

TaxNewsLetter

2007

N. 2

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

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

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

INDICE

INDICE 1

INDICE 2

PARTE PRIMA	5
IMPOSTE DIRETTE	5
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	5
1 REDDITO D'IMPRESA – Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati – D.L. 223 del 4 luglio 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 1 marzo 2007, n. 12	5
2 CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 122 TUIR – Rettifiche di consolidamento – Agenzia delle Entrate – Ris. dell' 8 marzo 2007 n. 36	5
3 REDDITO D'IMPRESA – Art. 162 TUIR – Stabile organizzazione – Agenzia delle Entrate – Ris. del 9 marzo 2007 n. 41	6
4 CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 124, comma 5 TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. del 12 marzo 2007 n. 44	7
5 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Scissione di società consolidante – Trattamento perdite – Agenzia delle Entrate – Ris. del 13 marzo 2007 n. 48	8
6 SOCIETA DI COMODO – Gestione delle istanze di disapplicazione presentate da società non operative – ulteriori istruzioni – Circ. del 15 marzo 2007 n. 14	9
7 CONSOLIDATO NAZIONALE (società consortile di capitali) – Artt. 117 e seguenti TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. del 15 marzo 2007 n. 52	10
8 IRPEF – Legge finanziaria per il 2007 – modifiche all'imposta sul reddito delle persone fisiche – Agenzia Entrate – Circ. del 16 marzo 2007, n. 15	11
9 REDDITO D'IMPRESA – Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale (art. 1, commi 242 – 249, della L. 27 dicembre 2006, n. 296) - Circ. del 21 marzo 2007 n. 16	11
10 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Scissione totale non proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 56	14
11 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Scambio di partecipazioni mediante conferimento – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 57	14
12 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Operazione di scissione parziale proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 58	15
13 REDDITO D'IMPRESA – Disposizioni in materia di imprese estere controllate – Art. 167, comma 5, TUIR – Redditi derivanti dalla società controllata – Agenzia delle Entrate – Ris. del 28 marzo 2007 n. 63	16

14	CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 124 del TUIR – Consolidato nazionale e scissione parziale non proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 30 marzo 2007 n. 65	16
15	ACCERTAMENTO - Comunicazione dei rapporti finanziari all'Anagrafe Tributaria - Circ. del 4 aprile 2007 n. 18	17
16	REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE - Veicoli concessi in uso promiscuo - ritenute effettuate dal sostituto sulla base della disposizione di cui all'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR - Circ. del 17 aprile 2007 n. 21	18
17	CONVENZIONE ITALIA-GERMANIA – Art. 12 del protocollo allegato – Agenzia delle Entrate – Ris. del 30 marzo 2007 n. 67	18
II.	GIURISPRUDENZA	20
1	REDDITO D'IMPRESA – Spese deducibili – Spese di pubblicità e di rappresentanza – Distinzione – Corte di Cassazione – Sentenza n. 9567 del 5 marzo 2007 (dep. il 23 aprile 2007)	20
PARTE SECONDA		21
IMPOSTE INDIRETTE		21
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	21
1	IVA – Locazione finanziaria di immobili – Agenzia delle Entrate – Ris. del 9 marzo 2007 n. 39	21
2	IVA – Acquisto di un terreno edificabile di proprietà di un produttore agricolo in regime di esonero IVA – Agenzia delle Entrate – Ris. del 16 marzo 2007 n. 54....	22
3	IVA – Deducibilità costi autovetture “art. 164, comma 1 lett. a) e b)” e detrazione IVA costi noleggio, carburanti, pedaggi, assicurazioni, manutenzioni e riparazioni – Agenzia delle Entrate – Ris. del 23 marzo 2007 n. 59 22	
4	IVA – Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore edile - prestazioni rese dalle imprese consorziate – Agenzia delle entrate – Circ. del 4 aprile 2007, n. 19 23	
5	IVA – Decadenza dal diritto alla detrazione credito IVA nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive – Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 19 aprile 2007 n. 74	24
II.	GIURISPRUDENZA	25
1	IVA – Detrazione – Attività d’impresa – Valutazione – Criteri – Corte di Cassazione – Sent. n. 4989 del 10 gennaio 2007 (dep. il 5 marzo 2007)	25
2	IVA – Obblighi dei contribuenti – Variazione dell’imponibile o dell’imposta – Sconti praticati su vendite – Detrazione – Premi di fine anno – Detraibilità – Esclusione – Corte di Cassazione – Sent. n. 5006 del 11 gennaio 2007 (dep. il 5 marzo 2007)	25
3	IVA – Fattura – Correzione – Società estera – Valutazione della possibilità di esporre l’IVA in detrazione – Conseguenze – Corte di Cassazione – Sent. n. 8965 del 12 gennaio 2007 (dep. il 16 aprile 2007)	26
4	IVA – Operazioni imponibili – Cessioni di beni – Prestazioni di servizi – Momento impositivo – Fattispecie – Gruppo o Holding di società – Acquisto da parte di	

società – Trasferimento ad altra società del gruppo o holding – Obbligo di
fatturazione – Sussiste – Corte di Cassazione – Sent. n. 7964 del 15 marzo 2007
(dep. il 30 marzo 2007)26

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 REDDITO D'IMPRESA – Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati – D.L. 223 del 4 luglio 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 1 marzo 2007, n. 12

Con la circolare in commento sono stati forniti chiarimenti circa l'applicazione delle disposizioni contenute nei D.L. n. 223/2006. I temi affrontati riguardano la rettifica della detrazione IVA già operata in base alla normativa alla normativa previdente al decreto legge, gli immobili pertinenziali, acconti fatturati in regime di applicazione dell'IVA, riscatto di immobili in leasing; base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, affitto di azienda, locazione di aree con sovrastante impianto di lavaggio, sublocazioni, profili negoziali relativi al contratto di locazione, appartamenti per vacanze, ultimazione del fabbricato, cessione di fabbricato non ultimato, cessione di fabbricato per atto della pubblica autorità. Per un approfondimento si fa rinvio al testo della circolare.

2 CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 122 TUIR – Rettifiche di consolidamento – Agenzia delle Entrate – Ris. dell' 8 marzo 2007 n. 36

In tale risoluzione è stato trattato il caso, di una società cooperativa agricola a.r.l. che ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale per il triennio 2004-2006, e che in qualità di consolidante, chiede di conoscere il corretto comportamento da seguire nella compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato nazionale. In particolare, la società chiede se nel modello CNM può tenere conto, ed in che misura, delle rettifiche da consolidamento previste dall'art. 122, comma 1, lett. a) del TUIR, relativamente alla propria controllata che per il periodo d'imposta 2005 si qualifica, ai fini fiscali, quale "società non operativa".

Ad avviso dell'Agenzia, nel caso in cui il reddito "ordinariamente" determinato sia inferiore a quello risultante dall'applicazione della normativa sulle società di comodo, la consolidata comunica alla fiscal unit il reddito

derivante dall'applicazione di quest'ultima e la consolidante non può effettuare alcuna variazione in diminuzione per rettificare tale importo, in quanto la stessa determinerebbe - in violazione della predetta normativa "speciale" - la riduzione dell'importo assoggettato a tassazione.

Nella diversa ipotesi in cui il reddito "ordinariamente" determinato (ad esempio, pari a 1.000) sia maggiore rispetto a quello risultante dall'applicazione della normativa sulle società di comodo (ad esempio, pari a 800), la consolidata non operativa (che non abbia superato il test di operatività) comunica alla fiscal unit il reddito determinato ordinariamente (1.000) e la consolidante ha diritto ad operare la rettifica in diminuzione ex articolo 122, comma 1, lettera b), del TUIR solo fino a concorrenza dell'eccedenza del reddito ordinariamente determinato rispetto a quello determinato con l'applicazione della normativa sulle società di comodo (nell'ipotesi, pari a 200).

3 REDDITO D'IMPRESA – Art. 162 TUIR – Stabile organizzazione – Agenzia delle Entrate – Ris. del 9 marzo 2007 n. 41

Una società, con sede legale nella Repubblica di San Marino, svolge in Italia l'attività di acquisto pro-soluto di crediti da soggetti residenti per un corrispettivo inferiore al loro valore nominale e procede alla successiva riscossione, anche tramite soggetti delegati muniti di procura, degli stessi crediti al valore di realizzo. Tale società non ha una propria sede italiana e chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale della descritta attività esercitata in Italia.

L'istante ritiene che nella fattispecie non ricorra nessuna delle ipotesi previste normativamente per la tassazione in Italia dei redditi derivanti dall'attività ivi svolta, né tanto meno configura l'ipotesi di esistenza di una stabile organizzazione in Italia e neanche l'esistenza di una stabile organizzazione cosiddetta "personale" (si veda l'art. 162 del TUIR, commi 6 ed 8).

Invece, secondo il parere fornito dall'Agenzia delle Entrate, non può essere esclusa né l'esistenza di una stabile organizzazione materiale, in quanto la sede fissa potrebbe essere ravvisata nei luoghi in cui l'attività stessa è esercitata (par. 4.2 e 4.6 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE), né l'esistenza di una stabile organizzazione personale riconducibile al soggetto che agisce per conto della società sammarinese in Italia.

Ove ritenuto opportuno, si potrà proporre istanza di riling internazionale, ai sensi dell'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

In ogni caso, anche a voler escludere l'esistenza della stabile organizzazione, non viene meno il presupposto stesso dell'imposizione del reddito prodotto in Italia, nella misura in cui deriva da attività svolte e da beni che si trovano nel territorio dello Stato.

Infatti, nel caso di cessioni o rimborsi di crediti a favore di un non residente senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, trova applicazione la disposizione dell'art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR, secondo cui si considerano prodotti nel territorio dello Stato "i redditi diversi derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso" e più precisamente, con riferimento alla fattispecie rappresentata, le plusvalenze ed altri proventi realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari, di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-quinquies), del TUIR.

In definitiva, secondo l'Agenzia, qualora dovesse escludersi la presenza di una stabile organizzazione, la fattispecie rappresentata darà luogo ad un reddito diverso, da assoggettare a tassazione in Italia ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. f) del TUIR.

4 CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 124, comma 5 TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. del 12 marzo 2007 n. 44

La fattispecie esaminata in tale risoluzione è relativa ad una fusione per incorporazione di una società ammessa alla tassazione di gruppo come consolidante, nella sua capogruppo non consolidata. In sostanza, la capogruppo incorporante chiede di poter proseguire con il consolidato avviato precedentemente della società incorporata.

In tale ipotesi particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la società incorporante non è "automaticamente" attratta nel regime di tassazione consolidata avviato dalla società incorporata, ma è necessario produrre istanza d'interpello ai sensi della L. n. 212/2000, come previsto dal predetto comma 2 dell'art. 13, in merito si veda la Circ. 53/E del 2004, par. 7.3.1.

La Circ. n. 53/E appena citata evidenzia inoltre che, le operazioni straordinarie che non interrompono anticipatamente la tassazione di gruppo sono accomunate dalla circostanza che le stesse non fanno mutare il soggetto giuridico controllato (nel caso delle fusioni), ovvero la compagine sociale (nel caso delle scissioni).

L'operazione in questione, rappresenta una fattispecie prevista dall'art. 124, comma 5, del TUIR, secondo periodo, in applicazione del quale la società

risultante dalla fusione ha la facoltà di richiedere la continuazione del consolidato avviato, in qualità di consolidante, dalla società fusa.

L'Agenzia rileva come, al fine di evitare gli effetti interruttivi previsti dall'art. 124 del TUIR, è necessario che la "partecipazione rilevante" detenuta dalla società post fusione, nelle controllate della società fusa, soddisfi i requisiti previsti dagli artt. 117 e 120 del TUIR.

In definitiva, l'incorporante dovrà in tal caso comunicare all'Agenzia delle Entrate la conferma della tassazione di gruppo da parte delle predette società. Detta comunicazione dovrà avvenire mediante presentazione in via telematica della "comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale", avendo cura di indicare nella sezione "dati relativi alla società consolidata" il codice 5 (conferma della tassazione di gruppo) nella casella "Tipologia comunicazione" entro il termine di trenta giorni dal perfezionamento dell'operazione prospettata.

5 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Scissione di società consolidante – Trattamento perdite – Agenzia delle Entrate – Ris. del 13 marzo 2007 n. 48

Con tale risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito quanto già previsto dall'art. 11, comma 6, del D.M. del 9 giugno 2004, e cioè, che se a scindersi parzialmente è la consolidante, l'operazione non interrompe la tassazione di gruppo, purché permangano i requisiti di cui all'art. 117, comma 1 (sia la scissa che la beneficiaria devono rivestire le forme giuridiche di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del TUIR e tra le stesse deve permanere il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), del c.c.).

Fermo restando quindi, la continuazione della tassazione di gruppo, il passaggio delle perdite fiscali tra i soggetti interessati è disciplinato dall'art. 173, comma 10, del TUIR che, rinviando all'art. 172, comma 7, dello stesso TUIR, così recita: "*alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'articolo 2506-bis del codice civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2506-ter del codice civile*". In sintesi, le disposizioni fiscali che riguardano scissioni e fusioni si applicano anche alle società che hanno optato per il consolidato fiscale, di conseguenza le perdite prodotte dalla scissa in vigenza di consolidato sono da includere nel plafond di perdite oggetto di riparto con la beneficiaria.

Si osserva che le perdite trasferibili alla beneficiaria sono solo quelle effettivamente prodotte dalla scissa (consolidante) per effetto della propria gestione patrimoniale. Per converso, non possono essere trasferite alla beneficiaria le perdite generate in applicazione delle rettifiche di consolidamento di cui agli artt. 122 e 123 del TUIR, che non possono considerarsi perdite della consolidante.

Infine l'Agenzia sottolinea che l'ammontare di perdite prodotte durante il consolidato che la scissa può, in proporzione al patrimonio, trasferire alla beneficiaria, dovrà assumersi al netto della quota-parte di perdite eventualmente utilizzate in compensazione del reddito imponibile prodotto in tali periodi d'imposta dalla controllata.

6 SOCIETA DI COMODO - Gestione delle istanze di disapplicazione presentate da società non operative - ulteriori istruzioni - Circ. del 15 marzo 2007 n. 14 .

La presente circolare fornisce ulteriori istruzioni in merito alla presentazione delle istanze di disapplicazione della disciplina sulle società non operative di cui alla disciplina contenuta nell'art. 30 della L. del 23 dicembre 1994 n. 724. Le modalità di presentazione delle istanze di disapplicazione sono stabilite dal D.M. n. 259/1998: l'istanza di interpello, deve essere indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, deve essere spedita tramite servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente; sebbene il Decreto n. 259/1998 non lo preveda espressamente, si ritiene che l'istanza possa essere presentata anche mediante consegna a mano presso il competente Ufficio locale. Il contribuente deve indicare nell'istanza le oggettive situazioni che di fatto hanno impedito di superare il test di operatività e quindi di conseguire un reddito almeno pari al minimo presunto determinato ai sensi dell'art. 30 della L. del 23 dicembre 1994 n. 724. L'istanza di disapplicazione, consta del requisito della preventività se questa è presentata presso il competente Ufficio locale in tempo utile per ottenere risposta dall'Agenzia delle entrate prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione stessa. In breve, atteso che il termine di presentazione delle dichiarazioni, da parte delle società con esercizio coincidente con l'anno solare, scade il 31 luglio e che il Direttore regionale è tenuto a rispondere entro 90 giorni, le istanze di disapplicazione vanno presentate non oltre la metà del mese di maggio. L'ufficio locale deve entro 30 giorni inoltrare l'istanza alla Direzione regionale. L'istanza sarà dichiarata inammissibile se mancano i dati identificativi del contribuente e del suo legale, l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale effettuare la comunicazione, sottoscrizione del contribuente o del suo rappresentante

legale. Nell'ipotesi in cui, invece, il contribuente non indichi compiutamente nell'istanza, la fattispecie concreta presentata all'esame del Direttore regionale, essa va dichiarata improcedibile; le istanze inammissibili ed improcedibili sono considerate come non presentate. Il Direttore regionale emana il provvedimento di accoglimento o di rigetto della istanza di disapplicazione entro il termine di 90 giorni dalla data di presentazione dell'interpello presso l'Ufficio locale, salvo sospensione per effetto della richiesta di elementi integrativi; tale provvedimento dovrà essere comunicato al contribuente mediante plico raccomandato. Qualora, dopo aver presentato l'istanza, la società abbia variato il proprio domicilio fiscale, trasferendo la sede in altra regione, la competenza ad emanare il provvedimento di disapplicazione resta incardinata presso il Direttore regionale al quale l'istanza è stata indirizzata. Ove si rilevi che l'istanza del contribuente, erroneamente riferita all'art. 37-bis, o qualificata come "istanza di disapplicazione", sia in realtà da classificare quale interpello ordinario ai sensi L. n. 212/2000, oppure quale interpello antielusivo ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/91, gli Uffici locali o la Direzione regionale ricevente dovranno qualificare e trattare l'istanza secondo la procedura appropriata.

7 CONSOLIDATO NAZIONALE (società consortile di capitali) – Artt. 117 e seguenti TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. del 15 marzo 2007 n. 52

Per quanto concerne la natura giuridica dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione per il regime del consolidato nazionale, l'art. 117, comma 1, del TUIR consente l'esercizio congiunto dell'opzione tra *"la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata"*, se rientranti tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), allorquando fra gli stessi sussista un rapporto di controllo che, oltre a configurare una situazione di *"controllo di diritto assembleare"* ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del c.c., soddisfi anche i requisiti indicati all'art. 120 del TUIR. A tal proposito si veda la Circ. 20 dicembre 2004, 53/E (capitolo 2).

Alle società consortili costituite in forma di SpA, SapA e Srl, si applica la medesima disciplina fiscale prevista per le società di capitali elencate all'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, secondo la forma propria in cui le stesse sono state costituite.

La natura consortile attiene alla causa dell'oggetto sociale e, non alla forma giuridica prescelta, ed ai fini del consolidato fiscale nazionale non rileva, quale condizione ostativa per l'accesso al regime, la particolare *"causa"* (nella fattispecie *"consortile"*) oggetto del contratto sociale.

Quindi, stanti tutti i requisiti richiesti dall'art. 117 del TUIR, una società avente scopo consortile può esercitare validamente l'opzione per il regime del consolidato nazionale sia in qualità di "controllante" (ai sensi dell'art. 117, comma 1, del TUIR) che di "controllata" (ai sensi dell'art. 120, comma 1, del TUIR).

8 IRPEF – Legge finanziaria per il 2007 – modifiche all'imposta sul reddito delle persone fisiche – Agenzia Entrate – Circ. del 16 marzo 2007, n. 15

Sono forniti chiarimenti circa l'applicazione delle disposizioni contenute nella L. n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007), relative al reddito delle persone fisiche. I temi affrontati riguardano (i) modifiche al TUIR relative alla determinazione della base imponibile, alla determinazione dell'imposta, al trattamento tributario dei pensionati con redditi da pensione non superiori a 7.500 euro, le nuove detrazioni per carichi di famiglia (detrazione per coniuge a carico; detrazione per figli a carico; alla ripartizione della detrazione tra i genitori; genitori non legalmente ed effettivamente separati; genitori legalmente ed effettivamente separati; coniuge fiscalmente a carico dell'altro o mancante; alla detrazione per altri familiari a carico; condizioni per la fruizione delle detrazioni; reddito complessivo), alla disciplina delle altre detrazioni (detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati; redditi di pensione; per i pensionati con meno di 75 anni; pensionati con più di 75 anni; detrazioni per altri redditi), (ii) alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (Nuovo art. 23, comma 2, lett. a); dichiarazione di spettanza delle detrazioni; rapporti di lavoro inferiori all'anno; mensilità aggiuntive; nuovo art. 23, comma 2, lett. c); nuovo art. 23, comma 3), (iii) alle addizionali comunali all'IRPEF (aumento dell'aliquota; data del domicilio fiscale; introduzione del versamento in acconto; adempimenti del sostituto d'imposta in materia di addizionali; addizionali regionali), (iv) alla clausola di salvaguardia per l'imposta dovuta sul Tfr (ambito oggettivo di applicazione; applicazione della clausola di salvaguardia), (v) alle detrazioni per familiari a carico di cittadini extracomunitari, e infine (vi) alla determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti. Per un approfondimento si fa rinvio al testo della circolare.

9 REDDITO D'IMPRESA – Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale (art. 1, commi 242 – 249, della L. 27 dicembre 2006, n. 296) - Circ. del 21 marzo 2007 n. 16

Oggetto della presente circolare sono le disposizioni di cui all'art. 1, commi 242 a 249, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), che prevedono, al ricorrere di particolari condizioni e limitatamente alle operazioni effettuate nel biennio 2007 – 2008, il riconoscimento gratuito ai fini

IRES ed IRAP, del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e di scissione nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria in ipotesi di conferimento d'azienda effettuato ai sensi dell'art. 176 del TUIR. Si tratta di una agevolazione fiscale temporanea volta a favorire la crescita dimensionale delle imprese italiane, attraverso l'incentivazione delle operazioni di aggregazione aziendale effettuate fra soggetti indipendenti.

Conformemente a tale *ratio*, viene riconosciuta valenza fiscale al solo avanzo da concambio e non anche a quello d'annullamento, in quanto quest'ultimo si può generare solo nell'ambito di operazioni di fusione e scissione tra società legate fra loro da vincoli partecipativi. Relativamente ai soggetti ammessi all'agevolazione, è stato affermato che, ai fini della fruizione dell'agevolazione, rileva la natura giuridica del soggetto che risulta dalle operazioni di fusione e scissione, nonché il soggetto conferitario, che deve rientrare in una delle tipologie soggettive previste nell'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR.

Non è prevista, inoltre, nessuna limitazione dimensionale, con la conseguenza che dell'agevolazione possono avvalersi le grandi, piccole e medie imprese.

Ai fini dell'individuazione del momento in cui si considerano effettuate tali operazioni di aggregazione, l'amministrazione ha chiarito che tale momento coincide con la data di efficacia giuridica delle operazioni summenzionate ai sensi degli art. 2504 - bis, 2506 - quater e 2436, comma 5, del c.c.. L'Amministrazione Finanziaria si riferisce al concetto di effettiva aggregazione aziendale quale concentrazione di almeno due aziende preesistenti, con esclusione dall'agevolazione nel caso di creazione di un'azienda di dimensioni maggiori. In presenza dei summenzionati requisiti soggettivi, la norma consente il riconoscimento ai fini fiscali ed a titolo gratuito, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro, del valore dell'avviamento e di quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali per effetto della imputazione in bilancio del disavanzo da concambio. In tal senso, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'attribuzione del maggior valore deve derivare dai dati della relazione dell'organo amministrativo o degli esperti, nonché da eventuale perizia di stima; viene esclusa la possibilità di riconoscere il disavanzo imputato ai beni di magazzino e/o partecipazioni, nonché quello imputato ai beni della società incorporante o beneficiaria della scissione; è invece consentito imputare tale disavanzo a beni non esposti precedentemente in bilancio in quanto completamente ammortizzati o mai iscritti (es. marchio generato internamente).

Con la presente circolare è stato chiarito che il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali se restano nella disponibilità del soggetto che risulta dall'aggregazione per almeno 4 anni.

Tra i presupposti del beneficio è previsto che le società che partecipano all'aggregazione siano operative da almeno due anni; tale vincolo deve essere inteso in senso sostanziale, nel senso che nell'ultimo biennio sia stata svolta una effettiva attività commerciale. Il concetto di operatività non è del tutto coincidente con quello utilizzato per le c.d. "società di comodo", tuttavia l'Amministrazione Finanziaria non esclude la possibilità di prenderlo a riferimento. Viene inoltre chiarito che in caso di scissione o di conferimento deve essere il compendio di beni qualificabili come azienda che dovranno essere effettuate a favore di società beneficiarie/conferitarie preesistenti. Si evidenzia, tuttavia, che l'agevolazione può essere comunque riconosciuta nei casi in cui si effettuino due o più conferimenti/scissioni d'azienda da parte di società, indipendenti ed operative da almeno due anni, a favore di una società di nuova costituzione, realizzandosi anche in tali fattispecie operazioni di "aggregazione aziendale". Con riferimento al requisito della non appartenenza al medesimo gruppo societario, la circolare chiarisce l'inapplicabilità dell'agevolazione alle operazioni di aggregazione tra società controllate mediante vincoli meramente contrattuali, ai sensi del comma 1, numero 3) dell'art. 2359 del c.c.. L'esclusione dalla norma delle imprese controllate, anche indirettamente, da uno stesso soggetto, è stato interpretato in modo estensivo dall'Agenzia delle entrate in modo da escludere l'agevolazione anche nel caso in cui il controllo indiretto sia assicurato dalla medesima persona fisica ovvero da persone fisiche legate da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo grado ai sensi dell'art. 5, comma 5 del TUIR. Il vincolo normativo della sussistenza dei requisiti nel biennio precedente, limita il beneficio fiscale al possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi non solo al momento in cui viene posta in essere l'operazione, ma anche ai due anni precedenti l'operazione stessa. Per avvalersi dell'agevolazione è necessario presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello preventivo al fine di ottenere la citata agevolazione, il requisito della preventività è rispettato se l'istanza è presentata in tempo utile per acquisire il parere dell'Agenzia stessa prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione medesima. La presentazione dell'istanza ai sensi dell'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212, è considerata come un onere per il contribuente il quale è tenuto a dimostrare preventivamente, in tale sede, il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma al fine di poter beneficiare del riconoscimento fiscale dei maggiori valori. L'Agenzia interpreta in maniera ampia le modalità per la decadenza dall'agevolazione prevista qualora la società risultante dall'aggregazione effettui ulteriori operazioni straordinarie ovvero ceda i

beni iscritti o rivalutati nei primi quattro periodi d'imposta dall'effettuazione dell'operazione. Si ritiene, infatti, che anche le operazioni effettuate dai soci comportino la decadenza dall'agevolazione, è fatta salva, tuttavia, come previsto dalla norma, la possibilità del contribuente di presentare apposita istanza di interpello.

10 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Scissione totale non proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 56

L'Agenzia ritiene, che l'operazione di scissione totale e non proporzionale, qualora sia realizzata a valori storici, non presenti profili d'elusività. Ciò a condizione che la stessa non sia, preordinata a costituire due soggetti giuridici strumentali alla mera assegnazione ai soci del patrimonio immobiliare della scissa ovvero a creare dei "meri contenitori" in cui immettere beni da alienare, al fine di ottenere, in caso di successiva cessione o donazione delle quote da parte dei soci persone fisiche, una trasformazione delle plusvalenze su singoli beni in plusvalenze su partecipazioni.

Precisa anche che, ai fini fiscali, la composizione del patrimonio netto destinato alle società beneficiarie in sede di scissione dovrà rispecchiare percentualmente la natura di capitale e/o di riserve di utili o di capitale che le poste trasferite avevano nella società scissa antecedentemente l'operazione in questione.

Conferma, infine, che resta impregiudicato, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati non rappresentati dall'istante, si inseriscano in un più ampio disegno elusivo, pertanto censurabile (sul tema, per un approfondimento, si fa rinvio alla Circ. Assonime n. 20 del 12 aprile 2007).

11 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Scambio di partecipazioni mediante conferimento – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 57

In tema di scambio di partecipazioni, il comma 2, dell'art. 177 del TUIR stabilisce che *“qualora l'operazione avvenga a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di diritto di un'altra, il reddito del soggetto conferente è determinato attribuendo alle azioni o quote ricevute in cambio una valutazione in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formate dalla società conferitaria per effetto del conferimento stesso”*.

Diversamente da quanto avviene applicando il comma 1 del medesimo articolo, che concerne lo scambio di partecipazioni tramite permuta, la disciplina recata dal comma 2, non costituisce un regime di neutralità fiscale, bensì un criterio di valutazione, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento. Pertanto, la neutralità fiscale sarà in tale ultimo caso, condizionata al comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

Si osservi, infine, come il regime fiscale previsto dal comma 2 dell'art. 177 si pone come una disciplina speciale rispetto alla disciplina ordinaria di cui all'art. 9 del TUIR in base al quale i conferimenti in società devono essere valutati al valore normale. La ratio della disposizione sullo scambio è, quella di prevedere un regime agevolato per i conferimenti che consentano alla società conferitaria di acquisire il controllo di un'altra società ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del c.c. (sul tema, per un approfondimento, si fa rinvio alla Circ. Assonime n. 20 del 12 aprile 2007).

12 REDDITO D'IMPRESA – Operazioni straordinarie – Art. 21, comma 9, L. 30 dicembre 1991 n. 413 – Operazione di scissione parziale proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 22 marzo 2007 n. 58

L'operazione di scissione parziale proporzionale, è fiscalmente neutrale, ai sensi dell'art. 173 del TUIR, e di per sé non elusiva, dato che il trasferimento del patrimonio immobiliare, con continuità di valori fiscali, a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione non comporta alcuna sottrazione di tali attività al regime ordinario dei beni d'impresa.

Nello specifico, i plusvalori relativi al ramo immobiliare trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria, resi provvisoriamente latenti dall'operazione in questione, concorreranno a formare il reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui gli stessi immobili verranno ceduti o assegnati ai soci.

L'operazione di scissione potrebbe assumere, invece, valenza elusiva qualora fosse preordinata alla successiva cessione delle quote della società scissa o della società beneficiaria, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di "primo grado" (il ramo aziendale ovvero gli immobili) ai beni di "secondo grado" (le partecipazioni), soggetti ad un più mite regime di tassazione (sul tema, per un approfondimento, si fa rinvio alla Circ. Assonime n. 20 del 12 aprile 2007).

13 REDDITO D'IMPRESA – Disposizioni in materia di imprese estere controllate – Art. 167, comma 5, TUIR – Redditi derivanti dalla società controllata – Agenzia delle Entrate – Ris. del 28 marzo 2007 n. 63

In tale risoluzione viene ribadito che per effetto della normativa relativa all'art. 167, comma 1, lett. b) TUIR, ha ritenuto che la localizzazione delle partecipazioni in un Paese a fiscalità privilegiata non comporta il conseguimento di effetti elusivi, se il regime complessivamente applicabile ai redditi della controllata residente nel Paese a fiscalità privilegiata non sia inferiore in termini sostanziali a quello applicabile in Italia. La ratio della disposizione, in sostanza, è quella di garantire che i redditi prodotti all'estero siano tassati almeno una volta in misura congrua.

In tale ottica, quindi, ai fini dell'applicazione al caso concreto della disciplina dell'art. 167 TUIR, occorre valutare il carico fiscale complessivamente gravante sul gruppo, riguardo al reddito prodotto dalla controllata residente nel Paese a fiscalità privilegiata.

14 CONSOLIDATO NAZIONALE – Art. 124 del TUIR – Consolidato nazionale e scissione parziale non proporzionale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 30 marzo 2007 n. 65

La risoluzione in esame riguarda un'operazione di scissione parziale non proporzionale, avvenuta in regime di consolidato nazionale. La società istante chiede di conoscere se per effetto dell'operazione di scissione si sia verificata o meno una causa di interruzione della tassazione di gruppo e se, conseguentemente, sia necessario ripetere l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi dell'art. 5 del D.M. 9 giugno 2004.

Con D.M. 9 giugno 2004 - emanato ai sensi dell'art. 129 del TUIR e contenente *“disposizioni applicative del regime di consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi”* - sono state individuate alcune ipotesi di operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo (art. 11) e ipotesi che, al contrario, hanno effetto interruttivo su tale tassazione (art. 13). Il numero 4 del citato art. 11 dispone che: *“La scissione totale o parziale di consolidata che non comporti modifica della compagine sociale non muta gli effetti derivanti dall'opzione alla tassazione di gruppo, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del testo unico”*.

Pertanto, l'Agenzia ritiene che l'operazione di scissione della società consolidata a favore della consolidante non costituisce una causa interruttiva della tassazione di gruppo ex art. 4, comma 11, del D.M. 9 giugno 2004,

ricorrendo ovviamente tutte le altre condizioni richieste dalle norma di cui all'art. 117, comma 1, del TUIR.

15 ACCERTAMENTO - Comunicazione dei rapporti finanziari all'Anagrafe Tributaria - Circ. del 4 aprile 2007 n. 18

Con la presente circolare, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con riferimento alle modalità di comunicazione dei rapporti finanziari all'Anagrafe Tributaria, già in parte specificate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 gennaio 2007. La trasmissione da parte degli operatori finanziari dei dati relativi ai rapporti continuativi da questi intrattenuti con i clienti, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 605/73, come modificato dal D.L. n. 223/2006, art. 37, commi 4 e 5, si colloca nell'ambito del rafforzamento delle misure di contrasto all'evasione fiscale. Ai sensi della innovata disposizione, gli operatori finanziari indicati nella tabella all. 3 al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2005 devono comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria i dati anagrafici e il codice fiscale dei soggetti con i quali intrattengono rapporti. L'oggetto della comunicazione è rappresentato da qualsiasi "rapporto" intrattenuto con la clientela, secondo la definizione generale contenuta nella Circ. n. 32/E del 19 ottobre 2006, secondo la quale la categoria dei rapporti è relativa "a tutte le attività aventi carattere continuativo - con ciò intendendo un riferimento temporale congruo - esercitabili dagli intermediari finanziari, ovvero ai servizi offerti continuativamente al cliente, instaurando con quest'ultimo un complesso di scambi all'interno di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo". Per quanto riguarda i termini per la trasmissione dei dati, già il summenzionato provvedimento aveva chiarito che le comunicazioni relative ai rapporti intrattenuti nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2005 e il 31 dicembre 2006, ancorché cessati, devono essere effettuate entro il 30 aprile 2007; le comunicazioni relative ai rapporti costituiti o cessati nel periodo compreso tra il 1 gennaio e il 30 aprile 2007 andranno effettuate entro il 31 maggio 2007; mentre a far corso dal 1 maggio 2007, le comunicazioni relative ai rapporti costituiti o cessati in ciascun mese solare, dovranno essere effettuate entro l'ultimo giorno del mese successivo. Con la citata circolare, l'Agenzia delle entrate, fornisce ulteriori chiarimenti con riferimento ad alcuni casi particolari: Società di gestione del risparmio (Sgr) e Società di investimento a capitale variabile (Sicav); Holding di partecipazione; rapporti relativi a leasing, factoring e cartolarizzazioni; cessazione dell'attività dell'intermediario. Le comunicazioni sono effettuate tramite il servizio Entratel o il servizio Fisco on line, anche mediante gli intermediari abilitati al servizio di trasmissione, secondo le modalità tecniche di compilazione indicate nella presente circolare.

16 REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE - Veicoli concessi in uso promiscuo - ritenute effettuate dal sostituto sulla base della disposizione di cui all'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR - Circ. del 17 aprile 2007 n. 21

Con la presente circolare, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti a seguito delle modifiche apportate all'art. 51, comma 4, lett. a) del Tuir dal DL n. 262/2006, convertito dalla L. n. 286/2006. La novellata disposizione normativa ha previsto un innalzamento nella determinazione del reddito in natura del dipendente (*fringe benefit*) derivante dalla messa a disposizione, da parte del datore di lavoro, di un veicolo impiegato dal dipendente non solo per l'attività di lavoro ma anche per fini personali (cd. uso promiscuo). In base alla novellata disposizione, nella determinazione del reddito si deve assumere non più il 30%, bensì il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio indicato dalle tabelle nazionali predisposte periodicamente dall'ACI. Con la presente circolare, che ha fornito ulteriori chiarimenti rispetto alla precedente n. 1 del 2007, nonché al comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 marzo 2007, l'Agenzia delle entrate ha esteso ai percettori di reddito di lavoro dipendente la misura agevolativa prevista dall'art. 2, comma 72 del D.L. n. 262/2006 in materia di reddito d'impresa la quale consente di continuare ad applicare ai soli fini del versamento in acconto delle imposte sui redditi e dell'Irap le previgenti disposizioni più favorevoli. Secondo tale interpretazione, anche ai fini del calcolo del reddito di lavoro dipendente, il sostituto d'imposta deve calcolare le ritenute relative all'anno 2007 considerando il precedente coefficiente del 30% da applicare all'importo da corrispondere ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico indicato dalle tabelle nazionali predisposte periodicamente dall'ACI. Si fa salva la possibilità di recuperare nel corso del 2007, ovvero in sede di conguaglio annuale, eventuali maggiori ritenute versate.

17 CONVENZIONE ITALIA-GERMANIA – Art. 12 del protocollo allegato – Agenzia delle Entrate – Ris. del 30 marzo 2007 n. 67

Per l'art. 12 del protocollo allegato alla Convenzione Italia - Germania, se una persona fisica trasferisce la propria residenza fiscale dalla Germania all'Italia, il costo fiscale della partecipazione che egli detiene in una società di capitali fiscalmente residente in Germania, da computare al momento della sua eventuale cessione per determinare la plusvalenza tassabile in Italia, coincide con il valore individuato dal Fisco tedesco all'atto del trasferimento in Italia.

Il richiedente, cittadino tedesco fiscalmente residente in Germania, titolare di una partecipazione del 25% in una società tedesca a responsabilità limitata fiscalmente residente in Germania, intende trasferirsi in Italia a decorrere dal 1 luglio 2007.

Premesso che, con il trasferimento della residenza in Italia, la plusvalenza realizzata a seguito di un eventuale cessione della partecipazione concorrerebbe alla formazione del suo reddito imponibile in Italia, l'istante chiede quale valore fiscale debba essere riconosciuto alla partecipazione in due diverse ipotesi:

- se la società partecipata mantiene la propria residenza in Germania;
- se la società partecipata, previa trasformazione in Società Europea, trasferisce la propria sede in un altro Stato membro dell'Unione.

L'art. 13, par. 4 della Convenzione contro citata, stabilisce che gli utili derivanti dall'alienazione di partecipazioni societarie, sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente. La disposizione n. 12 del protocollo allegato alla Convenzione integra il richiamato art. 13, prevedendo che se uno Stato contraente assoggetta ad imposizione - in occasione del trasferimento della residenza di una persona fisica in un altro Stato - la plusvalenza derivante da una partecipazione rilevante (vale a dire una partecipazione al capitale della società di almeno il 25%) in una società residente, l'altro Stato, in caso di nuova cessione di tale partecipazione, dovrà determinare la plusvalenza tassabile assumendo come costo d'acquisto il valore teorico della partecipazione adottato dal primo Stato al momento della partenza della persona fisica.

Il costo fiscale della partecipazione detenuta dal socio che trasferisce la propria residenza in Italia sarà determinato assumendo il valore normale della stessa, così come stimato dal fisco tedesco al momento della cessazione della residenza del socio in Germania.

Per quanto riguarda, invece, la seconda ipotesi prospettata dal contribuente, si evidenzia che, non può trovare applicazione il menzionato par. 12, poiché esso riguarda solo partecipazioni in società fiscalmente residenti in uno degli Stati contraenti all'atto del mutamento di residenza fiscale del socio (Germania e Italia).

II. GIURISPRUDENZA

1 REDDITO D'IMPRESA – Spese deducibili – Spese di pubblicità e di rappresentanza – Distinzione – Corte di Cassazione – Sentenza n. 9567 del 5 marzo 2007 (dep. il 23 aprile 2007)

Sono spese di pubblicità, interamente deducibili dal reddito *ex art. 74*, comma 2, del D.P.R. n. 917/86, quelle che mirano prevalentemente a reclamizzare prodotti, marchi, servizi o comunque l'attività svolta.

Invece, sono spese di rappresentanza, solo parzialmente deducibili, quelle che mirino a sostenere la generica immagine dell'impresa, senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale.

PARTE SECONDA

IMPOSTE INDIRECTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 IVA – Locazione finanziaria di immobili – Agenzia delle Entrate – Ris. del 9 marzo 2007 n. 39

La società istante fa presente quanto segue:

- in data 19 luglio 2006 e' stato stipulato, in un unico contesto, un contratto di acquisto di immobile (strumentale per natura) e un contratto di leasing finanziario immobiliare tra la Beta Srl, in qualità di venditore dell'immobile, la Kappa leasing SpA, quale acquirente dell'immobile e concedente in leasing, e l'ALFA Srl (istante), utilizzatrice del leasing;
- le operazioni oggetto del contratto sono state assoggettate al trattamento fiscale vigente in quel periodo ai sensi di quanto previsto dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006.

La società chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale dei canoni di locazione versati e da versare.

Le locazioni di fabbricati strumentali, sono obbligatoriamente assoggettate ad IVA se sono realizzate in favore di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore (pro-rata) al 25% o di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa arti e professioni e che quindi non hanno diritto ad esercitare la detrazione. Sono allo stesso modo imponibili ad IVA le locazioni in relazione alle quali l'impresa locatrice abbia manifestato l'opzione per l'imposizione. Alla medesima disciplina, come specificato dalla Circ. n. 27/E del 4 agosto 2006, sono sottoposte anche le locazioni finanziarie, i canoni, nonché le relative quote di riscatto che seguono, ai fini IVA, lo stesso regime previsto per le locazioni.

2 IVA – Acquisto di un terreno edificabile di proprietà di un produttore agricolo in regime di esonero IVA – Agenzia delle Entrate – Ris. del 16 marzo 2007 n. 54

Con la Ris. 7 maggio 2002, n. 137/E, si è chiarito che la cessione del terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere assoggettato ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola. La vendita di un terreno solo parzialmente edificabile con pattuizione di un prezzo indistinto, al contrario, non è soggetta all'IVA (si veda la Ris. 10 settembre 1991).

La cessione è soggetta ad IVA, solamente se:

- il terreno oggetto della cessione è totalmente edificabile;
- non è stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività di produttore agricolo.

Per quanto riguarda il regime di esonero, si segnala che la disciplina del settore agricolo è stata recentemente modificata dall'art. 2, comma 31, del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 (si veda il commento della Circ. 19 gennaio 2007, n. 1/E).

Nel caso sussistano le condizioni per l'assoggettamento ad IVA della cessione del terreno, il cessionario dovrà emettere autofattura ai sensi dell'art. 21, applicando l'aliquota ordinaria, e versare l'imposta al cedente. Il produttore agricolo sarà invece tenuto a versare l'imposta riscossa dal cessionario, dopo avere detratto l'IVA assolta all'acquisto dei beni non ammortizzabili e dei servizi esclusivamente afferenti le operazioni stesse (si veda la Circ. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

3 IVA – Deducibilità costi autovetture “art. 164, comma 1 lett. a) e b)” e detrazione IVA costi noleggio, carburanti, pedaggi, assicurazioni, manutenzioni e riparazioni – Agenzia delle Entrate – Ris. del 23 marzo 2007 n. 59

L'Amministrazione Finanziaria con la Circ. del 19 gennaio 2007, n. 1/E, (par. 17), ha fornito chiarimenti sul trattamento fiscale da riservare a taluni mezzi di trasporto a motore, in merito alla nuova formulazione dell'art. 164 del TUIR avvenuta grazie all'intervento normativo di cui all'art. 2, commi 71 e 72, del D.L. del 2 ottobre 2006, n. 262.

La citata circolare, conferma la posizione già espressa nella precedente Circ. n. 48/E del 10 febbraio 1998, ribadendo il concetto secondo cui sono strumentali all'attività d'impresa quei beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio). In caso contrario, non potrà trovare applicazione il regime d'integrale deducibilità.

Non potrà altresì trovare applicazione, il regime di deducibilità delle spese sostenute in relazione agli automezzi concessi in uso promiscuo ai dipendenti di cui alla nuova lett. b-bis) del comma 1 dell'art. 164 del TUIR, qualora emerga che le autovetture aziendali siano utilizzate dal personale dipendente esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, non venendo le stesse, pertanto, a configurare alcuna forma di fringe benefit in favore dei dipendenti della società.

Ai fini della corretta applicazione dell'IVA, l'art. 19-bis1, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, occupandosi della disciplina relativa alla esclusione o riduzione del diritto alla detrazione dell'imposta limitatamente ad alcuni beni e servizi, prevede - alla lett. c) - che per i veicoli a motore "che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa" la detraibilità dell'imposta assoluta sull'acquisto e sulla gestione dei medesimi debba avvenire sulla base della percentuale ridotta di detrazione che risulterà dall'autorizzazione riconosciuta all'Italia dal Consiglio dell'Unione Europea ai sensi delle disposizioni comunitarie in vigore (cfr. art. 19-bis1, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 1, comma 2-bis, del D.L. 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 novembre 2006, n. 278).

4 IVA – Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore edile - prestazioni rese dalle imprese consorziate – Agenzia delle entrate – Circ. del 4 aprile 2007, n. 19

L'Agenzia delle Entrate con la presente circolare ha esteso l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, da società consorziate nei confronti del consorzio di cui fanno parte. L'amministrazione Finanziaria ha parzialmente rettificato quanto esposto nella precedente Circolare n. 37 del 2006, emanata allo scopo di fornire chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'art. 1, comma 44, della legge finanziaria del 2007, concernente l'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile per le prestazioni di subappalto rese nel settore edile. Con l'ultimo documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che ai fini della disciplina in esame assume rilievo la circostanza che il consorzio tra imprese si sostanzia in una organizzazione alla quale è rimesso il coordinamento dell'attività dei singoli consorziati, e che, qualora il consorzio abbia rilevanza esterna, tale organizzazione si inserisce nell'attività

tra i consorziati e i terzi. Sulla scorta di tale premessa, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che le prestazioni di servizi rese dai consorziati al consorzio hanno la stessa natura di quelle rese da quest'ultimo nei confronti dei terzi, così come previsto per le prestazioni di servizi trasferite tra le parti contraenti di un mandato senza rappresentanza. Pertanto, il servizio reso dalle società consorziate nei confronti del consorzio assume la stessa qualificazione oggettiva dell'operazione posta in essere da quest'ultimo nei confronti dei terzi. In tal modo, si consente alle prestazioni di servizi rese dalle società consorziate verso il consorzio, nel caso in cui esse siano riconducibili alle operazioni di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/72, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*.

5 IVA – Decadenza dal diritto alla detrazione credito IVA nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive – Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale – Agenzia delle Entrate – Ris. del 19 aprile 2007 n. 74

Una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (ovvero con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente ha la possibilità di recuperare il credito IVA solo attraverso il procedimento del cd. rimborso anomalo (art. 21 del D.Lgs. n. 546/92).

Come chiarito dalla Corte di Cassazione, infine, *“il termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione dell'IVA risultante a credito non toglie, poi, che, ove si formi il silenzio rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla data della sua formazione”*, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale ex art. 2946 c.c. (Sent. n. 16477 del 20 agosto 2004).

In definitiva, in tale risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha espresso l'avviso che l'eccedenza di credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta essere omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Ciò tenendo ben presente, però, il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/72.

Il contribuente avrà in ogni modo, la possibilità di richiedere la restituzione del credito IVA attraverso la procedura di rimborso di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92, entro i termini ivi previsti.

II. GIURISPRUDENZA

1 IVA – Detrazione – Attività d’impresa – Valutazione – Criteri – Corte di Cassazione – Sent. n. 4989 del 10 gennaio 2007 (dep. il 5 marzo 2007)

Nell'ambito delle attività esenti IVA, ricadono nelle attività proprie dell'impresa da computare ai fini della riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'IVA medesima non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, come definito nel negozio costitutivo, ma anche gli atti ulteriori che configurano strumento normale per il conseguimento di quel fine, secondo parametri di regolarità causale, o comunque siano ad esso legati da un flusso di carattere funzionale, non meramente occasionale (nel caso di specie è stato ritenuto che l'attività di locazione non fosse estranea all'oggetto sociale di una cooperativa che costruiva alloggi da assegnare in proprietà ai soci).

2 IVA – Obblighi dei contribuenti – Variazione dell'imponibile o dell'imposta – Sconti praticati su vendite – Detrazione – Premi di fine anno – Detraibilità – Esclusione – Corte di Cassazione – Sent. n. 5006 del 11 gennaio 2007 (dep. il 5 marzo 2007)

Secondo quanto stabilito dall'art. 26 comma 2, del D.P.R. n. 633/72 il cedente del bene od il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'Iva a sensi dell'articolo 19, comma 1, con la registrazione corrispondente della variazione di imposta quando l'operazione commerciale per la quale sia stata emessa fattura veda ridotto il suo ammontare in conseguenza di abbuoni o sconti commerciali contrattualmente previsti.

Si ha sconto quando concorrano due condizioni previste dalla legge per fruire dell'agevolazione:

a) che venga praticato dall'azienda uno sconto sul prezzo della vendita;

b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia il frutto di un accordo (sia esso documentale, verbale o addirittura successivo).

La detrazione non spetta perciò nel caso che il giudice di merito accerti in fatto che non si trattava di sconti ma di un premio di fine anno (cioè un contributo autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti) che non dà diritto ad alcuna detrazione.

3 IVA – Fattura – Correzione – Società estera – Valutazione della possibilità di esporre l'IVA in detrazione – Conseguenze – Corte di Cassazione – Sent. n. 8965 del 12 gennaio 2007 (dep. il 16 aprile 2007)

Qualora una società estera che ha emesso una fattura per merci cedute per l'esportazione (e perciò esenti da IVA in base all'art. 8 del D.P.R. n. 633/72) provveda alla rettifica di tale fattura, ai sensi dell'art. 26 del citato D.P.R., indicando come acquirente un soggetto residente in Italia e versi l'IVA al cessionario, il presupposto per l'applicazione dell'IVA medesima si realizza al momento della (prima) emissione della fattura e, per cui, se in tale momento la società non aveva un rappresentante fiscale in Italia non può portare in detrazione l'IVA versata al cessionario. Il fatto che così la società contribuente venga ad essere gravata di un indebito onere per IVA può trovare rimedio nella presentazione di un'istanza di rimborso; e l'Amministrazione dovrebbe (in ossequio ai principi di buona fede e di leale collaborazione) segnalare la possibilità di agire in rimborso nel momento in cui esclude il diritto alla detrazione.

4 IVA – Operazioni imponibili – Cessioni di beni – Prestazioni di servizi – Momento impositivo – Fattispecie – Gruppo o Holding di società – Acquisto da parte di società – Trasferimento ad altra società del gruppo o holding – Obbligo di fatturazione – Sussiste – Corte di Cassazione – Sent. n. 7964 del 15 marzo 2007 (dep. il 30 marzo 2007)

Le società facenti parte di un gruppo societario in quanto soggetti distinti, autonomi, dotati o meno di personalità giuridica, nel momento in cui pongono in essere operazioni imponibili ai fini IVA sono tenute all'osservanza degli obblighi inerenti l'emissione della fattura benché le cessioni di beni ovvero le prestazioni di servizi siano rivolte ad altre società dello stesso gruppo.