

TaxNewsLetter

2007

N. 4

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE EMESSE NEI MESI DI LUGLIO-AGOSTO-SETTEMBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIORE INTERESSE PUBBLICATA NEI MESI DI LUGLIO-AGOSTO-SETTEMBRE

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

INDICE

PARTE PRIMA	6
IMPOSTE DIRETTE	6
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	6
1 REDDITO D'IMPRESA - Diritto di superficie - Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati - Articolo 36, commi 7, 7-bis e 8 del D.L. 223/2006 - Agenzia delle entrate - Ris. del 5 luglio 2007, n. 157 e Ris. del 27 luglio 2007, n. 192	6
2 STUDI DI SETTORE - Indicatori di normalità economica - Valenza probatoria - Agenzia delle entrate - Circ. del 6 luglio 2007, n. 41	6
3 REDDITO D'IMPRESA - Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica - Agenzia delle entrate - Circ. del 6 luglio 2007, n. 42.....	7
4 SOCIETA' DI COMODO -Profili interpretativi per la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative - Articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994 - Agenzia delle entrate - Circ. del 9 luglio 2007, n. 44.....	7
5 CONSOLIDATO NAZIONALE - Compensazione di perdite relative ad esercizi precedenti a quello di avvio della tassazione di gruppo - Agenzia delle entrate - Ris. del 9 luglio 2007, n. 160.....	7
6 CONSERVAZIONE DIGITALE DI DOCUMENTI E FATTURE - Fatturazione elettronica e modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto - Agenzia delle entrate - Ris. del 9 luglio 2007, n. 161.....	7
7 CONSOLIDATO - Omessa presentazione del modello CNM da parte della società consolidante - Agenzia delle entrate - Ris. del 12 luglio 2007, n. 168.....	8
8 INCENTIVI - Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici - Agenzia delle entrate - Circ. del 19 luglio 2007, n. 46	8
9 STOCK OPTION - Tassazione delle stock option cedute anteriormente al decorso del triennio dalla data di assegnazione - Agenzia delle entrate - Ris. del 20 luglio 2007, n. 174	8
10 SOCIETÀ DI COMODO - Verifica della non operatività - Agenzia delle entrate - Ris. del 24 luglio 2007, n. 180	8
11 REDDITO D'IMPRESA - Acquisizione di un ramo di azienda: trattamento fiscale dell'avviamento negativo - Agenzia delle entrate - Ris. del 25 luglio 2007, n.184.....	9
12 REDDITO D'IMPRESA - Disapplicazione della regola sulla deducibilità delle spese auto - Agenzia delle entrate - Ris. del 27 luglio 2007, n. 190 e Ris. del 22 agosto 2007, n. 231	9
13 REDDITO D'IMPRESA - Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'articolo 167,	

	comma 1, del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. del 27 luglio 2007, n. 191.....	9
14	REDDITO D'IMPRESA - Imposte sulle riserve matematiche dei rami vita, art. 1, commi 2 e 2- <i>quinquies</i> del D.L. 209/2002 - Agenzia delle entrate - Ris. del 27 luglio 2007, n. 193.....	10
15	REDDITO D'IMPRESA e IVA- Trust, disciplina fiscale rilevante - Agenzia delle entrate - Circ. del 6 agosto 2007, n. 48	10
16	REDDITO D'IMPRESA- Regime fiscale del costo sostenuto per il subentro in un contratto di leasing immobiliare - art. 88, ultimo comma del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. dell'8 agosto 2007, n. 212.....	10
17	REDDITO D'IMPRESA- Deducibilità dei costi legati all'acquisizione ed alla fidelizzazione della clientela - Art. 108 e 109 del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. dell'9 agosto 2007, n. 216.....	11
18	REDDITO D'IMPRESA - Principi contabili internazionali - Rilevazione dei ricavi relativi all'attivazione dei servizi telefonici - Art. 109 del TUIR - Agenzia delle entrate - Risoluzione dell'9 agosto 2007, n. 217.....	11
19	REDDITO D'IMPRESA - Principi contabili internazionali - Rilevazione degli oneri previdenziali assicurativi (personale addetto ai pubblici servizi di telefonia) - Art. 109 del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. del 10 agosto 2007, n. 221.....	11
20	REDDITO D'IMPRESA - Deducibilità dei costi, art. 109, comma 1 del TUIR - Project Financing, imputazione temporale dei costi della vendita di un immobile - Agenzia delle entrate - Ris. del 22 agosto 2007, n. 232	11
21	REDDITO D'IMPRESA - Modalità di applicazione della normativa CFC in presenza di più società dello stesso gruppo, tra cui società holding, localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata - Agenzia delle entrate - Ris. del 23 agosto 2007, n. 235	12
22	REDDITO D'IMPRESA - Opere ultrannuali in corso di esecuzione - Svalutazioni per rischio contrattuale - Abrogazione - Recupero a tassazione di quanto dedotto - Agenzia delle entrate - Ris. del 24 agosto 2007, n. 237.....	12
23	REDDITO D'IMPRESA - Disciplina applicabile, ai fini IRES e IRAP, agli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di evento alluvionale - Trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione - Articolo 102, comma 6, e 109, comma 1, del TUIR - Agenzia delle entrate - Ris. del 14 settembre 2007, n. 251.....	12
24	REDDITO D'IMPRESA - Inapplicabilità della disciplina dello scorporo dei terreni alle società esercenti attività di locazione finanziaria relativamente agli immobili concessi in leasing - Agenzia delle entrate - Ris. del 20 settembre 2007, n. 256.....	13
25	REDDITO D'IMPRESA - Articolo 89, comma 3, e 168 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 91 - Agenzia delle entrate - Risoluzione del 21 settembre 2007, n. 262.....	13

26	THIN CAPITALIZATION – Ambito soggettivo di applicazione della norma di contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Articolo 98, comma 5, del TUIR – Risoluzione del 27 settembre 2007, n. 266.....	14
I.	GIURISPRUDENZA	15
1	REDDITO D’IMPRESA – Esercizio di competenza – E’ quello in cui si forma il titolo giuridico – Corte di Cassazione – Sentenza n. 17566 del 10 luglio 2007 (dep. il 9 agosto 2007).....	15
	PARTE SECONDA	16
	IMPOSTE INDIRECTE	16
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	16
1	IVA – Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore edile – Prestazioni relative all’attività di installazione e di manutenzione di impianti idraulico-sanitari – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 5 luglio 2007, n. 154.....	16
2	IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di affidamento dei lavori conferito ad un contraente generale – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 luglio 2007, n. 155	16
3	IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di installazione e manutenzione di impianti di allarme in subappalto – Agenzia delle Entrate – Risoluzione dell’11 luglio 2007, n. 164.....	16
4	IVA, IMPOSTA DI REGISTRO – Assoggettamento ad IVA e ad imposta di registro degli accordi di consolidamento – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 luglio 2007, n. 166	17
5	IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di posa in opera accessoria rispetto alla fornitura dei beni – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 13 luglio 2007, n. 172	17
6	IVA – Trattamento IVA dei contributi mensili versati dai consorziati – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 23 luglio 2007, n. 176.....	18
7	IVA –Detraibilità ai fini IVA dei costi sostenuti relativamente ad aeromobili – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 23 luglio 2007, n. 177	18
8	IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di noleggio e installazione di ponteggi – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 luglio 2007, n. 187.....	18
9	IVA – Rettifica della detrazione ai sensi dell’art. 19 bis 2 del D.P.R. 633/1972 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 luglio 2007, n. 196.....	18
10	IMPOSTA DI REGISTRO – Contratti preliminari – Dazione di somme a titolo di acconto o di caparra confirmatoria – Corretta individuazione dell’Imposta di registro applicabile – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 1° agosto 2007, n. 197	19
11	IVA – Prestazioni di servizi di lavorazione eseguiti in Italia su beni di proprietà di un soggetto residente nell’UE – Rappresentante fiscale	

	nominato in Italia dal soggetto non residente – Regime IVA applicabile – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 2 agosto 2007, n. 200	19
12	IVA – Limitazioni all’utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di società non operative – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 10 agosto 2007, n. 225.....	19
13	IVA – Regime IVA applicabile alla cessione di progetti di sviluppi farmaci – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 21 agosto 2007, n. 227.....	20
14	IVA – Costi indetraibili per servizi – Art. 19-bis1 e 38-ter del DPR 633/1972 - Agenzia delle entrate – Risoluzione del 24 agosto 2007, n. 238.....	20
15	IVA – Soggetti non residenti – Richiesta di rimborso dell’Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi indicati nell’articoli 19-bis 1, lett. c) e d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10 novembre 2006, n. 278 – Circolare del 17 settembre 2007, n. 51.....	20
16	IVA – Art. 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972 – Esigibilità dell’imposta sul valore aggiunto – Risoluzione del 28 settembre 2007, n. 271.....	21
17	IVA – Emissione di fatture elettroniche e bollette analogiche nei confronti del medesimo cliente – articolo 21 e 39 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Risoluzione n. 267.....	21
II.	GIURISPRUDENZA	22
1	IVA – Importazione da Paese non comunitario – Destinazione ad altro Paese comunitario – Regime di sospensione d’imposta – Condizioni - Corte di Cassazione – Sentenza n. 16114 del 17 maggio 2007 (dep. il 20 luglio 2007).....	22

PARTE PRIMA**IMPOSTE DIRETTE****I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI****1 REDDITO D'IMPRESA – Diritto di superficie – Trattamento fiscale dei terreni su cui insistono i fabbricati – Articolo 36, commi 7, 7-bis e 8 del D.L. 223/2006 – Agenzia delle entrate – Ris. del 5 luglio 2007, n. 157 e Ris. del 27 luglio 2007, n. 192**

Il diritto di superficie acquisito a tempo determinato, rappresenta un costo per il superficiario e deve, pertanto, concorrere alla formazione del risultato d'esercizio e risultare fiscalmente deducibile lungo la durata del diritto, o secondo l'aliquota fiscale d'ammortamento dell'immobile. Al contrario, se un tale diritto viene costituito a tempo indeterminato, troverà applicazione la norma di cui all'articolo 36, commi 7 ss., del D.L. 223/2006, e, quindi, il diritto di superficie verrà sostanzialmente assimilato all'acquisto in proprietà del terreno con conseguente indeducibilità del costo sostenuto per acquisirlo.

2 STUDI DI SETTORE – Indicatori di normalità economica – Valenza probatoria – Agenzia delle entrate – Circ. del 6 luglio 2007, n. 41

Con riferimento agli studi di settore per i quali trovano applicazione gli indicatori di normalità economica, di cui all'articolo 1, comma 14, L. 296/2006, il contribuente è considerato "congruo" ai risultati degli studi se i ricavi o compensi dichiarati, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, sono pari o superiori al maggiore dei predetti valori di riferimento.

Nella ipotesi in cui il livello di riferimento, ai fini della congruità, è rappresentato dal ricavo/compenso derivante dall'applicazione degli indicatori, l'Ufficio dovrà motivare l'avviso di accertamento fornendo ulteriori elementi probatori per avvalorare i maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

3 REDDITO D'IMPRESA – Deducibilità degli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela e per indennità meritocratica – Agenzia delle entrate – Circ. del 6 luglio 2007, n. 42

Gli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, riconosciuta agli agenti e ai rappresentanti di commercio in caso di scioglimento anticipato del contratto per iniziativa della società, non sono deducibili in quanto tale onere è deducibile solo nell'esercizio in cui l'indennità è concretamente corrisposta. Tale orientamento, assunto a seguito della sentenza della Corte di Cassazione (n. 24973 del 2006) modifica la precedente scelta interpretativa effettuata con la risoluzione n. 59/E del 9 aprile 2004, ove era stata riconosciuta la deducibilità dell'accantonamento in questione.

4 SOCIETA' DI COMODO – Profili interpretativi per la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative – Articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994 – Agenzia delle entrate – Circ. del 9 luglio 2007, n. 44

Con tale circolare vengono previste ulteriori e nuove ipotesi di esclusione dal regime delle società di comodo relativamente a: società immobiliari, società in liquidazione, società holding, società soggette a procedure concorsuali e altri tipi di società.

5 CONSOLIDATO NAZIONALE – Compensazione di perdite relative ad esercizi precedenti a quello di avvio della tassazione di gruppo – Agenzia delle entrate – Ris. del 9 luglio 2007, n. 160

Le rettifiche di consolidamento (derivanti dal principio di neutralità fiscale, art. 123, comma 2-bis, Tuir) non possono essere effettuate dalla consolidante fino a concorrenza delle perdite della consolidata, prodotte in esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo.

6 CONSERVAZIONE DIGITALE DI DOCUMENTI E FATTURE – Fatturazione elettronica e modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto – Agenzia delle entrate – Ris. del 9 luglio 2007, n. 161

La risoluzione in oggetto indica regole dettagliate per la conservazione digitale di documenti e fatture, i.e.: nota spese dei dipendenti, schede carburante, coesistenza di fatture analogiche ed elettroniche.

7 CONSOLIDATO – Omessa presentazione del modello CNM da parte della società consolidante – Agenzia delle entrate – Ris. del 12 luglio 2007, n. 168

L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato (modello CNM) non implica una interruzione del regime di consolidamento. Tuttavia la mancata presentazione di tale dichiarazione preclude, a norma dell'art. 9, comma 2, D.M. 9/06/2004, il rinvio dell'eventuale perdita risultante dal consolidato ai successivi periodi d'imposta.

8 INCENTIVI – Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici – Agenzia delle entrate – Circ. del 19 luglio 2007, n. 46

La circolare in oggetto chiarisce le implicazioni tributarie connesse agli incentivi finalizzati a favorire lo sviluppo dell'elettricità generata per conversione fotovoltaica della fonte solare.

9 STOCK OPTION – Tassazione delle stock option cedute anteriormente al decorso del triennio dalla data di assegnazione – Agenzia delle entrate – Ris. del 20 luglio 2007, n. 174

In caso di piano di azionariato in cui è prevista la vendita coattiva o il riscatto delle azioni del gruppo, in precedenza assegnate al dipendente, prima del decorso del termine triennale (previsto dall'art. 51, comma 2, lettera g) del TUIR) viene meno il trattamento di favore riservato a tali piani, a nulla rilevando che la cessione di tali azioni costituisca un obbligo e non una facoltà per il dipendente.

Conseguentemente, si applica la norma di cui alla lettera g) dell'articolo 51, comma 2 del TUIR che dispone l'assoggettamento a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione.

10 SOCIETÀ DI COMODO – Verifica della non operatività – Agenzia delle entrate – Ris. del 24 luglio 2007, n. 180

Nella voce "altre immobilizzazioni" rientrano anche i costi pluriennali rappresentati dalle spese di ristrutturazione su beni di terzi che, pertanto, devono essere considerati ai fini dell'applicazione della percentuale del 15% per la verifica del test di operatività relativo alle società di comodo.

11 REDDITO D'IMPRESA – Acquisizione di un ramo di azienda: trattamento fiscale dell'avviamento negativo – Agenzia delle entrate – Ris. del 25 luglio 2007, n. 184

In caso di avviamento negativo, emergente in sede di acquisizione di un ramo d'azienda, la società acquirente che iscriverà tale valore nel proprio bilancio in un "fondo rischi ed oneri futuri", dovrà utilizzare tale fondo negli esercizi immediatamente successivi all'acquisizione per far fronte alle perdite che dovrà sostenere ovvero lo estinguerà qualora le originarie previsioni di perdita non siano più fondate. In entrambi i casi si avrà la rilevazione di un provento straordinario fiscalmente rilevante, imputato a conto economico.

12 REDDITO D'IMPRESA – Disapplicazione della regola sulla deducibilità delle spese auto – Agenzia delle entrate – Ris. del 27 luglio 2007, n. 190 e Ris. del 22 agosto 2007, n. 231

Con riferimento alla fattispecie relativa al sostenimento delle spese di acquisto e di utilizzo dell'autovettura per lo svolgimento dell'attività professionale, in un'ipotesi non riconducibile alle categorie espressamente individuate dall'art. 164, comma 1 lett. a) del TUIR (per cui compete la deducibilità integrale dei costi), è previsto che quest'ultima disposizione non sia suscettibile di essere disapplicata in quanto assume la funzione di norma di sistema e non di norma antielusiva specifica.

13 REDDITO D'IMPRESA – Tassazione dei dividendi distribuiti da una società estera in eccedenza rispetto al reddito già tassato ai sensi dell'articolo 167, comma 1, del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 27 luglio 2007, n. 191

Il reddito imputato per trasparenza al soggetto residente, proveniente da una società "black list", è considerato reddito d'impresa e va determinato secondo le regole applicabili a questa categoria reddituale, salvo le disposizioni espressamente indicate dall'art. 167, comma 6, del TUIR, relative alla rateizzazione delle plusvalenze e all'ammortamento anticipato e accelerato.

L'esenzione in misura pari al 95% prevista per i dividendi dall'articolo 89 del Tuir, si applica anche a quelli provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata qualora tali utili siano in tutto costituiti da utili distribuiti da società non residenti in un Paese della "black list".

All'utile distribuito dalla CFC, relativamente alla quota non tassata precedentemente per trasparenza, si applica l'art. 89, commi da 1 a 3 del Tuir.

14 REDDITO D'IMPRESA – Imposte sulle riserve matematiche dei rami vita, art. 1, commi 2 e 2-quinquies del D.L. 209/2002 – Agenzia delle entrate – Ris. del 27 luglio 2007, n. 193

La risoluzione esamina le modalità di recupero di eventuali eccedenze d'imposta relative a precedenti maggiori tributi versati sulle riserve matematiche dei rami vita delle società di assicurazioni.

15 REDDITO D'IMPRESA e IVA– Trust, disciplina fiscale rilevante – Agenzia delle entrate – Circ. del 6 agosto 2007, n. 48

La circolare disciplina taluni aspetti di natura fiscale, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini di quelle indirette, relativi al trust.

16 REDDITO D'IMPRESA– Regime fiscale del costo sostenuto per il subentro in un contratto di leasing immobiliare – art. 88, ultimo comma del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. dell'8 agosto 2007, n. 212

In caso di cessione di un contratto di leasing (immobiliare):

1. occorre previamente determinare il valore normale del bene, al netto dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati (in pratica, del debito residuo in linea capitale "accollato" dal cessionario), che costituisce sopravvenienza attiva imponibile in capo al primo locatario, cedente il contratto;
2. tale valore (costituente per il cessionario un costo sospeso) deve essere aggiunto al valore del bene che quest'ultimo iscriverà nell'attivo patrimoniale al momento del riscatto, andando a formare – unitamente a quest'ultimo – la base da prendere a riferimento ai fini dell'ammortamento;
3. l'eventuale surplus (pari alla differenza tra corrispettivo pagato e valore normale "netto" del bene al momento della cessione) costituisce:
 - per il cedente, un componente positivo di reddito imponibile in virtù del generale principio di derivazione di cui all'art. 83 del Tuir;
 - per la società cessionaria, una spesa relativa a più esercizi, deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio lungo la residua durata del contratto (art. 108, comma 3 del Tuir).

Nel caso in cui il diritto di riscatto non venga esercitato, il costo sostenuto per l'acquisizione del contratto è interamente deducibile nel periodo d'imposta in cui diviene certa l'insorgenza della insussistenza del valore già iscritto nell'attivo patrimoniale.

17 REDDITO D'IMPRESA – Deducibilità dei costi legati all'acquisizione ed alla fidelizzazione della clientela – Art. 108 e 109 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. dell'9 agosto 2007, n. 216

I costi conseguenti alla concessione di sconti sulla vendita di telefoni concessi al fine di acquisire e fidelizzare la clientela e iscritti in base ai principi contabili internazionali IFRS/IAS fra le immobilizzazioni immateriali, per un determinato periodo di tempo, hanno natura di oneri pluriennali, deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

18 REDDITO D'IMPRESA – Principi contabili internazionali – Rilevazione dei ricavi relativi all'attivazione dei servizi telefonici – Art. 109 del TUIR – Agenzia delle entrate – Risoluzione dell'9 agosto 2007, n. 217

Al fine di individuare correttamente la competenza fiscale dei componenti di reddito relativi alle prestazioni di servizi deve aversi riguardo alla data di ultimazione della prestazione, sebbene la rilevazione contabile (anche in base agli IFRS/IAS) risultante dal bilancio sia differente. Pertanto, il ricavo è integralmente tassabile nell'esercizio di ultimazione della prestazione, non potendosi attribuire rilevanza fiscale ai ricavi di una società relativi all'attivazione delle linee telefoniche a beneficio di più periodi d'imposta.

19 REDDITO D'IMPRESA – Principi contabili internazionali – Rilevazione degli oneri previdenziali assicurativi (personale addetto ai pubblici servizi di telefonia) – Art. 109 del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 10 agosto 2007, n. 221

La deroga ai principi generali in materia di determinazione del reddito d'impresa (art. 66, D.L. 331/1993), che prevede che i contributi di tipo previdenziale assicurativo siano iscritti in bilancio e dedotti negli esercizi in cui vengono corrisposti, si applica ai fini della determinazione del reddito d'impresa anche alle imprese che adottano gli IFRS/IAS nella redazione del bilancio.

20 REDDITO D'IMPRESA – Deducibilità dei costi, art. 109, comma 1 del TUIR – Project Financing, imputazione temporale dei costi della vendita di un immobile – Agenzia delle entrate – Ris. del 22 agosto 2007, n. 232

La risoluzione fornisce precisazioni in merito alla corretta imputazione temporale relativa ai costi connessi alla vendita di un immobile realizzato da un'associazione temporanea di imprese.

21 REDDITO D'IMPRESA – Modalità di applicazione della normativa CFC in presenza di più società dello stesso gruppo, tra cui società holding, localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata – Agenzia delle entrate – Ris. del 23 agosto 2007, n. 235

Ai fini del calcolo delle percentuali di partecipazione (da utilizzare per determinare il reddito per trasparenza) di cui all'art. 168, comma 1 del Tuir, assumono rilevanza tutte le modalità di partecipazione agli utili, a prescindere dall'esistenza o meno dei corrispondenti diritti di voto.

Inoltre, ai fini della disapplicazione della disciplina CFC di cui al comma 5, lett. a) dell'art. 167 del Tuir (esercizio di un'effettiva attività industriale o commerciale) l'indagine dev'essere svolta direttamente nei confronti della società partecipata, ancorché questa abbia una funzione di holding detenendo partecipazioni in società operative.

22 REDDITO D'IMPRESA – Opere ultrannuali in corso di esecuzione – Svalutazioni per rischio contrattuale – Abrogazione – Recupero a tassazione di quanto dedotto – Agenzia delle entrate – Ris. del 24 agosto 2007, n. 237

L'abrogazione all'art. 93 del Tuir del comma 3 (per effetto dell'art. 36, comma 20 del D.L. 223/2006, convertito con modifiche dalla L. 248/2006), che prevedeva la svalutazione delle rimanenze di opere ultrannuali per rischio contrattuale, fa comunque salve le deduzioni effettuate fino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

Tali deduzioni saranno soggette a tassazione nel momento di completamento dell'opera in corso di esecuzione in relazione alla quale era stata effettuata la svalutazione.

23 REDDITO D'IMPRESA – Disciplina applicabile, ai fini IRES e IRAP, agli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di evento alluvionale – Trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione – Articolo 102, comma 6, e 109, comma 1, del TUIR – Agenzia delle entrate – Ris. del 14 settembre 2007, n. 251

Gli indennizzi assicurativi spettanti a seguito di calamità naturali concorrono a formare il reddito imponibile allorquando il risarcimento, ancorché determinato in via parziale, è certo e determinabile nel suo ammontare - come disposto dall'articolo 109 del Tuir - prescindendo quindi dal momento dell'effettiva percezione. I costi di manutenzione e riparazione sostenuti a causa della catastrofe non possono essere dedotti per la quota corrispondente al rimborso assicurativo contabilizzato, ma devono confluire nel plafond di spese deducibili, stabilito dal comma 6 dell'articolo 102 del Tuir. Infine, il

trattamento Irap della parte di indennizzo relativa al costo del personale impiegato per ripristinare l'attività produttiva dipende dalle modalità seguite per la sua contabilizzazione. Se il risarcimento è stato classificato nella Voce A5, questo concorre alla formazione della base imponibile Irap, ove invece il risarcimento sia stato classificato nella voce E20 (Proventi e oneri straordinari del conto economico), questo concorre alla formazione della base imponibile Irap se e nei limiti in cui il costo del personale impiegato costituisce componente negativo rilevante ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

24 REDDITO D'IMPRESA – Inapplicabilità della disciplina dello scorporo dei terreni alle società esercenti attività di locazione finanziaria relativamente agli immobili concessi in leasing – Agenzia delle entrate – Ris. del 20 settembre 2007, n. 256

La disciplina dello scorporo, finalizzata a rendere fiscalmente indeducibile la quota d'ammortamento del terreno sul quale è situato un immobile strumentale, non è applicabile alle società di leasing, in quanto gli immobili rappresentano dei crediti vantati nei confronti dell'utilizzatore e non un bene strumentale cui applicare tale disciplina.

25 REDDITO D'IMPRESA – Articolo 89, comma 3, e 168 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 91 – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 21 settembre 2007, n. 262

La risoluzione in esame tratta di una società residente che detiene una partecipazione di collegamento in una società estera collocata in un paese *black list*, che è pienamente operativa e svolge un'attività di carattere industriale. È inammissibile l'istanza con la quale si richiede la concessione della seconda esimente della disciplina *cf* - di cui all'art. 167, comma 5, lettera b) - che è volta a dimostrare la localizzazione del reddito prodotto dalla società partecipata in un Paese diverso da quelli a fiscalità privilegiata, al fine di disapplicare la disciplina prevista dagli articoli 168 e 89, comma 3, Tuir, in quanto l'inclusione di uno Stato o territorio tra quelli elencati dall'articolo 1 del D.M. 21 novembre 2001 è stata effettuata dal legislatore in base a valutazioni non sindacabili in sede di interpello. Inoltre, ancorché la tassazione gravante sul reddito estero realizzato da una società localizzata in un paese a fiscalità privilegiata raggiunga l'aliquota del 27%, questo non è condizione sufficiente a dimostrare che detto stato estero non rientri nella *black list*.

26 THIN CAPITALIZATION – Ambito soggettivo di applicazione della norma di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Articolo 98, comma 5, del TUIR – Risoluzione del 27 settembre 2007, n. 266

Fatta eccezione per quelli che esercitano in via esclusiva o prevalente l'assunzione di partecipazioni, tutti i soggetti operanti nel campo finanziario, rientranti nel Titolo V del Testo unico bancario, sono esclusi dalla disciplina fiscale di contrasto alla sottocapitalizzazione delle imprese (*thin capitalization rule*).

I. GIURISPRUDENZA

1 REDDITO D'IMPRESA – Esercizio di competenza – E' quello in cui si forma il titolo giuridico – Corte di Cassazione – Sentenza n. 17566 del 10 luglio 2007 (dep. il 9 agosto 2007)

Secondo l'art. 75 del "vecchio" Tuir (in vigore fino al 1 gennaio 2004), le componenti di reddito devono essere comprese nell'esercizio in cui viene ad esistere il titolo giuridico che costituisce la fonte della componente reddituale di ciascuna voce. Rimane altresì salva la possibilità di ridurre i crediti nella misura in cui si acquisisca la certezza della loro irrecuperabilità.

PARTE SECONDA**IMPOSTE INDIRETTE****I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI****1 IVA – Applicazione del sistema del reverse charge nel settore edile – Prestazioni relative all’attività di installazione e di manutenzione di impianti idraulico-sanitari – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 5 luglio 2007, n. 154**

Con riferimento anche a quanto previsto dalle circolari n. 37E del 29 dicembre 2006 e n. 11E del 16 febbraio 2007, le attività di installazione di impianti idraulico-sanitari e di manutenzione di impianti già esistenti, comprese nella sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin sono da considerarsi comunque rese nell’ambito delle costruzioni e rientranti, pertanto, tra le attività alle quali si applica il *reverse charge*. Inoltre, il sistema dell’inversione contabile è applicabile solo a condizione che il subappaltatore e l’appaltatore appartengano allo stesso quadro di attività Atecofin. Infine, non rileva, ai fini del *reverse charge*, che il committente sia un privato oppure un’impresa.

2 IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di affidamento dei lavori conferito ad un contraente generale – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 luglio 2007, n. 155

Il “contratto di affidamento a contraente generale” per la realizzazione di infrastrutture (nel settore edile) è una tipologia contrattuale riconducibile al contratto di appalto. Pertanto, i contratti stipulati tra il *general contractor* e gli eventuali soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto e quindi rientranti nella disciplina applicativa del *reverse charge*.

3 IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di installazione e manutenzione di impianti di allarme in subappalto – Agenzia delle Entrate – Risoluzione dell’11 luglio 2007, n. 164

Il sistema del *reverse charge* si applica anche alle attività di installazione e manutenzione di impianti di allarme in subappalto, eseguite per conto di una

società che svolge attività di installazione e che a sua volta ha ottenuto l'incarico dal cliente finale (tramite appalto).

Per quanto riguarda, invece, l'attività di installazione eseguita per conto di una società produttrice di impianti di allarme che, a sua volta, li cede al cliente finale fornendo inoltre il montaggio, al fine di determinare il regime applicabile, è necessario verificare la natura del rapporto contrattuale intercorrente tra il produttore/fornitore e il suo cliente finale posto che il sistema dell'inversione contabile trova applicazione solo se la prestazione è resa nei confronti di un appaltatore.

Quando il contratto stipulato dalle parti abbia quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera, ed in tale ipotesi resta escluso che la prestazione di montaggio resa al fornitore sia soggetta al regime del reverse charge.

4 IVA, IMPOSTA DI REGISTRO – Assoggettamento ad IVA e ad imposta di registro degli accordi di consolidamento – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 luglio 2007, n. 166

Gli accordi di consolidamento posti in essere da soggetti che partecipano al consolidato nazionale non sono soggetti all'obbligo della registrazione (art. 5, D.P.R. 131/1986).

Inoltre, le somme di denaro trasferite a favore di una società a fronte di trasferimento di imponibile negativo non rilevano ai fini dell'IVA nei limiti dell'imposta teorica calcolata su tale imponibile negativo.

5 IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di posa in opera accessoria rispetto alla fornitura dei beni – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 13 luglio 2007, n. 172

Il regime di reverse charge non si applica alle forniture di beni con posa in opera in quanto non consistono in prestazioni di servizi, ma in cessioni di beni per i quali la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile dipende, infatti, dalla natura del contratto stipulato tra le parti, pertanto, nelle ipotesi in cui sussistono contemporaneamente prestazione di servizi e cessione di beni occorrerà valutare la volontà contrattuale espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

6 IVA – Trattamento IVA dei contributi mensili versati dai consorziati – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 23 luglio 2007, n. 176

I contributi di gestione versati dai consorziati al proprio Consorzio costituiscono corrispettivo di una prestazione di servizi imponibile ai fini IVA, o meglio rilevanti ai fini IVA a norma dell'articolo 3 D.P.R. 633/1972 a nulla rilevando che tali contributi corrispondano ad acquisti, a favore dei consorziati, aventi diversi regimi IVA (ad esempio esenzione, ovvero esclusione dall'imposta).

7 IVA – Detraibilità ai fini IVA dei costi sostenuti relativamente ad aeromobili – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 23 luglio 2007, n. 177

L'IVA relativa all'acquisto di un aeromobile, da parte di una società che svolge attività di rappresentante di commercio, che sarà utilizzato dai dirigenti e dai dipendenti della società stessa, non è detraibile in quanto tale bene non può considerarsi strumentale nell'attività propria dell'impresa; strumentali, infatti, sono solo quegli aeromobili o autoveicoli senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (ad esempio aeromobili o auto destinate al noleggio).

8 IVA – Applicazione del sistema del reverse charge in ipotesi di noleggio e installazione di ponteggi – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 luglio 2007, n. 187

Nel caso in cui una società provveda al solo noleggio, con relativa installazione, di ponteggi, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile in quanto la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto al noleggio delle impalcature.

Il reverse charge troverà applicazione per i contratti relativi all'installazione di ponteggi per conto terzi.

9 IVA – Rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19 bis 2 del D.P.R. 633/1972 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 luglio 2007, n. 196

In caso di pagamento di acconti relativi ad unità immobiliari a destinazione abitativa e successivamente destinati a residences, occorre integrare la fattura emessa al 10% secondo l'aliquota del 20%.

Inoltre, tale imposta (quella risultante dalla fattura originaria e quella risultante dalla fattura integrativa) può essere assunta in detrazione a norma dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972.

Infatti, posto che tali immobili saranno utilizzati nell'ambito di un'attività imponibile, e cioè, quella ricettiva, viene meno l'indetraibilità oggettiva prevista, a norma dell'art. 19 *bis* 1, lett. i), del D.P.R. 633/1972 per i fabbricati a destinazione abitativa.

10 IMPOSTA DI REGISTRO – Contratti preliminari – Dazione di somme a titolo di acconto o di caparra confirmatoria – Corretta individuazione dell'Imposta di registro applicabile – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 1° agosto 2007, n. 197

Ai contratti preliminari di compravendita di immobili contenenti la previsione del versamento, da parte del promissario acquirente, di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" si applica l'Imposta di registro in misura fissa poiché, nel caso di specie, la caparra confirmatoria rappresenta anche un acconto sul prezzo e il corrispettivo della cessione è imponibile ai fini Iva.

Alla caparra non dovrà applicarsi l'imposta di registro nella misura dello 0.50 per cento per il fatto che un tale regime impositivo violerebbe il principio di alternatività fra IVA e registro come indicato dall'articolo 40 del D.P.R. n. 131/1986.

Nell'ipotesi in cui la caparra confirmatoria avesse avuto natura esclusivamente risarcitoria (in caso di inadempimento contrattuale) allora tale somma di denaro sarebbe stata soggetta ad Imposta di registro in misura proporzionale.

11 IVA – Prestazioni di servizi di lavorazione eseguiti in Italia su beni di proprietà di un soggetto residente nell'UE – Rappresentante fiscale nominato in Italia dal soggetto non residente – Regime IVA applicabile – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 2 agosto 2007, n. 200

La risoluzione esamina il regime IVA applicabile a beni mobili introdotti in Italia per essere lavorati da una società residente con successiva destinazione del prodotto finito a clienti del committente non residente, appartenenti ad altri Stati UE o extra-UE.

12 IVA – Limitazioni all'utilizzo in compensazione del credito Iva da parte di società non operative – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 10 agosto 2007, n. 225

Il divieto (previsto dall'art. 35, comma 15, del D.L. 223/2006) di utilizzare in compensazione con altri tributi, l'eccedenza di crediti risultante dalle dichiarazioni IVA, ha effetto sulle dichiarazioni presentate a partire dal

periodo d'imposta 2006 (UNICO 2007), a condizione che per la stessa annualità d'imposta la società non abbia superato il "test di operatività".

13 IVA – Regime IVA applicabile alla cessione di progetti di sviluppi farmaci – Agenzia delle entrate – Risoluzione del 21 agosto 2007, n. 227

La cessione di progetti relativi allo sviluppo di alcuni prodotti farmaceutici e dei relativi diritti di proprietà intellettuale, sono qualificati alla stregua di una prestazione di servizi rientrante nella previsione dell'art. 3, comma 2, n. 2) del D.P.R. 633/1972.

La disciplina di tale fattispecie, secondo il requisito della territorialità è regolata dall'art. 7, comma 4, lett. d) ed f) del DPR 633/1972, il quale prevede che le prestazioni di cui sopra, se rese ad un committente domiciliato in un Paese non appartenente alla Comunità europea, si considerano assoggettate ad IVA se utilizzate nel territorio dello Stato (come nel caso della successiva produzione e commercializzazione in Italia dei prodotti).

14 IVA – Costi indetraibili per servizi – Art. 19-bis1 e 38-ter del DPR 633/1972 - Agenzia delle entrate – Risoluzione del 24 agosto 2007, n. 238

L'Iva sul corrispettivo di un servizio è detraibile, anche se contrattualmente, per quantificare la prestazione, il fornitore considera dei costi per i quali non ha detratto l'imposta. Ciò a prescindere dal fatto che questi siano stati singolarmente elencati in fattura, ma a patto che il prezzo per il servizio sia unitario e inscindibile.

15 IVA – Soggetti non residenti – Richiesta di rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi indicati nell'articoli 19-bis 1, lett. c) e d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10 novembre 2006, n. 278 – Circolare del 17 settembre 2007, n. 51

Anche i contribuenti non residenti, che non si sono identificati direttamente e che non hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia, possono presentare istanza di rimborso dell'Iva assolta sulle "auto aziendali". Alla domanda, da produrre al Centro operativo di Pescara, devono essere allegati gli originali delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione nonché un'attestazione rilasciata dall'Amministrazione dello Stato membro comprovante la qualità di soggetto d'imposta del richiedente.

16 IVA – Art. 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972 – Esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto – Risoluzione del 28 settembre 2007, n. 271

Alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli enti per i servizi tecnico-amministrativi di area vasta (ESTAV) non è applicabile l'Iva con esigibilità differita - articolo 6, quinto comma del DPR 633/1972 - in quanto non è sufficiente la natura pubblica del soggetto nei confronti del quale viene effettuata la cessione, ma è necessario che lo stesso rientri fra quelli espressamente individuati dall'anzidetta norma.

17 IVA – Emissione di fatture elettroniche e bollette analogiche nei confronti del medesimo cliente – articolo 21 e 39 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Risoluzione n. 267

Una società che esercita più attività gestite con contabilità separata, può emettere nei confronti del medesimo cliente sia fatture in formato analogico, da trasmettere e conservare nella medesima forma, annotandole in appositi registri sezionali, sia fatture elettroniche, da trasmettere e conservare elettronicamente, previa annotazione in sezionali distinti.

II. GIURISPRUDENZA

1 IVA - Importazione da Paese non comunitario - Destinazione ad altro Paese comunitario - Regime di sospensione d'imposta - Condizioni - Corte di Cassazione - Sentenza n. 16114 del 17 maggio 2007 (dep. il 20 luglio 2007)

Il regime di sospensione del pagamento dell'Iva, accordato per le importazioni da Paesi extracomunitari di merci destinate a proseguire verso altro stato membro della Cee (Art. 67, comma 1, lett. a) del DPR 633/1972), è subordinato alla condizione che le merci mantengano la loro identità.

Di conseguenza, la trasformazione dell'alluminio greggio in lega di alluminio, compiuta, per di più, al di fuori del controllo doganale, comporta la perdita del beneficio e, dunque, il consolidarsi in capo all'importatore dell'obbligo di versamento dell'Iva.