al seguente indirizzo:

IT-FM-TPP@KStudioassociato.it

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2008 Studio Associato Consulenza legale e tributaria, an Italian professional partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, a Swiss cooperative. All rights reserved. Printed in Italy.