



TaxNewsLetter n. 3/2008

Luglio, 2008

Tax Professional Practice

SEDI

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124

Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131

Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Andrea Costa 160, 40134

Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Catania

Via Genova 49, 95100

Tel. 095 432080 - Fax 095 502497

Firenze

Piazza V. Veneto 1, 50123

Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121

Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122

Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131 -

Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Palermo

Piazza Castelnuovo 50, 90141

Tel. 091 6118151 - Fax 091 6023403

Parma

Viale Mentana 148, 43100

Tel. 0521 236311 - Fax 0521 2363313

Perugia

Via R. D'Andreotto 19/F3, 06124

Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121

Tel 085 4210479 Fax 085 4220295

Roma

Piazza delle Muse 8, 00197

Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123

Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138

Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390

Nella presente TaxNewsLetter sono riportate, in sintesi, le interpretazioni ministeriali più significative e la giurisprudenza di maggiore interesse dei mesi di maggio e giugno 2008. Tra le altre si riportano: Ris. del 5 maggio 2008, n. 187, sulla normativa CFC; Ris. del 16 maggio 2008 n. 196, sulla possibilità di dedurre l'ammortamento dei beni concessi in comodato; Ris. dell'8 maggio 2008, n. 190, sul trattamento IVA da riservare all'attività di intermediazione nell'ambito delle operazioni di assicurazione; Corte Cass., sent. n. 12182 del 13 febbraio 2008 (dep. il 15 maggio 2008), relativa alle detrazioni degli accantonamenti per riserve matematiche delle società assicurative; Corte Cass., sent. n. 14509 del 27 febbraio 2008 (dep. il 30 maggio 2008) in tema di dogane e abuso del diritto.

PARTE PRIMA.....6

IMPOSTE DIRETTE.....6

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

- 1 CFC – Art. 168, TUIR – Società con sede legale a Cipro e stabile organizzazione a Dubai – Impossibilità di disapplicare la normativa CFC in base alla lett. b), art. 167, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 187 del 5 maggio 2008.....6
- 2 ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE – Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro – Artt. 59, comma 1 e 109, comma 9, lett. b), TUIR - Risoluzione n. 192 del 13 maggio 2008.....6

3	REDDITO D'IMPRESA – Ammortamento di beni concessi in comodato – Art. 102, comma 1, TUIR – Risoluzione n. 196 del 16 maggio 2008.....	7
4	REDDITO D'IMPRESA – Trattamento IRES, IRAP e IVA di un'operazione di promozione commerciale – Articoli 107, TUIR e 13 del DPR n. 633/1972 - Risoluzione n. 204 del 19 maggio 2008.....	7
5	SOCIETA' DI COMODO – Determinazione del reddito minimo IRAP per le società non operative – Art. 30, comma 3-bis, L. n. 724/1994 - Risoluzione n. 206 del 20 maggio 2008.....	7
6	BONUS AGGREGAZIONI – Irrilevanza dell'avviamento negativo ai fini del riconoscimento del c.d. bonus aggregazioni – Art. 1, comma 242-249, L. n. 296/2006 – Risoluzione n. 213 del 22 maggio 2008.....	7
7	REDDITO D'IMPRESA – Deducibilità dal reddito d'impresa dei costi per efficienza energetica – Art. 1, comma 354, lett. a), L. n. 296/2007 (Finanziaria 2007) – Risoluzione n. 227 del 5 giugno 2008.....	8
8	CONSOLIDATO MONDIALE – Comunicazione variazione dati – Art. 132, commi 3 e 4, TUIR - Risoluzione n. 229 del 6 giugno 2008.....	8
9	IRAP – Deduzioni IRAP – Cuneo fiscale – Risoluzione n. 235 del 10 giugno 2008.....	8
10	CREDITO D'IMPOSTA – Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo – Art. 1, commi da 280 a 284, L. n. 296/2006 – Circolare n. 46 del 13 giugno 2008.....	8
11	INCONTRI CON LA STAMPA SPECIALIZZATA – Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata – Circolare n. 47 del 18 giugno 2008.....	9
12	CONSOLIDATO – Richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo in ipotesi di fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Art. 124, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 251 del 19 giugno 2008.....	9
I.	GIURISPRUDENZA.....	9
1	ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Assistenza del professionista (Sent. n. 15397 del 13 marzo 2008 (dep. l' 11 giugno 2008) della Corte Cass., Sez. trib.).....	9
2	PROCESSO TRIBUTARIO – Reddito delle società di persone ed obbligazioni tributarie dei singoli soci – Litisconsorzio necessario - Sussistenza – Conseguenze – Artt. 5 e 29 D. Lgs. n. 546/1992 (Sent. n. 14815 del 19 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008) della Corte Cass., SS.UU.).....	9
3	ACCERTAMENTO – Pluralità di atti impositivi – Potere di accertamento – Limiti - Annullamento in autotutela – Conseguenze (Sent. n. 13891 del 26 febbraio 2008 (dep. il 28 maggio 2008), Corte cass., Sez. trib.).....	10
4	ACCERTAMENTO - Operazioni inesistenti - Recupero costi fittizi – Ricavi fittizi – Base imponibile (Sent. n. 12905 del 12 marzo 2008 (dep. il 21 maggio 2008) Corte Cass., Sez. trib.).....	10

5	IRPEG – Società di capitali – Società di assicurazione - Imponibile – Detrazioni – Accantonamenti per riserve matematiche – Natura e funzione - Deduzione integrale – Ammissibilità (Sent. n. 12182 del 13 febbraio 2008 dep. il 15 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. trib.).....	11
6	IMPOSTE SUI REDDITI – Criteri civilistici di formazione del bilancio - Vincolo (Sent. n. 11091 del 10 gennaio 2008 (dep. il 7 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. trib.).....	11
7	IMPOSTA SULLE SOCIETA' - Regime fiscale comune applicabile alle società madri e alle società controllate di Stati membri diversi – Società di capitali - Distribuzione transfrontaliera di utili – Ritenuta alla fonte - Credito di imposta - azionisti residenti e non residenti - (Corte di Giustizia CE, sentenza Burda del 26 giugno 2008, causa C-284/06).....	11
PARTE SECONDA.....		12
IMPOSTE INDIRETTE.....		13
II.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	13
1	IVA – Rettifica alla detrazione in ipotesi di ristrutturazione aziendale – art. 19- <i>bis</i> 2, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 184 del 5 maggio 2008.....	13
2	IVA – Attività di intermediazione nell’ambito delle operazioni di assicurazione – Art. 10, comma 1, n. 2 e n. 9, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 190 del 8 maggio 2008.....	13
3	IVA – Lavorazioni effettuate da soggetti residenti in Italia su beni importati e destinati a Paesi extra comunitari – Art. 9, comma 1, n. 9, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 197 del 16 maggio 2008.....	13
4	IVA – Territorialità delle operazioni di intermediazione – Art. 7, comma 4, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 199 del 16 maggio 2008.....	14
5	IVA – Chiarimenti in merito alla risoluzione n. 178 del 29 aprile 2008 (prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da operatore non residente) – Risoluzione n. 222 del 3 giugno 2008.....	14
6	Imposta di registro – Cessione di quote sociali – Art. 11, Tariffa, DPR n. 131/1986 – Risoluzione n. 225 del 5 giugno 2008.....	14
7	IVA – Scissione parziale ed Iva di gruppo – art. 2, DM 13 dicembre 1979 – Risoluzione n. 232 del 6 giugno 2008....	14
8	IVA – Applicazione del valore normale nei trasferimenti immobiliari rilevanti ai fini Iva in ipotesi di finanziamenti superiori al costo d’acquisto – Art. 35, comma 23- <i>bis</i> , DL n. 223/2006 – Risoluzione n. 248 del 17 giugno 2008.....	15
9	IVA – Modalità di conservazione delle fatture elettroniche – art. 21, DPR 633/1972 – Risoluzione n. 260 del 23 giugno 2008.....	15
II.	GIURISPRUDENZA.....	16
1	IVA - Operazioni inesistenti – Onere della prova – Spettanza – Indizi – Utilizzabilità – Limiti – Art. 54 D.P.R. 633/1972 (Sent. n. 15395 del 13 marzo 2008 (dep. l’11 giugno 2008) della Corte Cass., Sez. trib.).....	16

2	CONDONO FISCALE – IVA - Art. 9 della L. n. 289/2002 – Istanza di rimborso per l’Iva – Preclusione (Sent. n. 14828 del 20 maggio 2008 (dep. il 5 giugno 2008) della Corte di Cass., SS.UU.).....	16
3	PROCESSO TRIBUTARIO - Invim, Imposta di Registro – Applicabilità dell’art. 1306 del c.c. - Ammissibilità (Sent. n. 14606 del 21 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008) Corte Cass., Sez. trib.).....	16
4	DOGANE - Abuso del diritto - Ambito di applicazione (Sent. n. 14509 del 27 febbraio 2008 (dep. il 30 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. trib.).....	17
5	IMPOSTE SUI TRASFERIMENTI - Imposta di registro – Trasferimento d’azienda - Estremi (Sent. n. 12049 del 6 marzo 2008 (dep. il 14 maggio 2008) Corte Cass. Sez. trib.....	17
6	IVA - Sesta direttiva Iva – Inversione contabile – diritto a detrazione - Irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime di inversione contabile (Corte di Giustizia Ce, sentenza Ecotrade dell’ 8 maggio 2008, causa C-95/07).....	17

PARTE PRIMA*IMPOSTE DIRETTE***I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI****1 CFC – Art. 168, TUIR – Società con sede legale a Cipro e stabile organizzazione a Dubai – Impossibilità di disapplicare la normativa CFC in base alla lett. b), art. 167, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 187 del 5 maggio 2008**

L'Agenzia delle Entrate non ha accolto la richiesta di disapplicazione della disciplina CFC presentata da una società relativamente ai redditi conseguiti dalla collegata avente sede principale a Cipro e stabile organizzazione negli Emirati Arabi Uniti (Dubai).

In particolare, anche se la stabile organizzazione della società cipriota svolge un'effettiva attività industriale negli Emirati Arabi Uniti, la struttura organizzativa presente a Cipro non risulta idonea a dimostrare lo svolgimento, in loco, di un'attività gestionale e decisionale rilevante, continuativa ed effettiva.

Inoltre, non può essere invocata l'esimente di cui alla lettera b) dell'art. 167, comma 5, TUIR, che consente di disapplicare la disciplina CFC qualora venga dimostrato che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati: non risulta, infatti, riscontrabile, nel caso in esame, il presupposto dell'effettivo assoggettamento del reddito in un Paese a fiscalità ordinaria.

2 ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE – Disciplina fiscale applicabile al contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale e lavoro – Artt. 59, comma 1 e 109, comma 9, lett. b), TUIR - Risoluzione n. 192 del 13 maggio 2008

Nel contratto di associazione in partecipazione, la natura dell'apporto assume particolare rilevanza dal punto di vista fiscale: la valutazione di tale elemento determina un diverso regime di tassazione dei proventi corrisposti in dipendenza del contratto stipulato. In caso di apporto di opere e servizi, le remunerazioni corrisposte all'associato sono deducibili dal reddito dell'associante in base al criterio della competenza e indipendentemente dall'imputazione a conto economico, e tassate integralmente in capo alla società associata.

Viceversa, nel caso di apporto misto, l'art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR stabilisce, invece, l'indeducibilità delle remunerazioni corrisposte all'associato in partecipazione. L'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR dispone che gli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione caratterizzati da un apporto misto assumono la natura di redditi di capitale, assoggettati a tassazione in capo al percettore secondo il principio di cassa con le stesse modalità previste per gli utili derivanti dalla partecipazione in società soggette ad IRES.

L'Agenzia, non condividendo nella fattispecie prospettata l'opinione dell'istante, ha ritenuto che il contratto di associazione in partecipazione posto in essere andasse qualificato come apporto di soli opere e servizi a nulla rilevando la circostanza che l'associato aveva versato una somma a fondo perduto costituente il corrispettivo per gli investimenti effettuati dall'associante.

Di conseguenza, anche ai fini IVA trattandosi di prestazioni di servizi rese nel territorio dello Stato nell'esercizio dell'impresa, la corresponsione dell'utile, che costituisce il corrispettivo della prestazione d'opera e servizi resa dalla società associata, deve essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto.

3 REDDITO D'IMPRESA – Ammortamento di beni concessi in comodato – Art. 102, comma 1, TUIR – Risoluzione n. 196 del 16 maggio 2008

Per valutare se, in relazione ad un bene concesso in comodato a terzi, il soggetto comodante possa dedurre il costo nei vari esercizi di competenza mediante la procedura di ammortamento, è necessario appurare l'esistenza dei requisiti di inerenza del costo e di strumentalità del bene rispetto all'attività d'impresa esercitata dal comodante medesimo.

4 REDDITO D'IMPRESA – Trattamento IRES, IRAP e IVA di un'operazione di promozione commerciale – Articoli 107, TUIR e 13 del DPR n. 633/1972 - Risoluzione n. 204 del 19 maggio 2008

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito al trattamento ai fini IRES, IRAP e IVA di un'operazione di promozione commerciale, consistente nella concessione di una carta privilegi, sulla quale vengono accreditati, per ogni acquisto di prodotti o di prestazioni in officina nel Centro Assistenza Autorizzato, punti da utilizzare sotto forma di sconti in successivi acquisti di prodotti o servizi.

5 SOCIETA' DI COMODO – Determinazione del reddito minimo IRAP per le società non operative – Art. 30, comma 3-bis, L. n. 724/1994 - Risoluzione n. 206 del 20 maggio 2008

Nel caso di società non operative, il criterio di determinazione ordinaria della base imponibile IRAP non può assumere rilevanza nella determinazione del reddito minimo ai fini IRAP, considerato che il calcolo del reddito minimo dell'Imposta regionale sulle attività produttive è basato su regole indipendenti rispetto a quelle utilizzate per la determinazione ordinaria del valore della produzione. Pertanto, le società c.d. di comodo devono includere il valore delle partecipazioni nel calcolo per la determinazione del reddito minimo rilevante ai fini IRAP, benché i proventi da partecipazione non rilevino nella determinazione ordinaria della base imponibile IRAP.

6 BONUS AGGREGAZIONI – Irrilevanza dell'avviamento negativo ai fini del riconoscimento del c.d. bonus aggregazioni – Art. 1, comma 242-249, L. n. 296/2006 – Risoluzione n. 213 del 22 maggio 2008

In caso di conferimento d'azienda, alle condizioni previste dalla Finanziaria 2007, è concessa un'agevolazione relativa ai maggiori valori fiscali iscritti dalla società conferitaria

a titolo d'avviamento imputabile ai rami d'azienda conferiti. Nessun rilievo assumono, invece, ai fini dell'agevolazione, i minori valori imputati a titolo di avviamento negativo alle aziende conferite.

7 REDDITO D'IMPRESA – Deducibilità dal reddito d'impresa dei costi per efficienza energetica – Art. 1, comma 354, lett. a), L. n. 296/2007 (Finanziaria 2007) – Risoluzione n. 227 del 5 giugno 2008

Una società esercente attività alberghiera non può fruire della deduzione del 36% dal reddito d'impresa 2007, prevista dalla Finanziaria 2007, poichè l'agevolazione è limitata al "settore commercio", alimentare e non alimentare, espressamente contemplato e non può essere estesa al settore dei servizi.

8 CONSOLIDATO MONDIALE – Comunicazione variazione dati – Art. 132, commi 3 e 4, TUIR - Risoluzione n. 229 del 6 giugno 2008

Con la risoluzione in esame, viene precisato che la disciplina del consolidato mondiale, di cui agli artt. da 130 a 142 del TUIR, va intesa nel senso che la consolidante deve necessariamente includere ogni nuova controllata non residente nel perimetro di consolidamento, qualora ne sussistano i requisiti per il relativo esercizio, in ossequio al principio "all in, all out", che caratterizza l'istituto del consolidato mondiale.

In deroga a tale principio, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che l'art. 132, comma 4 del TUIR, prevede, però, la possibilità di escludere dal consolidato mondiale le società controllate di dimensioni non rilevanti.

9 IRAP – Deduzioni IRAP – Cuneo fiscale – Risoluzione n. 235 del 10 giugno 2008

È corretto ritenere che, nella misura in cui il personale sia, di fatto, dislocato presso il distaccatario e quest'ultimo sia tenuto a rimborsare il costo relativo al personale utilizzato, competono al distaccatario anche le deduzioni relative al cuneo fiscale, secondo il principio per cui le deduzioni "seguono il lavoratore", semprechè anche il distaccatario rientri nell'ambito dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. da a) ad e) del decreto IRAP.

10 CREDITO D'IMPOSTA – Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo – Art. 1, commi da 280 a 284, L. n. 296/2006 – Circolare n. 46 del 13 giugno 2008

Nella presente circolare vengono forniti alcuni chiarimenti sull'applicazione del credito d'imposta relativo alle attività di ricerca e sviluppo.

Si ricorda che tale agevolazione è stata introdotta dalla Finanziaria 2007 e prevede un credito d'imposta in favore delle imprese per lo svolgimento di attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo.

Il credito d'imposta è pari al 10% dei costi sostenuti, elevato al 15% qualora i costi siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca. I costi ammissibili non possono superare l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta.

La Finanziaria 2008 ha elevato al 40% la misura del credito d'imposta per i costi di ricerca e sviluppo riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca, ed aumentando a 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta l'importo complessivo massimo dei costi su cui determinare il credito d'imposta.

11 INCONTRI CON LA STAMPA SPECIALIZZATA – Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata – Circolare n. 47 del 18 giugno 2008

La Circolare riporta le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione di un incontro con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nella legge Finanziaria 2008, nonché risposte riferite ad ulteriori quesiti.

In particolare la Circolare affronta i seguenti temi: trattamento dei costi auto nel caso di fringe benefit, trattamento degli interessi passivi, redditi prodotti da società residente in un Paese black list, costi black list, consolidato nazionale.

12 CONSOLIDATO – Richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo in ipotesi di fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Art. 124, comma 5, TUIR – Risoluzione n. 251 del 19 giugno 2008

La fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato da parte di una società consolidata (così come da parte della stessa società o ente consolidante), non rappresenta, in altre parole, un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata, sempre che permangano soddisfatti i requisiti di cui all'art. 117 e ss. del TUIR.

Tale operazione, pertanto, non appartiene a quelle che necessitano di apposita istanza di interpello ai fini del riconoscimento della possibilità di continuazione del regime.

I. GIURISPRUDENZA

1 ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Assistenza del professionista (Sent. n. 15397 del 13 marzo 2008 (dep. l' 11 giugno 2008) della Corte Cass., Sez. trib.)

La richiesta di documenti è attività solo prodromica alla verifica propriamente detta. Pertanto non è configurabile *error in procedendo*, né violazione dell'art. 12, comma 2 dello Statuto dei Contribuenti secondo cui "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato (...) della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria (...)", laddove i soggetti incaricati alla verifica abbiano provveduto a contattare il professionista di fiducia, successivamente alla mera richiesta di documenti, e comunque prima dell'inizio dell'attività di verifica *tout court*.

2 PROCESSO TRIBUTARIO – Reddito delle società di persone ed obbligazioni tributarie dei singoli soci – Litisconsorzio necessario -

Sussistenza – Conseguenze – Artt. 5 e 29 D. Lgs. n. 546/1992 (Sent. n. 14815 del 19 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008) della Corte Cass., SS.UU.)

Da un punto di vista sostanziale e pre-processuale, l'accertamento del reddito sociale di società di persone e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR e l'accertamento dei redditi dei singoli soci, sono in rapporto di reciproca implicazione: non si può accertare il secondo se non accertando il primo ed il primo condiziona l'accertamento del secondo. Ne consegue che, da un punto di vista processuale, le cause originate dall'impugnazione avverso gli avvisi di accertamento di maggior reddito a carico di società di persone e dell'attribuzione del medesimo reddito ai singoli soci, secondo le relative quote, in base alla presunzione legale posta dall'art. 5 del TUIR, rientrano tra le ipotesi di litisconsorzio necessario. Il rispetto del litisconsorzio necessario viene realizzato mediante la riunione dei procedimenti proposti separatamente dalle società e dai singoli soci (riunione prevista e disciplinata per il processo tributario dall'art. 29 D.Lgs 546/1992), salvo disporre l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 546/1992, nei confronti dei soggetti che non hanno proposto il ricorso.

Ove, in violazione dei principi del litisconsorzio necessario, si formino giudicati "parziali" relativi a singole posizioni, i rapporti fra giudicato parziale e le posizioni dei soggetti nei cui confronti non si sia formato il giudicato debbono essere risolti in base ai principi del contraddittorio e del diritto di difesa, per cui il terzo può trarre beneficio dal giudicato *inter alios*, ma non esserne pregiudicato (art. 1306c.c.).

3 ACCERTAMENTO – Pluralità di atti impositivi – Potere di accertamento – Limiti - Annullamento in autotutela – Conseguenze (Sent. n. 13891 del 26 febbraio 2008 (dep. il 28 maggio 2008), Corte cass., Sez. trib.)

L'adozione di un atto impositivo, modificativo o sostitutivo di altro avviso di accertamento precedentemente notificato al contribuente, è subordinata alla conoscenza di elementi nuovi e differenti rispetto a quelli posti alla base del primo atto di accertamento. Tale condizione non è invece richiesta nell'ipotesi di annullamento in autotutela del primo avviso di accertamento sostituito dal successivo ed avente identità di dispositivo e diversità in punto di motivazione. Questi sono gli elementi che per la Corte di Cassazione distinguono tra atto di accertamento e atto emanato in autotutela dall'Amministrazione finanziaria.

4 ACCERTAMENTO - Operazioni inesistenti - Recupero costi fittizi – Ricavi fittizi – Base imponibile (Sent. n. 12905 del 12 marzo 2008 (dep. il 21 maggio 2008) Corte Cass., Sez. trib.)

È legittimo il comportamento dell'Ufficio che si limiti a recuperare i costi fittizi, senza poi escludere dal reddito imponibile i ricavi asseritamente fittizi. Le ragioni che il contribuente possa eventualmente vantare, dovranno essere fatte valere con l'esercizio dell'azione di restituzione della maggiore imposta indebitamente corrisposta, a mezzo di istanza di rimborso e conseguentemente impugnazione ex art. 19 D.Lgs. 546/1992, del silenzio rifiuto eventualmente formatosi.

5 IRPEG – Società di capitali – Società di assicurazione - Imponibile – Detrazioni – Accantonamenti per riserve matematiche – Natura e funzione - Deduzione integrale – Ammissibilità (Sent. n. 12182 del 13 febbraio 2008 dep. il 15 maggio 2008) della Corte Cass., Sez trib.)

Le somme accantonate *ex lege* dalle società di assicurazione per costituire o integrare riserve matematiche, utilizzando in parte i premi e in parte gli interessi prodotti dagli investimenti obbligatori in titoli ed esenti dall'imposta sul reddito, non possono essere equiparate ai costi o agli altri oneri concorrenti alla formazione del reddito, che sarebbero deducibili secondo criteri proporzionali (ex art. 74, comma 2, DPR 597, ora art. 190, comma 5, TUIR). Tali accantonamenti sono *sui generis* e rispondono all'esigenza di rinviare agli esercizi successivi, e quindi detrarre dal reddito, i proventi conseguiti anticipatamente e vincolati alla produzione futura dei costi relativi agli indennizzi assicurativi. Essi configurano, dunque, ricavi sospesi o differiti, che, in quanto tali, vanno identificati come componenti negativi di reddito, deducibili interamente nei singoli esercizi in cui vengono contabilizzati e fino al limite massimo previsto dalla legge.

6 IMPOSTE SUI REDDITI – Criteri civilistici di formazione del bilancio - Vincolo (Sent. n. 11091 del 10 gennaio 2008 (dep. il 7 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. trib.)

Le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, secondo le norme civilistiche relative ai bilanci delle società di capitali (art. 2426, comma 9, c.c.). Laddove tali criteri di valutazione vengano modificati "in casi eccezionali", i motivi della deroga devono essere evidenziati in nota integrativa, specificandone le conseguenze sulla rappresentazione della situazione patrimoniale (art. 2423bis c.c.). Il giudice di merito cui viene sottoposta la questione de quo dovrà sempre valutare che la modifica della valutazione delle poste di cui sopra sia conforme ai principi del codice civile e adeguatamente motivata.

7 IMPOSTA SULLE SOCIETA' - Regime fiscale comune applicabile alle società madri e alle società controllate di Stati membri diversi – Società di capitali - Distribuzione transfrontaliera di utili – Ritenuta alla fonte - Credito di imposta - azionisti residenti e non residenti - (Corte di Giustizia CE, sentenza Burda del 26 giugno 2008, causa C-284/06)

Non è contraria all'art. 52 del trattato Ce, la normativa nazionale che preveda che, la tassazione degli utili distribuiti da una società controllata residente in uno Stato membro alla sua società controllante sia soggetta al medesimo meccanismo correttore, sia che la società madre risieda nello stesso Stato della controllata sia che questa risieda in altro Stato membro. Questo anche laddove alla società madre non residente nello stesso Stato della controllata non venga riconosciuto il medesimo credito di imposta di una società madre residente nel medesimo Stato.

La Corte afferma, infatti, che il credito di imposta concesso alla società madre residente, in base alla normativa nazionale applicabile alla causa principale, è diretto ad evitare una doppia imposizione economica. In caso di distribuzione transfrontaliera di utili non è

compito dello Stato membro di residenza della controllata prevenire la doppia imposizione, ma dello Stato in cui risiede la casa madre.

PARTE SECONDA

II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 IVA – Rettifica alla detrazione in ipotesi di ristrutturazione aziendale – art. 19-bis2, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 184 del 5 maggio 2008

In ipotesi di operazioni di ristrutturazione aziendale, attuate mediante fusioni, cessioni o conferimenti tra soggetti caratterizzati da regimi di detraibilità Iva diversi da quello risultante dall'operazione straordinaria, occorre procedere alla rettifica alla detrazione Iva di cui all'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972 sui beni ammortizzabili confluiti nel soggetto risultante dall'operazione. In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella risoluzione in esame, nella quale viene evidenziato che, qualora la società incorporata o partecipante alla fusione o conferente il ramo d'azienda sia caratterizzata da un regime di detraibilità parziale ed inferiore a quello risultante dall'operazione straordinaria, occorre procedere alla rettifica della detrazione a favore del contribuente ed al conseguente recupero dell'Iva sui beni ammortizzabili (la rettifica va operata per i periodi mancanti al compimento dei quattro anni - nove per i fabbricati - dalla data di entrata in funzione dei beni trasferiti). Viceversa, qualora il regime di detraibilità dell'incorporata o conferente sia superiore a quello risultante dall'operazione straordinaria, occorrerà operare una rettifica peggiorativa per il contribuente, con conseguente riversamento dell'imposta precedentemente detratta.

2 IVA – Attività di intermediazione nell'ambito delle operazioni di assicurazione – Art. 10, comma 1, n. 2 e n. 9, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 190 del 8 maggio 2008

L'attività posta in essere da un soggetto residente nel territorio dello Stato a favore di compagnie assicurative estere, nell'ambito del Sistema Carta Verde e del sistema IV Direttiva auto, è assoggetta alla disciplina Iva con aliquota ordinaria. La risoluzione in oggetto ha, infatti, evidenziato che l'attività posta in essere dal soggetto residente in Italia, nell'ambito dei due sistemi sopra indicati, consiste unicamente nella trattazione delle richieste di risarcimento danno in caso di sinistri e non anche nell'attività di promozione o stipula di contratti di assicurazione per conto delle compagnie estere (attività, quest'ultima, esente dall'Imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, primo comma, numeri 2 e 9, del D.P.R. n. 633 del 1972).

3 IVA – Lavorazioni effettuate da soggetti residenti in Italia su beni importati e destinati a Paesi extra comunitari – Art. 9, comma 1, n. 9, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 197 del 16 maggio 2008

Le lavorazioni effettuate nel territorio dello Stato da un soggetto ivi residente, per conto di un committente non residente, su beni destinati all'esportazione da o per conto del prestatore del servizio o del committente stesso, possono beneficiare del regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 9, D.P.R. n. 633 del 1972. Viene,

inoltre, evidenziato che in ipotesi di lavorazioni su beni "indistinti", destinati sia al mercato comunitario che a Paesi extra UE, i compensi relativi alle lavorazioni eseguite sulle merci esportate possono essere determinati in proporzione alla quota parte della merce effettivamente destinata all'esportazione; qualora, successivamente alla fatturazione, dovesse emergere una differenza tra la merce destinata all'esportazione e quella effettivamente esportata, trova applicazione la disposizione normativa contenuta nell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 secondo la quale la società residente dovrà procedere ad effettuare una variazione in aumento (diminuzione) dell'imposta a seconda che sia effettivamente esportata una parte di beni inferiore (superiore) a quella inizialmente destinata al mercato extra UE.

4 IVA – Territorialità delle operazioni di intermediazione – Art. 7, comma 4, DPR n. 633/1972 – Risoluzione n. 199 del 16 maggio 2008

Le prestazioni di servizi, rese da un soggetto residente nel territorio dello Stato mediante un proprio sito web installato presso server collocati in Paesi extra UE a favore della propria clientela, consistenti nelle prenotazioni di ostelli ed alberghi situati in Italia ed in altri Paesi del mondo, sono territorialmente rilevanti in Italia (in base alla disposizione normativa contenuta nell'art. 7, comma 4, lett. a), D.P.R. n. 633 del 1972) ed assoggettate ad Iva, qualora le prenotazioni si riferiscano a strutture ricettive situate in Italia.

5 IVA – Chiarimenti in merito alla risoluzione n. 178 del 29 aprile 2008 (prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da operatore non residente) – Risoluzione n. 222 del 3 giugno 2008

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione in oggetto ha fornito alcuni chiarimenti relativamente alla risoluzione n. 187 del 2008, inerente il trattamento fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da un operatore (c.f.r. TaxNewsLetter n. 2/2008).

6 Imposta di registro – Cessione di quote sociali – Art. 11, Tariffa, DPR n. 131/1986 – Risoluzione n. 225 del 5 giugno 2008

Le cessioni di quote sociali appartenenti a soggetti diversi, che non derivino necessariamente per loro intrinseca natura le une dalle altre (art. 21, primo comma, D.P.R. n. 131 del 1986), poste in essere attraverso un singolo atto, scontano autonomamente l'imposta di registro in misura fissa (art 11 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986; circolare 28 dicembre 2007, n. 75).

7 IVA – Scissione parziale ed Iva di gruppo – art. 2, DM 13 dicembre 1979 – Risoluzione n. 232 del 6 giugno 2008

L'operazione di scissione, attraverso la quale la scissa trasferisce le partecipazioni di controllo detenute nelle società controllate a favore di una beneficiaria estranea al gruppo e che svolge attività diversa dalla scissa stessa, non consente la prosecuzione dell'opzione per la liquidazione dell'Iva di gruppo (precedentemente adottata dalla scissa unitamente alle controllate). L'agenzia delle entrate ha, infatti, evidenziato che qualora la beneficiaria sia una società esterna al gruppo, il requisito temporale del possesso di cui

all'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979 non risulta verificato in capo alla beneficiaria medesima, con la conseguenza che risulta preclusa al gruppo la possibilità di avvalersi della speciale procedura relativa alla liquidazione dell'Iva di gruppo (in senso conforme c.f.r. risoluzione ministeriale 28 maggio 1981, n. 330689).

8 IVA – Applicazione del valore normale nei trasferimenti immobiliari rilevanti ai fini Iva in ipotesi di finanziamenti superiori al costo d'acquisto – Art. 35, comma 23-bis, DL n. 223/2006 – Risoluzione n. 248 del 17 giugno 2008

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del meccanismo del valore normale ai fini Iva nelle transazioni immobiliari in cui il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita risulti inferiore al finanziamento erogato per l'acquisto dell'immobile. In detta ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che il cessionario è tenuto ad indicare il corrispettivo effettivamente pattuito nell'atto di compravendita e ad assolvere l'Iva sulla base dell'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente secondo le condizioni contrattuali. In merito al valore normale ai fini Iva dell'immobile oggetto di compravendita (che non può essere inferiore all'importo del finanziamento erogato ai sensi dell'art. 35, comma 23-bis, D.L. 4 luglio 2006, n. 223), l'Amministrazione finanziaria, nella risoluzione in parola, ha precisato che è onere del contribuente dimostrare in sede di accertamento che l'ammontare del finanziamento rilevante ai fini della determinazione del valore normale dell'immobile è solo parte di quello risultante dall'operazione di credito ovvero che lo stesso non è finalizzato all'acquisto dell'immobile (in senso conforme c.f.r. risoluzione dell'Agenzia delle entrate 1 luglio 2007, n. 122).

9 IVA – Modalità di conservazione delle fatture elettroniche – art. 21, DPR 633/1972 – Risoluzione n. 260 del 23 giugno 2008

Con tale risoluzione, l'Amministrazione finanziaria si è soffermata sulla modalità di emissione delle fatture (in formato elettronico o analogico) nell'ipotesi di più attività gestite senza contabilità separata. Le fatture destinate al medesimo cliente possono essere emesse in formato elettronico per alcune linee di attività ed analogico per altre, purché individuate da una distinta serie numerica per ciascuna attività ed annotate in un apposito registro sezionale ovvero in un distinto blocco sezionale dell'unico registro delle fatture emesse. La risoluzione in commento evidenzia, inoltre, la possibilità per il contribuente di derogare all'obbligo per lo stesso cliente e per la stessa linea di attività di adottare un'unica modalità di emissione e conservazione delle fatture qualora, ad esempio, il consenso alla ricezione delle fatture elettroniche venga dato o revocato in corso d'anno.

II. GIURISPRUDENZA

1 IVA - Operazioni inesistenti – Onere della prova – Spettanza – Indizi – Utilizzabilità – Limiti – Art. 54 D.P.R. 633/1972 (Sent. n. 15395 del 13 marzo 2008 (dep. l'11 giugno 2008) della Corte Cass., Sez. trib.)

In tema di Iva, la fattura è documento idoneo ad attestare un costo dell'impresa, come si evince dall'art. 21, D.P.R. n. 633/1972 che ne disciplina il contenuto. Pertanto nell'ipotesi di fatture per operazioni che l'Amministrazione ritenga inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce falsità del documento, e quindi l'inesistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale non è stata mai posta in essere. Tuttavia, una volta che l'Amministrazione abbia assunto degli indizi in merito, viene a ricadere sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

2 CONDONO FISCALE – IVA - Art. 9 della L. n. 289/2002 – Istanza di rimborso per l'Iva – Preclusione (Sent. n. 14828 del 20 maggio 2008 (dep. il 5 giugno 2008) della Corte di Cass., SS.UU.)

Al contribuente che abbia fatto ricorso alla sanatoria di cui all'art. 9 della L. 289/2002, è preclusa ogni possibilità di ottenere rimborsi relativi alle annualità coinvolte nella sanatoria stessa. Il condono, preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità di imposta definite in via agevolata, ivi compreso il rimborso di imposte asseritamente inapplicabili per assenza del relativo presupposto. Il condono, infatti, definisce transattivamente la controversia in ordine all'esistenza del presupposto di imposta e pone il contribuente di fronte alla libera scelta tra trattamenti distinti e che non si intersecano tra di loro, ovvero sia coltivare la controversia nei modi ordinari, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata.

3 PROCESSO TRIBUTARIO - Invim, Imposta di Registro – Applicabilità dell'art. 1306 del c.c. - Ammissibilità (Sent. n. 14606 del 21 febbraio 2008 (dep. il 4 giugno 2008) Corte Cass., Sez. trib.)

L'art. 1306 c.c., secondo cui i condebitori possono opporre al creditore la sentenza pronunciata tra il creditore stesso e uno dei debitori in solido è stato, secondo giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, esteso ai rapporti Invim-imposta di registro dall'art. 6 del D.P.R. n. 643/1972. È stato, infatti, superato il principio della frammentazione dei giudizi secondo il quale l'art. 1306 c.c. aveva un'applicazione limitata e contenuta, per cui ogni singola vicenda processuale aveva un suo autonomo iter e raggiungeva un proprio esito.

4 DOGANE - Abuso del diritto - Ambito di applicazione (Sent. n. 14509 del 27 febbraio 2008 (dep. il 30 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. trib.)

Non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso del diritto", cioè operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale.

La buona fede dell'importatore non lo esime da responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale, essendo egli il dichiarante della merce importata, quand'anche scortata da certificati inesatti o falsificati a sua insaputa. La Comunità non è tenuta, infatti, a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini, a meno che essi non siano in grado di far valere le deroghe alla contabilizzazione "a posteriori" espressamente previste dal reg. 2913/92 (artt. 220.2b poi rinnovellato dal Reg. 2700/00).

5 IMPOSTE SUI TRASFERIMENTI - Imposta di registro – Trasferimento d'azienda - Estremi (Sent. n. 12049 del 6 marzo 2008 (dep. il 14 maggio 2008) Corte Cass. Sez. trib.

Il provvedimento del giudice delegato in sede concorsuale che trasferisce un complesso industriale, di carattere alberghiero, nella globalità delle sue componenti immobiliari e mobiliari, costituisce trasferimento d'azienda e non cessione dei singoli beni, nonostante detto provvedimento abbia escluso dall'alienazione alcuni mobili o attrezzature e non abbia contemplato un corrispettivo per l'avviamento. Tale trasferimento è dunque sottoposto all'applicazione dell'imposta proporzionale per il trasferimento d'azienda e non ad all'imposta fissa applicabile sui singoli beni.

6 IVA - Sesta direttiva Iva – Inversione contabile – diritto a detrazione - Irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime di inversione contabile (Corte di Giustizia Ce, sentenza Ecotrade dell' 8 maggio 2008, causa C-95/07)

Non può negarsi il diritto alla detrazione dell'imposta al contribuente che ha commesso errori contabili e di dichiarazione nell'applicazione dell'inversione contabile.

Inoltre, la prassi degli uffici, prevede l'applicazione di sanzioni per indebita detrazione e omessa autofatturazione che, per effetto del cumulo giuridico, si possono quantificare in un ammontare superiore al 100% dell'imposta. A seguito di tale sentenza dovrà essere dunque ripensata anche la possibilità di irrogare sanzioni così elevate per una violazione che è stata considerata dai giudici comunitari, come meramente formale.

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

IT-FM-TPP@KStudioassociato.it

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

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