

TaxNewsLetter

2007

N. 3

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

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

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

INDICE

PARTE PRIMA	4
IMPOSTE DIRETTE	4
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	4
1 REDDITO D'IMPRESA – Regime di tassazione separata – Interpretazione dell'art. 17, comma 1, lett. a-bis), del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 3 maggio 2007, n. 83	4
2 REDDITO D'IMPRESA – Operazione di cartolarizzazione – Principio contabile internazionale IAS 39 – Agenzia delle entrate – Ris. del 15 maggio 2007, n. 100 ...	5
3 SOCIETA' DI COMODO – Disposizioni in materia di società non operative – Agenzia delle entrate – Circ. del 4 maggio 2007, n. 25	6
4 SOCIETA' DI COMODO – Scioglimento e trasformazione agevolata delle società non operative - Articolo 1, commi 111 e seguenti della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 – Agenzia delle entrate – Ris. del 17 maggio 2007, n. 103	7
5 REDDITO D'IMPRESA – Art. 102, c. 9 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 17 maggio 2007, n. 104	7
6 CONSOLIDATO NAZIONALE – Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente – Agenzia delle entrate – Ris. del 22 maggio 2007, n. 110	8
7 STUDI DI SETTORE – Le novità intervenute con i provvedimenti legislativi emanati nel corso del 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 22 maggio 2007, n. 31	9
8 STOCK OPTION – Piani deliberati prima del 3 ottobre 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 24 maggio 2007, n. 33.....	10
9 CONSOLIDATO NAZIONALE – Interpretazione dell'art. 124 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 25 maggio 2007, n. 116	11
10 REDDITO D'IMPRESA – Contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e servizi- Articolo 109, comma 2, lettera b), TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 4 giugno 2007, n. 123	12
11 REDDITO D'IMPRESA – Copertura delle riserve tecniche in valuta – Articolo 110, comma 3, del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 5 giugno 2007, n. 125	13
12 SOCIETA' DI COMODO – Scioglimento agevolato delle società non operative – Partecipazioni detenute per il tramite di società fiduciarie – Agenzia delle entrate – Ris. del 14 giugno 2007, n. 134.....	14
13 REGIME DI TRASPARENZA - Opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR- Errata indicazione della compagine sociale - Agenzia delle entrate – Ris. del 21 giugno 2007, n. 142.....	15
14 REDDITO D'IMPRESA - Utilizzo credito di imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 – Fusione propria – Agenzia delle entrate – Ris. del 25 giugno 2007, n. 144.....	15

15	REDDITO D'IMPRESA – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Interpretazione dell'articolo 165 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 28 giugno 2007, n. 147.....	16
I.	GIURISPRUDENZA	18
1	REDDITO D'IMPRESA – Computo di costi e ricavi – Computo in esercizio diverso da quello di competenza – Requisiti – Non determinabilità dell'ammontare – Condizioni – Corte di Cassazione – Sentenza n. 10988 del 4 aprile 2007 (dep. il 14 maggio 2007)	18
2	REDDITO D'IMPRESA – Opere di durata ultrannuale – Conseguimento del reddito – Articolo 93 del TUIR – Corte di Cassazione – Sentenza n. 12885 del 4 aprile 2007 (dep. il 1 giugno 2007)	18
3	REDDITO D'IMPRESA – Interessi passivi – Deducibilità – interessi di mora per non tempestivo versamento di imposte – Corte di Cassazione – Sentenza n. 12990 del 12 aprile 2007 (dep. il 4 giugno 2007)	19
	PARTE SECONDA	20
	IMPOSTE INDIRETTE	20
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	20
1	IVA – Fatturazione e riscossione per conto terzi – Obblighi contabili – Agenzia delle Entrate – Ris. del 3 maggio 2007 n. 82.....	20
2	IVA – Modello per la richiesta di rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti di autoveicoli e sui servizi – Modalità semplificata di compilazione – Agenzia delle Entrate – Circ. del 16 maggio 2007 n. 28.....	21
3	IMPOSTA DI REGISTRO – Regolarizzazione dell'omessa registrazione del contratto di locazione – Ravvedimento operoso – Agenzia delle Entrate – Ris. del 24 maggio 2007 n. 114	22
4	IMPOSTA DI REGISTRO – Interpretazione dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – Agenzia delle Entrate – Ris. del 1° giugno 2007 n. 121	23
5	IVA – Attività di amministrazione, gestione ed incasso dei Crediti – Agenzia delle Entrate – Ris. del 6 giugno 2007 n. 130	24
6	IVA – Interpretazione dell'articolo 10, comma 1, n. 8 bis) del D.P.R. 633/1972 – Cessione di fabbricati – Agenzia delle Entrate – Ris. del 20 giugno 2007 n. 139...25	25
II.	GIURISPRUDENZA	27
1	IVA – Determinazione dell'imposta – Detrazioni – Fattura – Emissione con ritardo superiore a quattro mesi – Regolarizzazione dell'operazione imponibile Omissione – Conseguenze – Corte di Cassazione – Sentenza n. 11208 del 10 gennaio 2007 (dep. il 16 maggio 2007).....	27
2	IVA – Cessioni di beni in ambito intracomunitario – Esenzione d'imposta – Irregolarità delle fatture per omessa indicazione del codice identificativo del cliente estero – Conseguenze – Perdita dell'esenzione – Corte di Cassazione – Sentenza n. 12455 del 24 aprile 2007 (dep. il 28 maggio 2007)27	27

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 REDDITO D'IMPRESA – Regime di tassazione separata – Interpretazione dell'art. 17, comma 1, lett. a-bis), del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 3 maggio 2007, n. 83

Con la risoluzione in commento sono stati forniti chiarimenti, circa l'applicazione del regime di tassazione separata, di cui all'articolo 17, comma 1, lett. a-bis, del Tuir, richiesti da parte di un Banco che dopo aver istituito un Fondo pensione interno ha stipulato un accordo sindacale sottoscritto il 26 aprile 2006.

Tale accordo ha previsto per i dipendenti e per gli ex dipendenti, il cui rapporto di lavoro è cessato prima della suddetta data, la facoltà di optare, alternativamente, entro il termine del 30 giugno 2006, per il riscatto della posizione individuale oppure per il trasferimento della medesima posizione ad altra forma pensionistica.

L'istituto istante (citando il paragrafo 4.3.3. della circolare 20 marzo 2001, n. 29), ritiene di poter assoggettare a tassazione separata le somme riscattate, in quanto, nel momento in cui hanno esercitato l'opzione per il riscatto della posizione previdenziale individuale, gli ex dipendenti beneficiari avevano già maturato i requisiti di età e di anzianità utili all'accesso alla pensione, pur non essendo ancora effettivamente titolari della pensione.

Con il parere fornito, l'Agenzia delle Entrate ha reso evidente come nella circolare sopra citata, si sia voluto riconoscere il regime di tassazione separata esclusivamente alle prestazioni della previdenza complementare che vengono richieste e percepite solo al momento (e, quindi, non prima) dell'accesso alle prestazioni del sistema previdenziale obbligatorio pubblico, cioè, successivamente all'effettivo pensionamento. Al riguardo, si ritiene che la locuzione "*a seguito di pensionamento*", utilizzata dall'art. 17, comma 1, lett. a-bis), del Tuir, vada interpretata nel senso che il riscatto deve essere esercitato in conseguenza dell'effettivo pensionamento, non essendo

sufficiente, ai fini della tassazione separata, il mero raggiungimento dei requisiti per l'accesso alla pensione.

Ciò premesso, ad avviso dell'Agenzia, il riscatto delle posizioni individuali sul caso specifico non può ritenersi esercitato "*per effetto del pensionamento*" nel senso inteso dall'art. 17, comma 1, lett. *a-bis*, del Tuir, in quanto gli ex dipendenti, all'atto dell'esercizio dell'opzione, non erano effettivamente titolari del trattamento pensionistico obbligatorio.

2 REDDITO D'IMPRESA – Operazione di cartolarizzazione – Principio contabile internazionale IAS 39 – Agenzia delle entrate – Ris. del 15 maggio 2007, n. 100

Con l'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate una Banca ha chiesto chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale da applicare ai crediti ceduti nel corso di un'operazione di cartolarizzazione e successivamente ripristinati in bilancio alla stregua di quanto disposto dal principio contabile internazionale IAS 39. La Banca ha adottato, infatti, ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio 2005, i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

L'istante ritiene che, in ossequio al principio di neutralità previsto dai principi contabili internazionali IAS/IFRS, la cessione dei crediti effettuata nell'esercizio 2004 nell'ambito dell'operazione di cartolarizzazione deve esplicitare pieni effetti tributari e, di conseguenza, tutti i componenti positivi e negativi derivanti dal ripristino in bilancio dei crediti ceduti richiesto dall'applicazione dello IAS 39, non hanno alcuna rilevanza fiscale.

L'irrilevanza fiscale dei componenti, sia positivi che negativi di reddito, verrebbe di fatto assicurata da opportune variazioni, in aumento o in diminuzione, da effettuarsi in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2005.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, dall'articolo 83 del Tuir, appare chiaro che il principio ispiratore per la determinazione del reddito d'esercizio imponibile ai fini fiscali è quello di derivazione dal risultato del conto economico, rettificato in aumento o in diminuzione in base a specifiche disposizioni di legge di natura tributaria.

Detto principio mantiene inalterata la propria rilevanza anche a seguito dell'entrata in vigore dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, in quanto, al fine della determinazione del reddito d'esercizio, si deve tener

conto anche di fatti gestionali che, per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali, non possono più essere imputati a Conto Economico ma devono essere iscritti direttamente a Patrimonio. L'Agenzia ricorda però che accanto al predetto principio assume rilevanza anche il principio di neutralità dell'imposizione ossia dalla salvaguardia di una uniformità di trattamento nei confronti di soggetti che adottano gli IAS rispetto ai soggetti che applicano i principi contabili italiani.

Pertanto, dal ripristino dei crediti in bilancio operato dalla società istante non consegue alcun riflesso fiscale posto che da un punto di vista tributario la società istante non è più titolare dei crediti che risultano iscritti in bilancio.

L'irrilevanza delle poste iscritte in bilancio, conseguenti al ripristino dei crediti nello stesso, potrà quindi essere ottenuta mediante l'effettuazione delle opportune variazioni in aumento e diminuzione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

3 SOCIETA' DI COMODO – Disposizioni in materia di società non operative – Agenzia delle entrate – Circ. del 4 maggio 2007, n. 25

La presente circolare, completa l'intervento interpretativo iniziato con le circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E e con la risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E, fornendo un quadro organico e completo dell'intera disciplina delle società di comodo. A tal fine nel presente documento sono espressamente richiamati tutti gli spunti interpretativi forniti dall'Amministrazione finanziaria attraverso precedenti interventi di prassi, tutt'ora compatibili con la vigente disciplina. Ne discende che le precedenti circolari e risoluzioni (diverse da quelle emanate nel 2006 e nel 2007) concernenti la disciplina delle società non operative non espressamente richiamate nella presente circolare devono intendersi in via generale revocate salvo riesame a seguito di specifica richiesta. I temi affrontati riguardano: 1. ambito soggettivo; 2. test di operatività; 3. percentuali applicabili: beni e immobilizzazioni rilevanti; comparto "Titoli e assimilati"; applicazione delle percentuali per il 2006; beni situati nei piccoli Comuni; comparto "Immobili"; comparto "Altre immobilizzazioni"; Valore dei beni e delle immobilizzazioni; determinazione dell'effettivo ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi; calcolo dei ricavi presunti; 4. determinazione del reddito imponibile minimo: effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo; 5. perdite degli esercizi pregressi; 6. determinazione del reddito minimo ai fini IRAP; 7. disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto; 8. fattispecie valutabili in sede di interpello disapplicativo; 9. dati da indicare nei modelli di

dichiarazione; compilazione del prospetto di operatività: compilazione del quadro IQ del Modello IRAP; 10. decorrenza; 11. scioglimento e trasformazione agevolata delle società di comodo; disposizioni comuni; scioglimento agevolato; effetti sulla tassazione della società; esemplificazione; effetti sulla tassazione dei soci; trasformazione in società semplice; effetti sulla tassazione della società; effetti sulla tassazione dei soci.

Per un approfondimento si fa rinvio al testo della circolare.

4 SOCIETA' DI COMODO – Scioglimento e trasformazione agevolata delle società non operative - Articolo 1, commi 111 e seguenti della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 – Agenzia delle entrate – Ris. del 17 maggio 2007, n. 103

Tale risoluzione presenta il caso di una società non operativa che ritiene di poter fruire della procedura di scioglimento e trasformazione agevolata prevista dall'articolo 1, commi 111 e seguenti della legge n. 296 del 27 dicembre 2006, anche se la compagine sociale della Società non è composta da tutti soci persone fisiche, ma vi sono anche società semplici.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, l'intento voluto dal legislatore risulta comunque realizzato anche nell'ipotesi in cui i soci della società siano rappresentati da società semplici.

Anche in tale circostanza, infatti, i beni fuoriescono da un regime d'impresa per confluire in un regime impositivo, quello delle società semplici, sostanzialmente assimilato al regime fiscale previsto per le persone fisiche.

Ciò considerato, si ritiene che la Società potrà fruire, fermo restando il possesso degli ulteriori requisiti previsti dalla normativa in commento, del regime fiscale agevolato previsto per lo scioglimento e la trasformazione (per un maggiore approfondimento si veda la circolare n. 25/E del 2007).

5 REDDITO D'IMPRESA – Art. 102, c. 9 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 17 maggio 2007, n. 104

In tale risoluzione, l'istante ha chiesto se il limite alla deducibilità delle spese telefoniche dal reddito d'impresa, previsto nella misura dell'80% dall'art. 1, c. 401 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007, che ha modificato il c. 9 dell'art. 102 del Tuir) si applichi, con riferimento alla connessione ad

internet, alle sole spese afferenti il modem (ovvero il router ADSL) attraverso il quale avviene la connessione ovvero riguardi anche l'attrezzatura utilizzata per detta connessione, come "l'intero personal computer".

Secondo il parere reso dall'Agenzia, le spese sostenute per l'acquisto del modem ovvero del router ADSL (ed eventualmente per l'acquisto del software specifico) rientrano nell'ambito applicativo della norma in esame, mentre i costi relativi al personal computer saranno dedotti secondo i criteri generali che sovrintendono alla formazione del reddito d'impresa o professionale.

6 CONSOLIDATO NAZIONALE – Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente – Agenzia delle entrate – Ris. del 22 maggio 2007, n. 110

Una società non residente ha chiesto, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004, che il regime di consolidato fiscale nazionale che fa capo alla società per il tramite di una stabile organizzazione localizzata in Italia possa continuare, a seguito del conferimento della stabile organizzazione a favore di una società residente preesistente, in capo a quest'ultima.

Secondo il parere dell'istante, sotto il profilo fiscale, l'operazione di conferimento è del tutto assimilabile ad un'operazione di fusione che comporti la successione a titolo universale nelle posizioni giuridiche del soggetto che cessa di esistere.

In definitiva, la società conferitaria della stabile organizzazione, potrà succedere alla stabile organizzazione stessa nel consolidamento del gruppo ai sensi degli articoli 117 e ss. del TUIR a partire dal periodo d'imposta 2007, anche se tale società non si troverà nel possesso delle partecipazioni nelle società consolidate al 1 gennaio 2007, perchè il conferimento della S.O., cui tali partecipazioni sono attribuite, avverrà nel corso del 2007 ma dopo il 1 gennaio.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, il conferimento della stabile organizzazione sebbene usufruisca a certe condizioni del regime di neutralità fiscale, non è assimilabile ad un'operazione di fusione o scissione per le quali, al contrario, vige il principio di successione universale delle società risultanti dalle operazioni stesse in tutte le posizioni soggettive delle società fuse, incorporate o scisse.

Quindi l'opzione esercitata dalla conferente per la tassazione di gruppo in qualità di consolidante, rappresentando una posizione giuridica soggettiva propria della conferente, non sia trasmissibile alla conferitaria per effetto del conferimento della stabile organizzazione.

Ne consegue che la conferitaria non potrà, per effetto del conferimento della stabile organizzazione, subentrare all'istante nella prosecuzione del consolidato fiscale facente capo a quest'ultima.

Per quanto concerne il perimetro di consolidamento riconducibile alla conferitaria prima dell'operazione di conferimento, si osserva che il conferimento della stabile organizzazione non muta il requisito del controllo richiesto ai sensi dell'articolo 117 del Tuir sussistente nei confronti delle società già partecipate dalla stessa conferitaria e appartenenti al suo consolidato di talché la fattispecie esaminata non preclude la continuazione della tassazione di gruppo relativamente alla conferitaria.

7 STUDI DI SETTORE – Le novità intervenute con i provvedimenti legislativi emanati nel corso del 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 22 maggio 2007, n. 31

Con la circolare in commento sono stati forniti chiarimenti circa l'applicazione delle disposizioni contenute nel D.L. n. 223 del 2006 e le novità introdotte dalla Finanziaria 2007. Infatti, i commi da 13 a 27 dell'articolo unico della legge n. 296 del 27 dicembre 2006, hanno introdotto numerose modifiche alla disciplina degli studi di settore, previsti dall'articolo 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Tali modifiche hanno fatto seguito a quelle già varate con il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge n. 248 del 4 agosto 2006 in tema di modalità di accertamento nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria e dei professionisti.

I temi affrontati riguardano (i) le modifiche introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006; (ii) le novità introdotte dalla legge finanziaria per il 2007; (iii) le sanzioni applicabili in fase di accertamento in caso di omessa o infedele compilazione dei modelli da studi di settore; (iiii) le modifiche delle cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore; (iiiii) il nuovo limite di applicabilità degli studi; (iiiii) le principali novità della modulistica studi di settore 2007; gli indicatori previsti per i soggetti per i quali non si applicano gli studi di settore; (iiiii) l'inibizione degli accertamenti presuntivi nei

confronti dei soggetti congrui alle risultanze degli studi di settore (art. 10, comma 4-bis, legge 146 del 1998).

Per un approfondimento si rimanda al testo della circolare.

8 STOCK OPTION – Piani deliberati prima del 3 ottobre 2006 – Agenzia delle entrate – Circ. del 24 maggio 2007, n. 33

Con la presente circolare sono stati forniti chiarimenti sulle novità introdotte dall'articolo 2, comma 29 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge n. 286 del 24 novembre 2006 sulla disciplina delle c.d. stock option.

La disciplina delle stock option concerne il trattamento fiscale agevolato delle assegnazioni di azioni effettuate dal datore di lavoro ai soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera g-bis), del Tuir.

Tale disposizione agevolativa prevede l'esenzione di una quota parte del reddito di lavoro dipendente in misura corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione del diritto di opzione e l'ammontare corrisposto dal dipendente per l'esercizio delle opzioni stesse, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta.

La nuova disciplina delle stock option è stata illustrata nelle circolari n. 1/E del 19 gennaio 2007 (par. 14) e n. 11/E del 16 febbraio 2007 (par. 11.1), dove è stato affermato che per i piani di stock option già deliberati alla data di entrata in vigore della nuova disciplina dettata dal decreto-legge n. 262 del 2006 (3 ottobre 2006), che non prevedono un termine per l'esercizio dell'opzione oppure prevedono un termine inferiore a tre anni, per avvalersi della agevolazione fiscale era necessario adeguare preventivamente detti piani, prevedendo un termine per l'esercizio dell'opzione non inferiore a tre anni.

Di recente sull'argomento è intervenuto il Governo che ha affermato che *“con riferimento ai piani in corso già deliberati prima dell'entrata in vigore del decreto legge n. 262 del 2006 che prevedono un termine per l'esercizio dell'opzione inferiore a tre anni ovvero che non prevedono affatto un termine per l'esercizio dell'opzione, i dipendenti beneficiari di detti piani possono fruire del regime fiscale agevolativo a condizione che le opzioni assegnate loro prima del 3 ottobre vengano esercitate decorsi almeno tre anni dalla relativa data di assegnazione. In relazione a tali ipotesi, infatti,*

il comportamento del dipendente sarebbe conforme alla ratio della norma che ricollega il regime fiscale di favore alla fidelizzazione del dipendente all'azienda per almeno tre anni".

Nella circolare in commento si specifica anche che tale interpretazione riguarda solamente i piani in corso già deliberati prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 262 del 2006 e non deve essere estesa in alcun modo ai piani deliberati dopo la data di entrata in vigore del suddetto decreto-legge per i quali, quindi, resta vincolante la previsione espressa di un vesting period minimo triennale al fine di consentire ai dipendenti di fruire del regime fiscale agevolativo."

Alla luce di quanto puntualizzato, devono pertanto ritenersi superate le indicazioni fornite con le circolari n. 1/E e 11/E in ordine al trattamento fiscale delle stock option relative a piani già deliberati alla data del 3 ottobre 2006. Sul tema si veda anche la circolare assonime n. 30 del 21 maggio 2007.

9 CONSOLIDATO NAZIONALE – Interpretazione dell'art. 124 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 25 maggio 2007, n. 116

Tale risoluzione tratta l'ipotesi di fusione per incorporazione di una società consolidante in una non inclusa nel consolidato, riconducibile all'ambito di applicazione dell'articolo 124, comma 5, del Tuir.

La consolidante chiede di poter includere (per effetto della fusione) nel proprio consolidato fiscale le società già appartenenti al consolidato dell'incorporanda, senza che si verifichi alcuna interruzione, ai sensi dell'articolo 124 del Tuir, degli effetti del regime di tassazione di gruppo.

Inoltre, i redditi della società incorporanda del periodo d'imposta compreso tra il 1 gennaio 2007 e la data di efficacia della fusione sono inclusi nel reddito complessivo globale della dichiarazione dei redditi del consolidato fiscale facente capo alla consolidante per il periodo d'imposta 2007. La dichiarazione dei redditi del predetto periodo d'imposta, viene presentata dalla consolidante in qualità di incorporante entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la fusione.

A riguardo, è stato precisato che per il periodo 1 gennaio 2007 - 31 marzo 2007 è attesa una perdita fiscale di circa 12 milioni di euro, fermo restando che le componenti positive e negative di reddito che compongono tale perdita fiscale sono rappresentative dell'ordinario ciclo aziendale.

Secondo il parere reso dall'Agenzia delle Entrate, la fusione non determina alcun mutamento nella situazione di controllo nei confronti delle società già aderenti al consolidato, occorre invece valutare se il requisito del controllo, ai sensi dell'art. 117 del TUIR, sulle società facenti parte del consolidato della incorporanda viene meno in corrispondenza dell'operazione in questione.

Sotto questo profilo l'Agenzia ritiene che la società incorporante soddisfi le condizioni poste dagli artt. 117 e 120 del TUIR nei confronti delle società controllate da quest'ultima.

In tal senso, quindi, tale operazione non configura un'ipotesi di perdita del requisito del controllo da parte della controllante/incorporanda, ma determina l'assegnazione delle partecipazioni (riferite alle sue società consolidate) a favore dell'incorporante.

Tale circostanza, quindi, nel presupposto che continui a risultare rispettato il complesso delle disposizioni di legge relative al regime della tassazione di gruppo, non precluderebbe la continuazione del consolidato dell'incorporanda in considerazione del fatto che l'operazione di fusione in esame trasferisce il requisito del controllo dalla società incorporanda alla società incorporante, senza mutare, peraltro, i soggetti giuridici controllati.

L'Agenzia ritiene dunque, che nella fattispecie in esame la consolidante possa continuare il regime della tassazione di gruppo includendovi, senza soluzione di continuità, le società originariamente appartenenti al consolidato dell'incorporanda.

10 REDDITO D'IMPRESA – Contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e servizi- Articolo 109, comma 2, lettera b), TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 4 giugno 2007, n. 123

Con l'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate una società di nuova costituzione avente per oggetto lo svolgimento a favore di terzi di servizi diretti alla gestione di patrimoni mobiliari e immobiliari, rappresenta l'intenzione di procedere alla sottoscrizione di un contratto di associazione in partecipazione ex art. 2549 c.c. con una società S.p.a, operante nel settore della gestione patrimoniale e della consulenza su investimenti. La società chiede all'Agenzia quale sia il trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, a cui assoggettare i flussi finanziari intercorrenti tra associante e associato, a titolo di remunerazione dell'apporto ed a titolo di riaddebito dei costi sostenuti.

Secondo il parere dell'Agenzia, dall'esame della bozza di contratto allegato all'istanza di interpello, è possibile desumere che gli obblighi assunti dalla società associata consistono in parte in una prestazione di opere e servizi (consistente nella messa a disposizione di almeno un dipendente della società associata che presterà la propria consulenza professionale in materia di strumenti finanziari nonché nella messa a disposizione del proprio marchio affinché la società associante possa utilizzarlo nell'ambito dell'iniziativa economica posta in essere) ed in parte in una prestazione in denaro, cui si obbliga l'associato sulla base delle pattuizioni stabilite dall'articolo 6 della bozza di contratto.

A parere dell'Agenzia dunque, l'assunzione di tali obblighi da parte dell'associato conferisce al contratto in esame natura di contratto di associazione in partecipazione con apporto di servizi e capitale (apporto misto), la cui remunerazione non potrà essere portata in deduzione dalla società associante.

11 REDDITO D'IMPRESA – Copertura delle riserve tecniche in valuta – Articolo 110, comma 3, del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 5 giugno 2007, n. 125

L'istanza presentata da una Società esercente attività di assicurazione, concerne il corretto trattamento tributario applicabile alle riserve tecniche denominate in valuta estera.

La Società ha fatto presente di aver adottato fino al 2005 il regime di contabilità plurivalutaria, per il quale, l'articolo 110, comma 2, ultimo periodo del Tuir consente, ai fini fiscali, *“l'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti”* ed ha chiesto di poter applicare al caso in questione il disposto dell'articolo 110, comma 3, ultimo periodo, del Tuir, secondo cui *“si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio e' coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio”*.

È parere dell'Agenzia, che l'obbligo di copertura previsto dalla disciplina di settore, sia contemplato essenzialmente a tutela degli assicurati, piuttosto che per specifiche esigenze di copertura del rischio di cambio. Tuttavia, nell'ipotesi in cui la copertura sia posta in essere in conformità all'obbligo di *“congruenza valutaria”* e, quindi, debba esprimersi (nella misura minima dell'80%) nella medesima valuta in cui è denominata la relativa riserva

tecnica , si realizza implicitamente, anche una copertura del rischio di cambio.

Al riguardo, l’Agenzia richiamando il Provvedimento n. 147 del 30 gennaio 1996 dell’ISVAP ha precisato che la richiamata congruenza valutaria non debba essere intesa *“come mera possibilità di convertire il controvalore di un'attività in quella valuta, bensì che il controvalore ricavabile dalla realizzazione dell'attività stessa sia denominato in quella valuta, anche se si tratta di attività che per loro natura (es. beni immobili) non sono formalmente espressi in una determinata moneta”*.

Secondo l’Agenzia dunque, si tratta di una vera e propria valutazione, ben diversa dalla semplice possibilità di determinare il controvalore dell’attività di copertura al cambio di fine esercizio (che, ai fini fiscali, rileva solo in caso di copertura dal rischio di cambio).

In sintesi, ritiene che non sussistano le condizioni per ricondurre la copertura imposta dalla specifica disciplina di settore a quella prevista dall’articolo 110, comma 3, ultimo periodo, del Tuir, atteso che, nella fattispecie in esame, la copertura del rischio di cambio rappresenta solo una parte della più generale copertura prevista dalla legislazione settoriale.

Di conseguenza, fatta salva l’ipotesi di tenuta della contabilità plurimonetaria, la Società non potrà valutare, ai fini fiscali, le poste di bilancio in questione utilizzando il cambio alla data di fine esercizio, con conseguente irrilevanza dei maggiori/minori valori iscritti in bilancio per effetto della conversione secondo tale ultimo cambio.

12 SOCIETA’ DI COMODO – Scioglimento agevolato delle società non operative – Partecipazioni detenute per il tramite di società fiduciarie – Agenzia delle entrate – Ris. del 14 giugno 2007, n. 134

Nella presente risoluzione l’Agenzia delle Entrate, rinviando alla circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 ed alla risoluzione n. 103/E del 17 maggio 2007, afferma che il regime dello scioglimento o della trasformazione in società semplice delle società non operative disciplinato dal comma 111 della legge finanziaria 2007, si debba applicare anche nel caso in cui i soci siano rappresentati da società fiduciarie, a condizione, che tutti i fiducianti siano persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime d'impresa e che sia fornita la prova che il contratto fiduciario sia sorto anteriormente alla data richiesta per l'iscrizione nel libro soci, come previsto dalla norma in esame.

13 REGIME DI TRASPARENZA - Opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR- Errata indicazione della compagine sociale - Agenzia delle entrate - Ris. del 21 giugno 2007, n. 142

Con istanza presentata all'Agenzia dell'Entrate, una società S.r.l. ha chiesto chiarimenti in merito alla validità o meno dell'opzione per il regime della trasparenza fiscale di cui all'articolo 116 del Tuir, qualora vengano erroneamente comunicati all'Amministrazione finanziaria i dati relativi alla compagine sociale.

Relativamente al caso prospettato, l'Agenzia osserva che qualora alla data di invio della comunicazione telematica con cui la società manifesta la volontà di optare per il regime della trasparenza fiscale, i soci iscritti al libro di cui all'articolo 2478, primo comma numero 1, del codice civile, abbiano preventivamente adempiuto l'obbligo di formalizzare la loro opzione per il regime in parola mediante l'invio alla società di apposite raccomandate con ricevuta di ritorno, l'opzione della società per l'accesso alla trasparenza deve considerarsi valida.

Pertanto, l'Agenzia ritiene che, alle predette condizioni, l'errata indicazione da parte della società istante, all'atto della compilazione del modello di comunicazione, del nominativo del socio uscente al posto del socio effettivo, costituisca un errore puramente "materiale" e che come tale non possa determinare la perdita di efficacia dell'opzione.

14 REDDITO D'IMPRESA - Utilizzo credito di imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 - Fusione propria - Agenzia delle entrate - Ris. del 25 giugno 2007, n. 144

Tale risoluzione tratta il caso di una società S.p.a che, in qualità di società risultante dall'operazione di fusione, ritiene di poter utilizzare il credito di imposta maturato in capo alle due società fuse.

Queste ultime, infatti, pur avendo incrementato la loro base occupazionale nel periodo ottobre 2000 - dicembre 2002 e, quindi, maturato il diritto ad usufruire del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, non ne hanno mai beneficiato.

Già con la risoluzione n. 127/E del 4 ottobre 2004 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che la fruizione del credito di imposta di cui al

predetto articolo, non è soggetta ad alcun vincolo temporale di utilizzo, posto che per la fruizione del contributo in parola le richiamate disposizioni non fissano alcun vincolo temporale.

L'Agenzia ricorda poi che, nel caso di fusione di due società in altra del tutto nuova, le situazioni attive e passive già maturate in capo alle società fuse e da queste non utilizzate si trasferiscono in capo alla società risultante dalla fusione, in base a quanto disposto dal quarto comma dell'articolo 172 del Tuir, secondo cui *“dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi”*.

Pertanto, considerato che il credito maturato in capo alle società fuse rientra tra le posizioni soggettive attive in qualità di contributo in conto esercizio, il diritto alla futura fruizione dello stesso compete alla società di nuova costituzione proprio in applicazione del principio di continuazione dell'attività aziendale sancito dall'articolo 172 del Tuir.

L'Agenzia dunque, ritiene che, in relazione alla operazione di fusione descritta nell'istanza, non sussistano motivi ostativi alla utilizzazione, da parte della società risultante dalla fusione, del credito di imposta già maturato in capo alle società fuse e da queste mai utilizzato.

15 REDDITO D'IMPRESA - Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero - Interpretazione dell'articolo 165 del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. del 28 giugno 2007, n. 147

La società istante, una SIM S.p.a., in tale risoluzione ha esposto il seguente quesito. E' intenzione della società procedere all'acquisizione di obbligazioni emesse da una società finanziaria residente in Gibilterra ed indirettamente controllata da un soggetto comunitario. La società emittente, utilizzerà la liquidità derivante dalla sottoscrizione per l'acquisto di titoli e strumenti finanziari che saranno posti a garanzia delle obbligazioni.

Ai sensi della normativa fiscale vigente in Gibilterra, sugli interessi pagati viene prelevata una ritenuta alla fonte del 35 per cento che viene attestata da una certificazione rilasciata dalla competente autorità fiscale estera.

La problematica attiene alla possibilità di riconoscimento del credito di imposta, per l'importo prelevato nello Stato della fonte del reddito, nei limiti e con le modalità di cui all'articolo 165 del Tuir a favore della SIM S.p.a.. A

parere della società istante, infatti, nulla osterebbe alla applicazione delle disposizioni di cui all'articolo citato.

L'Agenzia delle Entrate, ritiene condivisibile l'osservazione formulata dalla società istante in merito alla circostanza che le condizioni richieste dall'articolo 165 del Tuir, ai fini della concreta determinazione e fruibilità del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero prescindono dal fatto che il soggetto non residente sia localizzato in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata (tesi confermata anche dalla disciplina in tema d'impresе controllate estere delineata dall'articolo 167, comma 6 del Tuir).

Tanto premesso, ritiene che il fatto che la ritenuta applicata da una società residente a Gibilterra e versata all'amministrazione fiscale di Gibilterra, territorio compreso tra gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al D.M. 21 novembre 2001, non preclude la spettanza in capo alla società istante del credito d'imposta.

I. GIURISPRUDENZA

1 **REDDITO D'IMPRESA – Computo di costi e ricavi – Computo in esercizio diverso da quello di competenza – Requisiti – Non determinabilità dell'ammontare – Condizioni – Corte di Cassazione – Sentenza n. 10988 del 4 aprile 2007 (dep. il 14 maggio 2007)**

La Corte di cassazione ha stabilito che spetterà al contribuente l'onere di provare che i ricavi, le spese e gli altri componenti del reddito non concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, in quanto in tale esercizio *"non sia ancora certa la loro esistenza o determinabile in modo obiettivo il loro ammontare"* (articolo 75 del Tuir). A tal fine la Corte rileva che il costo può essere *"obbiettivamente determinabile"* anche quando le parti siano in disaccordo sull'ammontare, con la conseguenza che deve ritenersi insufficiente a dimostrare la pertinenza di taluni costi ad una annualità successiva a quella di competenza, la circostanza che in tale annualità successiva le parti abbiano sottoscritto un accordo sull'ammontare dei costi medesimi.

2 **REDDITO D'IMPRESA – Opere di durata ultrannuale – Conseguimento del reddito – Articolo 93 del TUIR – Corte di Cassazione – Sentenza n. 12885 del 4 aprile 2007 (dep. il 1 giugno 2007)**

Avuto riguardo alle disposizioni relative alla competenza economica delle poste di bilancio, ai fini del trattamento tributario delle prestazioni relative all'esecuzione di opere di durata ultrannuale, la Corte di Cassazione ritiene la dimostrazione dell'avvenuta ultimazione dei lavori, determina il momento nel quale i ricavi si considerano giuridicamente conseguiti a titolo definitivo, con conseguente annullamento delle rimanenze anteriormente esposte.

3 REDDITO D'IMPRESA – Interessi passivi – Deducibilità – interessi di mora per non tempestivo versamento di imposte – Corte di Cassazione – Sentenza n. 12990 del 12 aprile 2007 (dep. il 4 giugno 2007)

Gli interessi passivi trovano unica e specifica disciplina, a fini delle imposte sui redditi, nell'art. 63 del Tuir (che costituisce regola "speciale" rispetto alle disposizioni generali dell'art. 75) e nel suo ambito applicativo vanno ricondotte anche le somme corrisposte dal contribuente a sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, quali gli interessi di cui si discute per tardiva riscossione su iscrizione a ruolo di imposte per accertamento di nuovi o maggiori imponibili (art. 20), gli interessi per prolungata rateazione delle imposte iscritte a ruolo (art. 21), gli interessi sul recupero di somme erroneamente rimborsate (art. 43), gli interessi sui versamenti diretti omessi, ritardati o insufficienti su iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (art. 9).

Tale soluzione trova conforto nell'interpretazione sistematica del D.P.R. n. 917/1986 posto che l'art. 56, comma 3, prevedeva che gli interessi - anche se diversi da quelli riferiti ai redditi di capitale - concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio di competenza e sarebbe incoerente ed ingiustificato (anche sul piano costituzionale) che gli interessi attivi sui crediti di imposta che sono componenti positivi di reddito, come tali tassabili, non assurgessero a componenti negativi di reddito, come tali deducibili, quando dal medesimo contribuente sono pagati per identica causa giuridica (art. 1282 del c.c.).

PARTE SECONDA

IMPOSTE INDIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 IVA – Fatturazione e riscossione per conto terzi – Obblighi contabili – Agenzia delle Entrate – Ris. del 3 maggio 2007 n. 82

In tale risoluzione è stato trattato il caso di un'Associazione Nazionale che rappresenta le aziende concessionarie dei servizi di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi e delle entrate degli Enti locali.

L'Associazione ha chiesto di sapere *“se il concessionario debba trasferire l'importo riscosso a titolo di Iva al Comune unitamente all'importo riscosso a titolo di tariffa, incombando quindi sull'Ente Pubblico, quale effettivo titolare delle entrate, l'obbligo del versamento Iva all'Erario, oppure se detto obbligo debba ricadere sul concessionario”*.

L'istante, tuttavia, fa anche presente che nel caso in cui l'obbligo di versare l'Iva all'Erario ricadesse sul concessionario, atteso che l'entrata riscossa dal concessionario non costituisce un ricavo proprio dello stesso e che la prestazione da esso resa viene remunerata ad aggio sugli importi riscossi, *“risulterebbero dei versamenti Iva senza i corrispondenti ricavi in bilancio con evidenti problemi contabili anche in relazione alla stessa dichiarazione Iva”*.

Con riferimento al caso di specie, l'Agenzia evidenzia che per quanto concerne le prestazioni di servizi rese dagli Enti locali, ai sensi dell'art. 17, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, la soggettività passiva ai fini Iva ricade in capo ai Comuni; questi ultimi sono, pertanto, tenuti ad adempiere ai conseguenti obblighi disposti dalla disciplina Iva e a versare l'imposta all'erario.

Le fatture emesse per i servizi in argomento devono, comunque, contenere tutte le informazioni riportate nel citato comma 2 dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972 e, in particolare, nel caso di specie, devono indicare espressamente che le stesse sono compilate per conto del Comune, esecutore del servizio.

Per quanto attiene lo specifico quesito posto dall'istante, si ritiene, quindi, che il concessionario debba versare al Comune tutte le somme incassate dall'utenza per suo conto, sia a titolo di canone e tariffa sia a titolo di IVA, che per il concessionario costituiscono una mera movimentazione finanziaria. Il Comune, poi, dovrà porre in essere tutti gli altri obblighi contabili, dalla registrazione delle fatture alla liquidazione e al versamento dell'imposta dovuta.

2 IVA – Modello per la richiesta di rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti di autoveicoli e sui servizi – Modalità semplificata di compilazione – Agenzia delle Entrate – Circ. del 16 maggio 2007 n. 28

Con la circolare in commento sono stati forniti chiarimenti circa l'applicazione delle disposizioni contenute nel D.L. 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla L. 10 novembre 2006, n. 278, relativamente agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di veicoli indicati nell'articolo 19-bis 1, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972 e alle spese di manutenzione e gestione degli stessi indicate nella lettera d) del medesimo articolo, effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006.

In particolare il decreto legge, per facilitare la richiesta del rimborso, ha previsto la possibilità di utilizzare una procedura telematica avvalendosi di percentuali forfetarie di imposta detraibile, determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate per distinti settori di attività.

Per i contribuenti che non intendano avvalersi di tali percentuali forfetarie di detraibilità, è stata fatta salva la possibilità di presentare l'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992, indicando in modo analitico e documentato la percentuale di imposta detraibile in relazione all'inerenza all'attività esercitata dei beni e servizi in parola.

La presentazione dell'istanza analitica, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 456 del 2001, e l'invio del modello telematico configurano due differenti modalità di richiesta di rimborso della maggior IVA detraibile. Tali modalità risultano tra loro alternative in quanto individuano la percentuale di inerenza degli acquisti (autoveicoli nonché altri beni e servizi relativi al mantenimento e al funzionamento degli stessi) all'attività d'impresa arte o professione utilizzando metodi di calcolo differenti, basati su criteri analitici nel primo caso e su criteri forfetari nel secondo. Nello specifico gli argomenti affrontati in tale circolare sono: (i) richiesta di rimborso mediante utilizzo del modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007; (ii) indicazione semplificata dei dati nel modello

di richiesta di rimborso; imposte sul reddito e IRAP; rivendita dei veicoli per i quali si chiede il rimborso della maggior IVA detraibile; (iii) controllo delle istanze di rimborso. Criteri selettivi; (iiii) esempi di compilazione semplificata del modello. Per un approfondimento si fa rinvio al testo della circolare.

3 IMPOSTA DI REGISTRO – Regolarizzazione dell’omessa registrazione del contratto di locazione – Ravvedimento operoso – Agenzia delle Entrate – Ris. del 24 maggio 2007 n. 114

Con tale istanza, concernente la corretta disciplina ai fini dell’imposta di registro della regolarizzazione della registrazione del contratto di locazione di immobile mediante l’istituto del ravvedimento operoso, l’istante ha chiesto di sapere se:

- procedere alla regolarizzazione della registrazione del contratto mediante utilizzo dell’istituto del ravvedimento operoso;
- esercitare, in tale occasione, l’opzione per l’applicazione dell’Iva di cui all’art. 10, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo il parere dell’Agenzia delle Entrate, per i contratti di locazione di immobili strumentali in corso alla data del 4 luglio 2006 che, in base alla disciplina vigente fino al 3 luglio 2006, scontavano l’Iva con l’aliquota del 20%, il comma 10-quinquies dell’art. 35 del D.L. n. 223/2006, inserito in sede di conversione, ha posto in capo alle parti l’obbligo di:

- presentare un’apposita dichiarazione per la registrazione, nella quale esercitare l’eventuale opzione per l’imposizione Iva prevista all’art. 10, primo comma, n. 8) del D.P.R. n. 633 del 1972, con effetto dal 4 luglio 2006;
- versare l’imposta di registro proporzionale dell’1% sul canone pattuito in contratto a decorrere dal 4 luglio 2006.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006 sono state stabilite modalità e termini degli adempimenti e del versamento di cui sopra (al riguardo, si veda anche la circolare n. 33 del 16 novembre 2006).

L’Agenzia dunque ritiene che la soluzione prospettata dall’istante possa essere condivisa. In caso di inottemperanza all’obbligo specificato nel citato provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, si ritiene applicabile

la disciplina del ravvedimento operoso, prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, al sussistere delle condizioni ivi richiamate.

4 IMPOSTA DI REGISTRO – Interpretazione dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – Agenzia delle Entrate – Ris. del 1° giugno 2007 n. 121

In tale risoluzione, l'istante chiede di conoscere la corretta interpretazione dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, contenente disposizioni sull'imposta di registro, che introduce la possibilità per l'acquirente di un immobile ad uso abitativo, in presenza di determinate condizioni, di optare per la determinazione della base imponibile con criterio tabellare.

Nello specifico, chiede di conoscere se tale disposizione normativa si applichi:

- 1 esclusivamente agli atti di cessione in cui intervenga il notaio (atti pubblici e scritture private autenticate) oppure anche ad altri atti in cui "*il suddetto soggetto è estraneo*", vale a dire:
 - a. scritture private non autenticate;
 - b. atti dell'autorità giudiziaria e, in particolare i decreti del giudice dell'esecuzione, ex articolo 44 del TUR, a mezzo dei quali avviene il trasferimento di immobili a seguito di aggiudicazione nei pubblici incanti;
- 2 alla cessione della nuda proprietà e alla costituzione o trasferimento dei diritti reali sugli immobili specificati dalla stessa norma;
- 3 se ai terreni agricoli continua ad applicarsi l'articolo 52, commi 4 e 5 del TUR.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, la disciplina di cui al comma 497 non è compatibile con fattispecie di cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo effettuate tramite scrittura privata non autenticata.

Infatti, l'Agenzia ritiene che il requisito della richiesta "*resa al notaio*" sia circoscritto alle ipotesi nelle quali il trasferimento immobiliare si perfeziona tramite il ministero dello stesso, non risultando applicabile il regime di cui al

comma 497 nei casi in cui il trasferimento avvenga con scrittura privata non autenticata.

Con riferimento al secondo quesito l'Agenzia fa presente che rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 1, comma 497 in esame non solo le fattispecie traslative in senso stretto, ma anche gli acquisti a titolo derivativo-constitutivo, gli atti traslativi della nuda proprietà, gli atti di rinuncia e ogni altro negozio assimilato al trasferimento, per il quale la base imponibile è determinata con riferimento al valore del bene oggetto dell'atto, ai sensi dell'articolo 43 del Tur.

Con riferimento al quesito sub 3), si osserva che la formulazione letterale della norma, impedisce di estendere il regime del comma 497, ai terreni agricoli (sul tema si veda anche la Circolare 6/E del 6 febbraio 2007, paragrafo 1.2).

5 IVA – Attività di amministrazione, gestione ed incasso dei Crediti – Agenzia delle Entrate – Ris. del 6 giugno 2007 n. 130

La stabile organizzazione di una banca tedesca che ha acquisito pro-soluto crediti in sofferenza da alcuni istituti bancari italiani ed a seguito di ciò ha stipulato il contratto di servicing con una società anch'essa italiana. In relazione alle prestazioni che verranno fornite dalla società da ultimo richiamata si è posto il quesito ai fini della territorialità IVA.

I servizi principali dedotti nel contratto di servicing (Amministrazione e Gestione dei procedimenti) rispondono allo scopo di assicurare la riscossione delle somme dovute da parte del debitore, circostanza quest'ultima che consente di assimilarli ad un'attività di recupero crediti.

L'Agenzia ha richiamato il disposto dell'articolo 135, par. 1, lett. d) della Direttiva 2006/112/CE, che considera esenti le "*operazioni relative ai crediti ad eccezione del recupero crediti*", e che vale ad affermare il regime di imponibilità (anziché di esenzione) del recupero crediti, senza tuttavia escluderne la natura di operazione finanziaria.

Quindi, secondo l'Agenzia i servizi di Amministrazione crediti e di Gestione dei procedimenti rientrano nell'ambito dei servizi finanziari di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d) ed e) del D.P.R. n. 633 del 1972 e, in quanto resi a soggetto passivo d'imposta di altro Stato membro, sono fuori campo di applicazione IVA.

Per quanto riguarda i servizi di Compliance, rivestendo natura strettamente tecnica e specialistica sono riconducibili alla norma che disciplina le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica (art. 7, quarto comma, lett. d) ed e) citato). Anche tali servizi sono, a parere dell'Agenzia esclusi dal campo applicativo del tributo.

6 IVA – Interpretazione dell'articolo 10, comma 1, n. 8 bis) del D.P.R. 633/1972 – Cessione di fabbricati – Agenzia delle Entrate – Ris. del 20 giugno 2007 n. 139

Un'impresa costruttrice d'immobili intende alienare fabbricati ultimati da meno di quattro anni - un immobile ad uso abitativo (prima casa) e due immobili pertinenziali della stessa categoria catastale C/6 (box) - e chiede all'Agenzia delle Entrate delucidazioni per quanto concerne il trattamento tributario, ai fini dell'IVA e delle altre imposte indirette del secondo immobile pertinenziale.

L'Agenzia delle Entrate richiama l'articolo 10, comma 1, n. 8-bis del D.P.R. 633 del 1972 e l'articolo 31, comma 1, lett. c), d) ed e) della L. 5 agosto 1978, n. 457, che pone come regola generale l'esenzione da IVA, con conseguente applicazione, per il principio d'alternatività, dell'imposta proporzionale di registro alle cessioni di immobili abitativi. La stessa norma prevede un'eccezione costituita dall'operazione di cessione di immobili da parte di imprese costruttrici o da imprese che hanno eseguito lavori di ristrutturazione edilizia, prima che siano trascorsi quattro anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.

Poiché nella fattispecie in esame le cessioni saranno effettuate da un'impresa costruttrice, prima del suddetto termine di 4 anni, si renderà applicabile il regime di imponibilità IVA, con applicazione collegata alla c.d. prima casa sull'immobile abitativo e sulla prima pertinenza.

Per quanto riguarda il trattamento da riservare, alla seconda pertinenza occorre tener presente che la circolare n. 12 del 2007 ha chiarito che, ai fini della determinazione del regime di tassazione i fabbricati strumentali per natura, che costituiscono pertinenze di immobili abitativi, acquistano anch'essi natura di immobili abitativi.

Per tale motivo, la seconda pertinenza dovrà essere trattata, ai fini delle imposte indirette, come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa (e, pertanto, scontrerà l'aliquota IVA del 10%).

Tax Professional Practice

Con riferimento, invece, alle imposte ipotecaria e catastale, la cessione di questa seconda pertinenza comporterà l'applicazione della predetta imposta nella misura fissa di 168 euro, ai sensi della nota all'articolo 1 della tariffa allegata al D. Lgs. 347/90.

II. GIURISPRUDENZA

1 IVA - Determinazione dell'imposta - Detrazioni - Fattura - Emissione con ritardo superiore a quattro mesi - Regolarizzazione dell'operazione imponibile Omissione - Conseguenze - Corte di Cassazione - Sentenza n. 11208 del 10 gennaio 2007 (dep. il 16 maggio 2007)

Con tale sentenza la Corte di Cassazione ha affermato che il contribuente, che riceve in ritardo una fattura e non abbia provveduto alla regolarizzazione dell'operazione imponibile nei quattro mesi dal termine in cui la fattura stessa avrebbe dovuto essere emessa, incorre nelle relative sanzioni ma non perde il diritto alla detrazione dell'Iva, purché provveda, tuttavia, ad annotare la fattura entro il termine previsto dalla legge, decorrente dal suo arrivo, ed a portarla in detrazione con la seconda dichiarazione utile.

2 IVA - Cessioni di beni in ambito intracomunitario - Esenzione d'imposta - Irregolarità delle fatture per omessa indicazione del codice identificativo del cliente estero - Conseguenze - Perdita dell'esenzione - Corte di Cassazione - Sentenza n. 12455 del 24 aprile 2007 (dep. il 28 maggio 2007)

Nella sentenza in commento afferma che la violazione degli artt. 46 e 50 del D.L. n. 331/1993, convertito in L. 19 ottobre 1993, n. 427, che impongono l'indicazione nelle fatture del codice identificativo del cliente estero cessionario acquirente di beni in ambito intracomunitario, non esclude di per sé l'operazione dall'ambito di applicazione della normativa in questione (con cui le vendite ad acquirenti esteri facenti parte della Comunità Europea sono state trasformate da esportazioni in cessioni intracomunitarie, allo scopo di evitare doppie imposizioni ed affinché l'Iva fosse pagata nello Stato nell'ambito del quale il bene era destinato al consumo).

Ciò che la norma prescrive, infatti, per il non assoggettamento ad imposta sul territorio italiano dell'operazione è esclusivamente che il cliente estero intracomunitario abbia trasmesso al cedente il proprio numero di partita Iva e, cioè, che il cessionario si identifichi come soggetto passivo del

tributo nel proprio Stato di residenza. Invero, dalle irregolarità formali delle fatture derivano conseguenze sul piano sanzionatorio, senza che operazioni per loro natura non imponibili divengano imponibili in dipendenza di una mera irregolarità formale.