

TaxNewsLetter

2007

N. 5

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE EMESSE NEI MESI DI OTTOBRE-NOVEMBRE-DICEMBRE
- LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA PIÙ RILEVANTE PUBBLICATA NEI MESI DI OTTOBRE-NOVEMBRE-DICEMBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIORE INTERESSE PUBBLICATA NEI MESI DI OTTOBRE-NOVEMBRE-DICEMBRE

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

INDICE

PARTE PRIMA.....	9
IMPOSTE DIRETTE.....	9
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	9
1 REDDITO D'IMPRESA - Soggettività passiva del trust all'imposta sul reddito delle società. Risoluzione del 4 ottobre 2007, n. 278.	9
2 SCISSIONE - Operazione di scissione parziale proporzionale. Risoluzione del 4 ottobre 2007, n. 281.....	9
3 REDDITO D'IMPRESA E IVA - Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA. Risoluzione dell' 11 ottobre 2007, n. 286.....	9
4 REDDITO D'IMPRESA - Esclusione dalla black list. Risoluzione dell' 11 ottobre 2007, n. 288.	10
5 REDDITO D'IMPRESA - Deducibilità limitata per gli oneri non ammessi a conto economico. Risoluzione del 12 ottobre 2007, n. 289.....	10
6 REDDITO D'IMPRESA - Rilevanza IRAP delle componenti reddituali collegate ad un evento dannoso. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 294.	10
7 REDDITO D'IMPRESA - Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 299.	11
8 REDDITO D'IMPRESA - Impossibilità di ripartire le perdite di devoluzione. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 301.....	11
9 CONSOLIDATO - Rinnovo dell'opzione del consolidato a seguito di fusione tra società consolidate. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 305.	11
10 STUDI DI SETTORE - Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali. Compiti e modalità di funzionamento. Circolare del 26 ottobre 2007, n. 58.	12
11 CONSOLIDATO NAZIONALE - Istruzioni operative sul procedimento di accertamento del consolidato nazionale ex art. 117-129 del TUIR. Circolare del 31 ottobre 2007, n. 60.	12
12 REDDITO D'IMPRESA - Presunzione di residenza ex art. 73, comma 5-bis TUIR. Risoluzione del 5 novembre 2007, n. 312.....	13
13 REDDITO D'IMPRESA - Problematiche riguardanti la distribuzione di utili in presenza di deduzioni extracontabili - Articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 315.	13

14	STOCK OPTION - Trattamento fiscale dei piani di stock option prima del 3 ottobre 2006 - Opzione parzialmente esercitata prima del compimento del vesting period triennale - Art. 51 comma 2, lett. g-bis) del TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 316.....	14
15	REDDITO D'IMPRESA - Principi contabili internazionali: utilizzabilità della riserva da FTA al fine della costituzione del presidio a copertura del vincolo di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 319.	14
16	REDDITO D'IMPRESA - Fusione della consolidante in società non inclusa nel consolidato. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 322.....	14
17	PARTICIPATION EXEMPTION - Participation exemption e requisito della commercialità ex art. 87 del TUIR. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 323.....	15
18	REDDITO D'IMPRESA - Criteri per la disapplicazione della disciplina delle società non operative, ai sensi dell'art. 37 - bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nei confronti di una società holding che detiene partecipazioni all'estero. Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 331.....	15
19	IRAP - Deduzione dalla base imponibile IRAP - Riduzione del cuneo fiscale. Circolare del 19 novembre 2007, n. 61.....	16
20	IRAP - Holding bancarie e finanziarie: pro rata di deducibilità degli interessi passivi. Circolare del 23 novembre 2007, n.62.	17
21	REDDITO D'IMPRESA - Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale. Risoluzione del 6 dicembre 2007 n. 355.....	17
22	TRASPARENZA - Efficacia opzione per la trasparenza fiscale. Risoluzione del 11 dicembre 2007 n. 361.....	18
23	REDDITO D'IMPRESA - Trattamento fiscale dei piani <i>stock option</i> . Risoluzione del 12 dicembre 2007 n. 366.....	18
24	REDDITO D'IMPRESA - Piani di azionariato diffuso. Risoluzione del 17 dicembre 2007 n. 376.....	18
25	REDDITO D'IMPRESA - Rateizzazione della plusvalenza realizzata dalla vendita di beni precedentemente posseduti in locazione finanziaria . Risoluzione del 17 dicembre 2007 n. 379.....	19
26	REDDITO D'IMPRESA - Agevolazioni fiscali per Fondazioni Bancarie. Circolare del 17 dicembre 2007 n. 69.....	19
27	Modifiche alla disciplina della previdenza complementare. Circolare del 18 dicembre 2007 n. 70.....	20
28	REDDITO D'IMPRESA - Art. 167, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Risoluzione del 18 dicembre 2007 n. 381.....	20
29	REDDITO D'IMPRESA - Disciplina fiscale dei terreni su cui insistono fabbricati, deducibilità del valore di attività imputate a conto	

	economico. Risoluzione del 19 dicembre 2007 n. 383.....	20
30	REDDITO D'IMPRESA - Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. m) Tuir. Risoluzione del 20 dicembre 2007 n. 387.....	21
31	Direttiva 2003/48/CEE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sottoforma di pagamenti di interessi. Circolare del 27 dicembre 2007 n. 74.....	21
	 IMPOSTE INDIRETTE.....	22
II.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	22
1	IVA - Elementi informativi, definizione delle modalità tecniche e termini relativi alla trasmissione degli elenchi clienti e fornitori di cui all'articolo 37, commi 8 e 9, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223. Circolare del 3 ottobre 2007, n. 53.....	22
2	IMPOSTA DI REGISTRO - Vendite di aziende effettuate nell'ambito dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza ai sensi del D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270. Circolare dell'11 ottobre 2007, n. 54.	23
3	IVA - Acquisto di autoveicoli e di beni e servizi connessi - chiarimenti in relazione alla modalità di esercizio della detrazione e alla richiesta di rimborso ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007. Circolare del 12 ottobre 2007, n. 55.	23
4	IVA - Canoni di locazione per le imbarcazioni da diporto. Risoluzione dell' 11 ottobre 2007, n. 284.....	24
5	IVA - Iva agevolata estesa alla società consortile. Risoluzione dell'11 ottobre 2007, n. 287.	24
6	IVA - Aliquota IVA applicabile ad edifici destinati ad attività di ricerca e formazione. Risoluzione del 12 ottobre 2007, n. 291.	24
7	IVA - Mancata esclusione del contratto di avvalimento dal reverse charge. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 295.	25
8	IVA - Liquidazione Iva di gruppo articolo 73 del D.P.R. 26 ottobre, n. 633 e operazione straordinaria di fusione per incorporazione. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 302.	25
9	IVA - Reverse charge trasparente al franchising. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 303.....	25
10	IVA - Versamento trimestrale IVA. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 307.....	26
11	IVA - Compravendita immobiliare con detrazione Iva provvisoria. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 317.....	26

12	IVA - Triangolazione intracomunitaria. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 321.....	26
13	IVA - Resi di merci e consumazioni di cibi per lo svolgimento dell'attività di consulenza. Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 335.....	27
14	IVA - Prestazioni ausiliarie rese nell'ambito di un gruppo bancario estero. Risoluzione del 23 novembre 2007, n. 343.....	27
15	IVA - Art. 10 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Risoluzione del 6 dicembre 2007, n. 354.....	28
16	IVA - Locazione finanziaria, cambio di destinazione immobili. Risoluzione del 12 dicembre 2007, n. 364.....	27
17	IVA - Comportamento abusivo. Circolare del 13 dicembre 2007, n. 67.....	27
18	IVA - Conferimento di azienda tra soggetti non residenti, obblighi del rappresentante fiscale. Risoluzione del 13 dicembre 2007, n. 371.....	27
19	IVA - Permuta immobiliare. Risoluzione del 14 dicembre 2007, n. 373.....	27
20	IVA - Trattamento Iva imballaggi in acciaio. Risoluzione del 20 dicembre 2007, n. 385.....	27
21	IVA - Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà su aiuti dichiarati incompatibili dalla CE. Risoluzione del 21 dicembre 2007, n. 389.....	30
22	IVA - Rimborso infrannuale dell'Iva per acquisto beni ammortizzabili. Risoluzione del 28 dicembre 2007, n. 392.....	30
23	IMPOSTA DI REGISTRO - IMPOSTA DA BOLLO - Negoziazione di quote di partecipazione in società. Circolare del 28 dicembre 2007, n. 75.....	31

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

IMPOSTE DIRETTE

1	Fiscalità diretta - Imposizione sulle plusvalenze immobiliari - Libera circolazione dei capitali - Base imponibile - Discriminazione - Coerenza del sistema fiscale (C-443/06, Hollmann).....	32
---	---	----

- 2 Articoli 56 CE e 58 CE - Libera circolazione dei capitali - Normativa tributaria nazionale che prevede l'esenzione delle partecipazioni dall'imposta sulle società - Tassazione dei dividendi (C-379/05, Amurta).....32
- 3 Libera circolazione dei capitali - Fiscalità - Imposte sul reddito - Disciplina nazionale relativa all'imposizione degli utili realizzati all'atto della cessione delle partecipazioni (azioni) delle società di capitali (C- 436/06, Grønfeltdt)..32
- 4 Libera circolazione dei capitali - Restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi - Imposta sui redditi da capitale - Dividendi percepiti da una società stabilita in uno Stato membro del SEE - Esenzione - Dividendi percepiti da una società stabilita in un paese terzo - Esenzione subordinata all'esistenza di una convenzione fiscale che preveda uno scambio di informazioni - Efficacia dei controlli fiscali (C- 101/05, A).....33

IMPOSTE INDIRETTE

- 1 Sesta direttiva - IVA - Operazioni esenti - Locazione di beni immobili - Bene demaniale (C-174/06- CO.GE.P).....34
- 2 Sesta direttiva IVA - Attività economica indipendente - Società a responsabilità limitata - Esecuzione delle attività della società da parte di una persona fisica che ne è l'unico amministratore, azionista e dipendente (4 C- 355/06-Van der Steen).....34
- 3 Sesta direttiva IVA - Articolo 33, n. 1 - Nozione di "imposte sulla cifra d'affari" - Imposta locale sulle imprese (Cause riunite C-283/06 e C- 312/06).....35

CASSAZIONE TRIBUTARIA

IMPOSTE DIRETTE

- 1 Tributi - In generale - Circolare esplicativa - Natura - Atto normativo - Esclusione - Efficacia vincolante - Giudice adito - Cognizione - Limiti (Sent. n. 23031 del 9 ottobre 2007 (dep. il 2 novembre 2007) della Corte Cass., SS.UU. civ.).....35
- 2 Accertamento - Accertamento induttivo - Fattispecie - Imprese in contabilità semplificata - D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 - Reddito d'impresa - Determinazione - Criteri forfetari - Elementi extra-contabili - Introduzione -

	Modalità (Sent. n. 23434 del 5 ottobre 2007 (dep. il 9 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	36
3	Imposte sui redditi - Reddito d'impresa - Perdite di crediti - Prova - Caso di specie - Articolo 66 (ora articolo 101) e 75 (ora 64 e 109) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Sent. n. 23863 del 10 maggio 2007 (dep. il 19 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)).....	36
4	Accertamento - Dichiarazioni fiscali - Successiva modifica da parte del contribuente - Ammissibilità Accertamento - Dichiarazioni fiscali - Iva - Successiva modifica da parte del contribuente - Limiti - articoli 54 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Sent. n. 21944 del 4 luglio 2007 (dep. il 19 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	37
5	Contratto - Contratti innominati - Leasing - Leasing finanziario - Utilizzatore - Legittimazione - Modalità (Sent. n. 23794 del 2 ottobre 2007 (dep. il 16 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. III civ.).....	37
6	Accertamento - Accertamento induttivo - Parametri - Art. 3 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 - Tenuta della contabilità - Inattendibilità - Magazzino - Rimanenze Inventario - Conservazione delle distinte - Necessità (Sent. n. 23694 dell'8 novembre 2007 (dep. il 15 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	38
7	Diritto tributario - Sanzioni tributarie - Incertezza normativa - Estremi - Rilevabilità nel giudizio di cassazione (Sent. n. 26142 del 15 novembre 2007 (dep. il 13 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	38
8	Processo tributario - Parti - Legittimazione passiva - Fattispecie - Società cooperativa - Scioglimento e messa in liquidazione - Conseguenze - Organi sociali - Legittimazione passiva - Condizioni (Sent. n. 25363 del 23 ottobre 2007 (dep. il 5 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	38
9	Accertamento - Accertamento induttivo - Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Reddito imponibile - Determinazione - Periodo d'imposta - Autonomia - Sussiste - Dati ed elementi - Acquisizione - Utilizzo - Inerenza - Prova - Necessità (Sent. n. 27008 dell'11 ottobre 2007 (dep. il 21 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....	39
10	Imposte sui redditi - Dichiarazione - Modifica da parte del contribuente - Errori a danno del contribuente - Istanza di rimborso - Necessità -	

Conseguenze (Sent. n. 26839 del 16 ottobre 2007 (dep. il 20 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....39

IMPOSTE INDIRETTE

- 1 Accertamento - Iva - Volume d'affari - Determinazione - Costi delle materie prime - Incidenza - Natura dell'attività - Conseguenze - Articolo 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Accertamento - Iva - Volume d'affari - Determinazione - Onere della prova - Utilizzo di presunzioni - Divieto di presumptio de presunto (Sent. n. 22531 del 26 settembre 2007 (dep. il 26 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....40

- 2 Processo tributario - Documentazione aziendale -Valore probatorio - Sussistenza - Contestazione da parte dell'Amministrazione - Onere della prova - È a carico dell'Amministrazione - Articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Articolo 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo tributario - Provvedimenti del giudice penale (Sent. n. 21953 del 21 settembre 2007 (dep. il 19 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria).....40

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1 REDDITO D'IMPRESA - Soggettività passiva del trust all'imposta sul reddito delle società. Risoluzione del 4 ottobre 2007, n. 278.

E' un *trust* senza beneficiari "individuati" quello costituito a favore di un soggetto disabile, allo scopo di garantirne l'assistenza. Anche in presenza di una clausola espressa in tal senso, il soggetto disabile non può qualificarsi giuridicamente come beneficiario dei beni del trust, quanto piuttosto dell'assistenza in cui risiede lo scopo della costituzione dello stesso. La tassazione del reddito avviene quindi direttamente in capo al *trust*.

2 SCISSIONE - Operazione di scissione parziale proporzionale. Risoluzione del 4 ottobre 2007, n. 281.

Un'operazione di scissione parziale proporzionale - avente ad oggetto il ramo immobiliare - a favore di una società neocostituita, seguita dalla cessione a terzi delle partecipazioni detenute nella società scissa svolgente attività produttiva e commerciale da uno dei due soci, non è fiscalmente elusiva poiché non viene ceduta la partecipazione nella beneficiaria svolgente un'attività di gestione o immobiliare.

3 REDDITO D'IMPRESA E IVA - Costruzione e locazione di box auto. Trattamento tributario IRES e IVA. Risoluzione dell' 11 ottobre 2007, n. 286.

L'attività di costruzione e successiva concessione in locazione di box auto, sebbene svolta da un ente non commerciale, configura l'esercizio di attività d'impresa - ossia "l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva" delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del c.c., sia

che venga predisposta un'apposita organizzazione di mezzi e risorse sia quando, in assenza di un apparato strumentale fisicamente percepibile, ci si limiti all'impiego e al coordinamento, per fini produttivi, di un capitale nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica. Tale operazione rientra quindi nell'ambito applicativo dell'Ires e dell'Iva.

4 REDDITO D'IMPRESA - Esclusione dalla *black list*. Risoluzione dell' 11 ottobre 2007, n. 288.

Nella risoluzione viene negata ad una società residente in Svizzera la disapplicazione della normativa CFC, mancando, a parere dell'Agenzia, entrambe le esimenti previste dall'art. 167, comma 5, TUIR (esercizio di un'effettiva attività commerciale e mancata localizzazione del reddito in Stati sottoposti ad un regime fiscale privilegiato).

5 REDDITO D'IMPRESA - Deducibilità limitata per gli oneri non ammessi a conto economico. Risoluzione del 12 ottobre 2007, n. 289.

In base a quanto disposto dai principi contabili internazionali - nel caso specifico dall'IFRS 3 (concernente le c.d. "aggregazioni aziendali") - tra gli oneri ammessi in deduzione dal reddito di impresa, anche se non imputati a conto economico, non rientrano quelli contabilizzati a diretto incremento di una voce dell'attivo patrimoniale.

6 IRAP - Rilevanza IRAP delle componenti reddituali collegate ad un evento dannoso. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 294.

L'interpretazione del "principio di correlazione", pilastro nella determinazione della base imponibile Irap, deve andare oltre il significato strettamente letterale della norma di riferimento. Vanno, cioè, attratti a tassazione non solo proventi e oneri che, seppur correttamente esclusi dal valore della produzione netta, si riferiscono a componenti positivi e negativi rilevanti in periodi d'imposta precedenti o successivi, ma anche quelli che emergono in diretta conseguenza o in sostituzione di elementi reddituali rilevanti ai fini Irap nello stesso periodo d'imposta. In particolare, si ritiene che le componenti reddituali (rimborsi assicurativi) di una società, derivanti dalla distruzione di giacenze di magazzino per effetto di un incendio, indipendentemente dalla loro corretta classificazione di bilancio nella gestione straordinaria,

concorrono alla formazione della base imponibile IRAP - ai sensi dell'art. 11, co. 3, d. lgs. 446/1997- in quanto correlate alle rimanenze finali che hanno concorso a determinare il valore della produzione di esercizi precedenti o dello stesso esercizio nel caso in cui la perdita si riferisca a rimanenze formatesi nell'anno in corso.

7 REDDITO D'IMPRESA - Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR e dell'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 299.

Non sono deducibili le erogazioni liberali effettuate da una S.p.A. verso un'Associazione che agisce come collettore di risorse finanziarie tra i propri associati, provvedendo successivamente ad erogarle ad una Fondazione che realizza attività di interesse culturale. Questo in quanto, sia i requisiti richiesti dall'art. 100, comma 2, lettera f) del TUIR, che dall'art. 14, comma 1, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 devono sussistere direttamente in capo al soggetto verso cui le erogazioni liberali vengono materialmente accreditate (nella fattispecie l'Associazione).

8 REDDITO D'IMPRESA - Impossibilità di ripartire le perdite di devoluzione. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 301.

Le perdite di devoluzione, derivanti dallo spirare del diritto di superficie su cui insiste una costruzione prima dell'esaurimento del processo di ammortamento, non possono essere dedotte in quote proporzionali agli ammortamenti fiscalmente riconosciuti. In questo caso la quota di costo deducibile sarebbe superiore a quella ottenuta applicando al costo dello stesso cespite il coefficiente tabellare stabilito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze e ciò contrasterebbe con l'articolo 102 del Tuir (ammortamento dei beni materiali).

9 CONSOLIDATO - Rinnovo dell'opzione del consolidato a seguito di fusione tra società consolidate. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 305.

L'adesione di una nuova società al consolidato fiscale, per effetto di un'operazione di fusione in una società che già aveva optato per il regime del consolidato sposta automaticamente in avanti il vincolo triennale di permanenza nel regime anche per le altre società che avevano aderito al consolidato in precedenza.

Infatti, il primo comma dell'articolo 11 del D.M. del 9 giugno 2004, afferma che il vincolo di permanenza temporale nel consolidato delle società che partecipano alla fusione, si trasferisce alla società risultante dalla fusione, che è tenuta a rispettare il termine che scade per ultimo. Di conseguenza, ogni qualvolta una delle società consolidate incorporate aderisce al regime in un anno successivo a quello di esercizio dell'opzione, l'operazione di fusione può determinare una traslazione in avanti dell'annualità di scadenza del triennio.

10 STUDI DI SETTORE - Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali. Compiti e modalità di funzionamento. Circolare del 26 ottobre 2007, n. 58.

La Circolare in questione illustra i compiti e le modalità di funzionamento dei nuovi Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali. L'istituzione di questi ultimi, è finalizzata ad implementare l'efficacia della loro tradizionale funzione ed ad ampliare le competenze dell'organismo, estendendola alla raccolta di informazioni utili a migliorarne l'applicazione in sede di accertamento.

Il documento di prassi segue la pubblicazione in G.U. del provvedimento firmato l'8 ottobre dal direttore dell'Agenzia, con cui si dava il via libera definitivo all'istituzione dei nuovi Osservatori.

11 CONSOLIDATO NAZIONALE - Istruzioni operative sul procedimento di accertamento del consolidato nazionale ex artt. 117-129 del TUIR. Circolare del 31 ottobre 2007, n. 60.

La Circolare in questione ha fornito le prime indicazioni in merito ai procedimenti di accertamento e di accertamento con adesione nei confronti dei soggetti che hanno optato per la tassazione di gruppo, prevista dagli articoli 117 e ss., Tuir.

Dalla lettura delle norme presenti nel Tuir riguardanti il consolidato nazionale, nonché dal testo della circolare 53/E del 2004, si evince che il gruppo non assume ad autonomo soggetto d'imposta e che le singole società che vi aderiscono mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria.

Il percorso operativo di accertamento delineato nella circolare 60/E del 2007 non ha potuto prescindere dagli obblighi dichiarativi previsti dagli

articoli 121 e 122 del Tuir, che impongono ai soggetti che aderiscono all'opzione per il consolidato la presentazione di autonome dichiarazioni.

12 REDDITO D'IMPRESA - Presunzione di residenza ex art. 73, comma 5-bis TUIR. Risoluzione del 5 novembre 2007, n. 312.

L'art. 4, comma 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Paesi Bassi localizza la residenza fiscale di una persona giuridica, in caso di doppia residenza, nello Stato contraente in cui la stessa abbia la propria sede di direzione effettiva.

In base al modello di convenzione OCSE, per stabilire la sede di direzione effettiva di una persona giuridica occorre considerare tutti i fatti e le circostanze. La verifica della sede effettiva di una società che opera in due Stati diversi non può essere svolta in sede di interpello c.d. ordinario o interpretativo. La prova contraria necessaria per superare la presunzione di "esterovestizione" (art. 73, comma 5-bis del Tuir) va presentata in sede di accertamento e non con la procedura dell'interpello disapplicativo. Questo per due motivi: il primo perché tale dimostrazione si basa principalmente su elementi di fatto non facilmente desumibili dalla documentazione su cui è incentrata l'analisi in sede di interpello; il secondo perché tale istanza è esperibile per la disapplicazione di norme che incidono sul *quantum* dell'obbligazione tributaria e non di quelle che, invece, attengono alla soggettività passiva, come la residenza fiscale.

13 REDDITO D'IMPRESA - Problematiche riguardanti la distribuzione di utili in presenza di deduzioni extracontabili - Articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 315.

Nel caso in cui vi sia una delibera per la distribuzione di dividendi, ai fini della loro deduzione ex art. 109, comma 4, lett. B) TUIR occorre verificare che vi siano riserve di patrimonio netto sufficienti a coprire il totale delle deduzioni extracontabili effettuate sino alla fine al periodo d'imposta in cui è avvenuta la delibera. (L'istante nella soluzione interpretativa prospettata faceva invece riferimento, per la verifica dei presupposti di cui sopra, alla situazione esistente alla data di chiusura dell'ultimo bilancio).

14 STOCK OPTION - Trattamento fiscale dei piani di stock option prima del 3 ottobre 2006 - Opzione parzialmente esercitata prima del compimento del *vesting period* triennale - Art. 51 comma 2, lett. g-bis) del TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 316.

L'esercizio anticipato di una parte dei diritti di opzione assegnati con piani di *stock option* deliberati prima del 3 ottobre 2006 (data in cui è entrata in vigore il D.L. n. 262/2006) non esclude la possibilità di fruire dei benefici fiscali per le opzioni esercitate successivamente, purché ciò avvenga nel rispetto delle condizioni previste dalla legge (art. 51 del TUIR).

15 REDDITO D'IMPRESA - Principi contabili internazionali: utilizzabilità della riserva da FTA al fine della costituzione del presidio a copertura del vincolo di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), TUIR. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 319.

La posta di patrimonio netto, costituita in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, è computabile fra quelle rilevanti ai fini della verifica del rispetto del "vincolo di massa" cui è soggetta la distribuzione di utili in presenza di deduzioni extracontabili, a prescindere dalla voce che ne accoglie il valore ("utili portati a nuovo" o "riserva da first time adoption"). La norma di riferimento è l'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR, che in tali situazioni pone un vincolo alla distribuzione degli utili: "in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti...".

16 REDDITO D'IMPRESA - Fusione della consolidante in società non inclusa nel consolidato. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 322.

La fusione di tutte le società appartenenti al medesimo consolidato fiscale nazionale Alfa in una società incorporante appartenente ad un

CFN Delta determina la perdita di efficacia delle singole opzioni esercitate dalle incorporate, senza produrre, nell'eventualità di un'interruzione anticipata del CFN Alfa, gli effetti "penalizzanti" ex art. 124, primo comma, TUIR.

17 PARTICIPATION EXEMPTION - Participation exemption e requisito della commercialità ex art. 87 del TUIR. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 323.

Ai fini dell'applicazione del regime della *participation exemption*, in caso di mutamento di destinazione - da "patrimoniale" a "strumentale" - di un immobile, costituente la maggior parte dell'attivo della partecipata, il requisito della commercialità, consistente nell'esercizio "da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 TUIR, è integrato solo a partire dalla conclusione dei lavori e dalla conseguente - effettiva - destinazione dello stesso all'uso strumentale".

18 REDDITO D'IMPRESA - Criteri per la disapplicazione della disciplina delle società non operative, ai sensi dell'art. 37 - bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nei confronti di una società holding che detiene partecipazioni all'estero. Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 331.

Al reddito della *holding*, prodotto da collegate estere in paradisi fiscali e determinato ex articolo 168 del Tuir non si applica la normativa sulle società non operative (articolo 30, comma 4-bis, legge 724/1994). Questa, infatti, richiede un raffronto tra il reddito d'impresa determinato in via ordinaria e quello minimo presunto che, nella fattispecie, non è possibile. Diversamente, la disciplina è compatibile con quella delle CFC (articolo 167 del Tuir), dal momento che il reddito dell'impresa controllata sita nel Paese *black list* imputato alla *holding* residente è determinato secondo le regole ordinarie previste dal Tuir per il reddito d'impresa.

19 IRAP - Deduzione dalla base imponibile IRAP - Riduzione del cuneo fiscale. Circolare del 19 novembre 2007, n. 61.

La finanziaria 2007 ha modificato l'art 11 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 recante la disciplina dell'Irap. In concreto, sono state introdotte nuove deduzioni volte a ridurre il cosiddetto "cuneo fiscale" contributivo attraverso la riduzione della base imponibile Irap in presenza di personale dipendente impiegato a tempo indeterminato.

In base alla modifica apportata risultano deducibili nella determinazione della base imponibile:

- un importo pari a 5.000 euro, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta;
- un importo maggiorato pari a 10.000 euro per ogni lavoratore con contratto a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nelle regioni Abruzzo, Molise, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna, Sicilia.
- i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Le autorità italiane hanno provveduto ex art. 88, par. 3 Trattato Ce, a notificare le misure di deduzione base alla Commissione che non ha sollevato obiezioni in merito. La notifica non ha interessato la deduzione maggiorata (fino a 10.000 euro) che risulta soggetta alle norme di aiuti *de minimis* così come modificate dal regolamento della Commissione n. 1998/2006 del 15 dicembre 2006 .

La disciplina della Finanziaria 2007 prevede, inoltre, che coloro che vogliono fruire di aiuti automatici relativi ad agevolazioni fiscali, debbano presentare una dichiarazione sostitutiva per attestare di non rientrare tra coloro che hanno già fruito e non rimborsato o depositato in conto bloccato gli aiuti dichiarati illegali dalla Commissione Ce. Soggetti a tale obbligo sono coloro che abbiano fruito o intendano fruire della deduzione maggiorata fino a 10.000 euro.

Per quanto attiene l'ambito soggettivo dell'applicazione, le nuove deduzioni sono fruibili dai soggetti previsti all'articolo 3, lettere a) ad e), del D. Lgs. 446/97. Sono dunque espressamente esclusi i soggetti di cui alla lettera e-bis) del medesimo articolo, quali le Amministrazioni dello Stato.

Risultavano inizialmente escluse le banche e gli altri enti finanziari, quali le imprese assicurative ma, il D. L. n. 81 del 2007, convertito dalla legge 127/2007 ha esteso a tali enti i benefici in questione.

Continuano a rimanere escluse, invece, le imprese che svolgono attività regolamentata operanti in concessione e tariffa (c.d. *public utilities*), le quali operano essenzialmente nell'ambito dei servizi pubblici locali e nazionali.

Il comma 4-*septies* dell'articolo 11 del D. Lgs. n. 446 del 1997 precisa che per ciascun dipendente il limite massimo delle deduzioni ammesse è rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Il medesimo comma 4-*septies* coordina le nuove deduzioni con quelle già previste dal medesimo articolo 11. Si statuisce, a riguardo, un criterio di alternatività che vieta di cumulare, in relazione allo stesso dipendente, le deduzioni di nuova introduzione con quelle già previste dalla disciplina dell'Irap (commi 1, lettera a), n. 5), 4 *bis* 1, 4 *quater*, *quinquies* e *sexies*) con la sola eccezione di quella relativa ai contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, comma 1, n. 1 del decreto Irap). Si fa salva tuttavia la possibilità di applicare regimi differenziati per ciascuno dei dipendenti.

20 IRAP – Holding bancarie e finanziarie: *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi. Circolare del 23 novembre 2007, n. 62.

Anche per le *holding* di matrice bancaria e finanziaria la deducibilità degli interessi passivi ai fini Irap può essere determinata con il criterio del *pro rata* individuato per le *holding* industriali e, cioè, facendo figurare sia al numeratore che al denominatore del rapporto la voce di bilancio relativa alle partecipazioni.

21 REDDITO D'IMPRESA – Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale. Risoluzione del 6 dicembre 2007 n. 355.

Il conferimento di un ramo d'azienda di una società Alfa in una società Beta specificatamente costituita per ricevere detto apporto – qualora Alfa insieme a Beta optino per il regime di Consolidato Nazionale - provoca soltanto la mera conversione del possesso diretto del

complesso trasferito nel possesso indiretto dello stesso, senza generare alcuna modifica sostanziale nell'assetto del gruppo, a patto che la conferente risulti titolare della maggior parte delle azioni o quote della conferitaria di nuova costituzione. In tali fattispecie risulta soddisfatto il requisito temporale richiesto dall'art. 43-ter, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che consente la cessione infragruppo delle eccedenze Ires nella fase dichiarativa.

22 TRASPARENZA - Efficacia opzione per la trasparenza fiscale. Risoluzione dell' 11 dicembre 2007 n. 361.

Ai sensi dell'art. 4 del D.M. 23 aprile 2004, l'opzione per la trasparenza fiscale deve essere esercitata, oltre che dalla società partecipata, anche da tutti i soci che devono comunicarlo alla società partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. Tale ultimo incombente risulta, tuttavia, soddisfatto nel caso in cui la società optante sia una Srl a socio unico, essendo evidente la coincidenza della volontà di quest'ultimo con quella della società.

23 REDDITO D'IMPRESA - Trattamento fiscale dei piani stock option. Risoluzione del 12 dicembre 2007 n. 366.

Il D.L. n 223 del 4 luglio 2006 recante modifiche alla disciplina delle stock options si applica alle assegnazioni di azioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto (successivamente al 4 luglio 2006), anche se i relativi piani sono stati deliberati anteriormente. L'Agenzia ha chiarito che il momento fiscalmente rilevante si identifica con quello in cui il soggetto titolare del diritto ha validamente espresso il consenso all'opzione e non con quello in cui riceve materialmente il titolo azionario.

24 REDDITO D'IMPRESA - Piani di azionariato diffuso. Risoluzione del 17 dicembre 2007 n. 376.

Sebbene due società Beta e Gamma posseggano una partecipazione paritetica del 50% di una terza società Alfa, non si può escludere che

una delle due ne abbia il controllo. Tanto premesso, le azioni di Beta offerte ai dipendenti di Alfa possono beneficiare del particolare regime previsto dall'art. 51, comma 1, lett. g), del Tuir, solo nella misura in cui emerga tale controllo, ossia ricorrano delle circostanze particolari (ad esempio vincoli contrattuali) dalle quali si possa desumere che Beta eserciti un'influenza dominante su Alfa.

25 REDDITO D'IMPRESA - Rateizzazione della plusvalenza realizzata dalla vendita di beni precedentemente posseduti in locazione finanziaria. Risoluzione del 17 dicembre 2007 n. 379.

Per rateizzare la plusvalenza derivante da cessione di un'imbarcazione precedentemente posseduta (per un periodo non inferiore a tre anni, ex art. 86, comma 4, Tuir) in locazione finanziaria occorre che essa sia stata utilizzata esclusivamente come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa, (ai sensi dell'art. 164 , comma 1, lett. a), n. 1) facendo rientrare nel periodo in esame non solo quello in cui il bene è posseduto in proprietà, ma anche quello in cui la detenzione derivi dal contratto di locazione.

26 REDDITO D'IMPRESA - Agevolazioni fiscali per Fondazioni Bancarie. Circolare del 17 dicembre 2007 n. 69.

Con sent. n. 27719 del 29 dicembre 2006 la Cassazione è intervenuta componendo il contrasto insorto nella Sezione Tributaria circa l'applicabilità alle Fondazioni Bancarie delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (riduzione dell'imposta sui redditi) e dell'art. 10-bis della L. 29 dicembre 1962, n. 1745 (esonero della ritenuta sugli utili societari). Con la circolare in oggetto l'Agenzia ha meglio specificato che l'onere di provare la sussistenza dei requisiti (formali e sostanziali) richiesti dalle norme di cui sopra, nonché della natura non imprenditoriale dell'ente ai fini del diritto comunitario in tema di concorrenza, spetta all'ente medesimo.

27 REDDITO D'IMPRESA - Modifiche alla disciplina della previdenza complementare. Circolare del 18 dicembre 2007 n. 70.

L'Agenzia dell'Entrate chiarisce con la circolare in oggetto alcuni aspetti riguardanti la nuova disciplina delle forme pensionistiche complementari, introdotta con D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252.

28 REDDITO D'IMPRESA - Art. 167, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Risoluzione del 18 dicembre 2007 n. 381.

Le disposizioni del comma 1, dell'art. 167 Tuir non trovano applicazione se il soggetto residente in Italia dimostra, nonostante la localizzazione della controllata o della stabile organizzazione in un Paese *black list*, che il reddito da questa prodotto è comunque assoggettato a tassazione in un Paese a fiscalità ordinaria in modo continuativo e sistematico.

29 REDDITO D'IMPRESA - Disciplina fiscale dei terreni su cui insistono fabbricati, deducibilità del valore di attività imputate a conto economico. Risoluzione del 19 dicembre 2007 n. 383.

Ai fini della corretta applicazione dell'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, occorre, qualora l'area in oggetto sia utilizzata indistintamente sia per un'attività industriale che per un'attività diversa, avvalersi di criteri che evidenzino in modo oggettivo i metri quadri utilizzati per lo svolgimento delle diverse attività (ad es. in proporzione del personale impiegato per le stesse).

Le spese di ammodernamento e ristrutturazione di un immobile relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, calcolata in riferimento ai criteri civilistici di ripartizione delle stesse e nel rispetto dei requisiti di certezza e obiettiva determinabilità stabiliti dall'art. 109, comma 1, Tuir.

30 REDDITO D'IMPRESA - Erogazioni liberali ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. m) Tuir. Risoluzione del 20 dicembre 2007 n. 387.

Una BCC Beta può fruire della deduzione integrale dal reddito d'impresa del contributo annuo erogato ad una Fondazione Alfa impegnata nello sviluppo e promozione di iniziative culturali e sportive, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. m) Tuir, nella misura in cui quest'ultima rientri tra i soggetti individuati dal D.M. 3 ottobre 2002 e solo per la parte di erogazione destinata, in sede di delibera, alle attività culturali eseguita secondo le modalità di legge. La Banca non può invece fruire allo stesso tempo della deducibilità, nella misura massima del 2% del reddito d'impresa, della parte di contributo destinato a sostenere le "finalità sportive", essendo tale diritto subordinato alla condizione che il beneficiario svolga tale attività in modo esclusivo (art. 100, comma 2, lett. a), Tuir).

31 Direttiva 2003/48/CEE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Circolare del 27 dicembre 2007 n. 74.

Secondo il D.Lgs. 18 maggio 2005 n. 84, che ha recepito la direttiva 2003/48/CEE, non rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione della stessa i fondi di investimento immobiliare ed i fondi pensione. Tuttavia, essendo previsto dalla normativa italiana che i fondi immobiliari possano investire percentuali non trascurabili del loro patrimonio in titoli produttivi di interessi e non avendo l'Italia usufruito dell'opzione prevista dal par. 6, comma 6. della direttiva in esame (c.d. regola "*de minimis*") tale soggezione non è esclusa, rientrando tra le c.d. entità residuali di cui all'art. 4 , par. 2, della Direttiva.

PARTE SECONDA

IMPOSTE INDIRETTE

II. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

- 1 IVA - Elementi informativi, definizione delle modalità tecniche e termini relativi alla trasmissione degli elenchi clienti e fornitori di cui all'articolo 37, commi 8 e 9, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223. Circolare del 3 ottobre 2007, n. 53.**

La Circolare in questione individua i soggetti passivi Iva obbligati ed esonerati dalla presentazione annuale dell'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti, titolari di partita Iva, presso i quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta (fornitori). La scadenza, a regime, è fissata al 29 aprile di ciascun anno. Solo per il primo anno di applicazione (2006), il termine è stato prorogato al 15 ottobre 2007.

Una delle principali precisazioni contenute nella Circolare è che sono esonerati dall'invio degli elenchi clienti e fornitori per l'anno 2006 tutte le imprese minori in possesso dei presupposti per applicare il regime di contabilità semplificata nonché gli esercenti arti e professioni, indipendentemente dall'eventuale opzione per la contabilità ordinaria. Sono esonerati anche gli enti non commerciali che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, i produttori agricoli che non producono reddito d'impresa e gli enti non soggetti a Ires (Stato, Regioni, Comuni, Province ecc.), associazioni di promozione

sociale e organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri e gli iscritti all'anagrafe delle ONLUS.

2 IMPOSTA DI REGISTRO - Vendite di aziende effettuate nell'ambito dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza ai sensi del D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270. Circolare dell'11 ottobre 2007, n. 54.

Se la cessione di beni mobili e immobili non avviene con una delle modalità tassativamente previste dall'articolo 44 del Tuir (vendita in sede di espropriazione forzata, vendita all'asta pubblica, contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto), non c'è possibilità di applicare la disciplina "derogatoria" che individua la base imponibile dell'imposta non nel loro valore venale in comune commercio, ma nel prezzo di aggiudicazione. Seguono, dunque, la disciplina ordinaria, malgrado siano assistite da particolari forme di pubblicità e da controlli giudiziali e amministrativi, anche le cessioni di aziende nell'ambito dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato d'insolvenza (c.d. legge Prodi-*bis*) eseguite con modalità diverse.

3 IVA - Acquisto di autoveicoli e di beni e servizi connessi - chiarimenti in relazione alla modalità di esercizio della detrazione e alla richiesta di rimborso ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007. Circolare del 12 ottobre 2007, n. 55.

È stato previsto il rimborso forfetario Iva relativa all'acquisto di veicoli a motore (e dei beni e servizi connessi) anche per i contribuenti in lite con il fisco, a condizione che recedano dal contenzioso. Tale estensione del criterio forfetario si ha anche per gli acquisti effettuati tra il 14 settembre 2006 ed il 27 giugno 2007, mentre a regime, cioè a partire dal 27 giugno scorso, in caso di rivendita, chi ha usufruito di una detrazione forfetaria al momento dell'acquisto potrà considerare una base imponibile proporzionalmente ridotta.

4 IVA - Canoni di locazione per le imbarcazioni da diporto. Risoluzione dell'11 ottobre 2007, n. 284.

La fatturazione dei canoni di leasing delle imbarcazioni da diporto può avvenire sulla base delle dichiarazioni di utilizzo dei natanti - in base al quale l'Agenzia delle Entrate, con circ. n. 76 del 2 agosto 2001 e n. 49 del 7 giugno 2002, ha stabilito delle percentuali forfetarie - rilasciate dal cliente-utilizzatore alla società di *leasing*. Ove in sede di accertamento, venga contestato dall'Ufficio dell'Entrate, un utilizzo dell'imbarcazione superiore a quello dichiarato, nulla sarà dovuto dalla società di *leasing* in termini di pagamento di sanzioni e di interessi moratori (presunzione di buona fede). Il recupero della maggiore imposta non potrà che avvenire in capo alla società stessa in qualità di soggetto passivo che, tuttavia, potrà rivalersi nei confronti del proprio cliente.

5 IVA - Iva agevolata estesa alla società consortile. Risoluzione dell'11 ottobre 2007, n. 287.

Il trattamento Iva che prevede un'aliquota agevolata del 10% - ex art. 127-*quaterdecies*, parte III della Tabella allegata al DPR 633/1972 - applicabile nell'ambito del rapporto principale corrente tra ente appaltante e consorziati, può essere esteso anche alle fatture emesse dalla società consortile verso i propri consociati, a condizione che l'opera di questa concorra al risultato finale dell'appalto principale.

6 IVA - Aliquota IVA applicabile ad edifici destinati ad attività di ricerca e formazione. Risoluzione del 12 ottobre 2007, n. 291.

Alle prestazioni di servizi relative ai contratti d'appalto stipulati dal Consiglio Nazionale delle Ricerche per la costruzione di edifici destinati sia all'attività di ricerca, che a quella didattico-formativa (in collaborazione con istituti universitari), si può applicare l'Iva agevolata del 10% - ex art. 127-*septies*, Tabella A, parte III. del D.P.R. n. 633 del 1972 - in quanto qualificabili come "edifici scolastici", assimilabili alle case di abitazione non di lusso.

Gli edifici in oggetto devono essere effettivamente utilizzati congiuntamente da C.N.R. ed università convenzionate e l'attività didattica-formativa non deve essere marginale rispetto a quella di ricerca.

7 IVA - Mancata esclusione del contratto di avvalimento dal reverse charge. Risoluzione del 18 ottobre 2007, n. 295.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 17, sesto comma, lett. a), DPR n. 633/1972, ossia del c.d. regime di *reverse-charge*, occorre in merito ai rapporti intercorrenti tra due società, dare rilievo per la qualificazione giuridica del contratto stipulato tra le parti agli effetti prodotti in base alla loro comune intenzione (in luogo del *nomen iuris* attribuito dalle stesse al contratto). Inoltre, i rapporti posti in essere tra società appartenenti al medesimo gruppo, collegate tra loro da vincoli di partecipazione, non sono assimilabili ai rapporti di natura associativa posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative; pertanto, non sono escluse, come ha precisato la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006, dal meccanismo dell'inversione contabile.

8 IVA - Liquidazione Iva di gruppo articolo 73 del D.P.R. 26 ottobre, n. 633 e operazione straordinaria di fusione per incorporazione. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 302.

Quando una società controllata Alfa, già partecipante alla liquidazione dell'Iva di gruppo, incorpora una società estranea Beta, le risultanze dell'Iva afferente l'attività ante-fusione di quest'ultima non devono confluire nella procedura di liquidazione Iva di gruppo. L'incorporante deve imputare alla procedura le risultanze della propria attività - ante e post-fusione - tenendo conto degli elementi contabili della incorporata, confluiti nelle proprie liquidazioni successive alla fusione nel corso del medesimo anno solare.

9 IVA - Reverse charge trasparente al franchising. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 303.

Se le prestazioni poste in essere dal *franchisee* sono riconducibili fra quelle espressamente elencate alla categoria "costruzioni" della tabella Atecofin, si renderà applicabile il meccanismo dell'inversione contabile

(*reverse charge*). Ricorrendo tale obbligo, il *franchisee* sarà tenuto a fatturare al *franchisor* l'importo totale della prestazione senza, cioè, alcuna riduzione a titolo di *royalties* e senza alcun addebito dell'Iva. Il *franchisor*, dal canto suo, fatturerà al *franchisee* il 5% dell'importo di ciascuna prestazione a titolo di *royalties*, con l'applicazione dell'aliquota Iva fissata in misura ordinaria.

10 IVA - Versamento trimestrale IVA. Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 307.

La società che fornisce energia elettrica con contratti di somministrazione può effettuare i versamenti Iva con cadenza trimestrale, anziché mensile, senza applicazione di interessi, solo nel caso in cui l'energia è erogata direttamente al cliente finale (ai sensi del D.M. 24 ottobre 2000, n. 370).

11 IVA - Compravendita immobiliare con detrazione Iva provvisoria. Risoluzione del 7 novembre 2007, n. 317.

Gli immobili ad uso abitativo acquistati nel 2006, per i quali la detrazione dell'Iva è stata operata in base alla normativa vigente prima del 4 luglio (entrata in vigore del D.L. n. 223/2006) e che poi sono stati venduti in esenzione, non sono interessati dalla norma di esonero dalla rettifica della detrazione. Valgono, in tal caso, i principi fissati nell'articolo 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, secondo cui nel corso dell'anno la detrazione è operata in via provvisoria applicando la percentuale di detrazione di quello precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

12 IVA - Triangolazione intracomunitaria. Risoluzione del 9 novembre 2007, n. 321.

In merito alla possibilità di regolarizzare in Italia gli effetti di acquisti intracomunitari inficiati da un errore del fornitore residente in altro Stato membro, in maniera da far coincidere i dati contabili degli acquirenti italiani con quelli del cedente comunitario non è prevista alcuna specifica sanzione.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, se la natura dell'operazione e il cedente non mutano, è sufficiente annotare le variazioni nei registri

contabili piuttosto che procedere all'annullamento delle originarie operazioni di acquisto, integrazione e registrazione delle nuove fatture.

13 IVA - Resi di merci e consumazioni di cibi per lo svolgimento dell'attività di consulenza. Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 335.

Nel caso in cui una società svolga attività di consulenza a favore di grandi magazzini o simili, per il controllo di differenze inventariali e tale attività consista nell'acquisto, completamente autonomo come fosse un normale cliente, di merci che poi vengono restituite successivamente alla società committente che provvede a rimborsare gli importi, si configura un'ipotesi di esercizio del diritto di recesso al quale segue la risoluzione, con effetto retroattivo, del contratto di compravendita stipulato tra le parti con il conseguente venir meno dell'operazione imponibile.

In particolare, per la restituzione di merci (entro 30 gg) si rende applicabile la procedura di reso e, sia il passaggio di merci dalle società partecipate alla società commissionaria e da quest'ultima alla committente sia il rimborso del valore della merce dalla commissionaria alla partecipata sono fuori campo di applicazione Iva.

Diversamente, il riaddebito del costo relativo alla consumazione di cibo, effettuato dalle partecipate alla commissionaria e da quest'ultima alla committente, concorrere alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 13 del D.P.R. n. 633/1972.

14 IVA - Prestazioni ausiliarie rese nell'ambito di un gruppo bancario estero. Risoluzione del 23 novembre 2007, n. 343.

Le prestazioni ausiliarie, ad esempio le attività di assistenza nel settore informatico, effettuate tramite una controllata che, nell'ambito di un gruppo bancario estero, intende svolgere attività di supporto in un altro Paese in cui ha una propria stabile organizzazione, possono godere del regime di esenzione *ex* articolo 6 della legge n. 133/1999, atteso che tali prestazioni sono pur sempre imputabili alla casa madre.

15 IVA - Art. 10 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Risoluzione del 6 dicembre 2007, n. 354.

Un IMEL (Istituto autorizzato all'emissione di moneta elettronica) Alfa stipula un contratto di mandato con rappresentanza con soggetti esercenti attività di *issuing* (distribuzione e ricarica di moneta elettronica) ed *acquiring* (esecuzione di pagamenti ed incassi): le operazioni effettuate da tali soggetti nei confronti dell'IMEL sono da considerarsi esenti da Iva, secondo quanto stabilito rispettivamente dal primo comma, n. 9) e dal primo comma, n. 1) dell'art. 10 del DPR n. 633/72.

16 IVA - Locazione finanziaria, cambio di destinazione immobili. Risoluzione del 12 dicembre 2007, n. 364.

Qualora si volesse modificare, all'interno di un contratto di locazione finanziaria, la destinazione di un immobile da uso abitativo (esente Iva) ad uso commerciale (soggetto ad Iva) al fine di esprimere validamente l'opzione per l'imponibilità Iva occorre, oltre ad una manifesta disposizione delle parti in tal senso, un atto in cui venga evidenziata l'avvenuta modifica catastale. Tale atto, al quale deve essere allegato l'originario contratto, di cui rappresenta l'integrazione, deve essere registrato entro il termine fisso di 30 giorni.

17 IVA - Comportamento abusivo. Circolare del 13 dicembre 2007, n. 67.

A seguito della sent. C- 255/02 della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, è stata individuata attraverso l'interpretazione della 6° Direttiva CEE n. 77/388/CE, l'immanenza all'interno dei principi sull'Iva di norme anti-abuso, tanto da riconoscere all'Amministrazione Finanziaria la facoltà di contrastare comportamenti elusivi, senza necessità di una norma positiva che sancisca tale potere, sia nell'ordinamento comunitario che nazionale. Le operazioni controverse per essere qualificate come elusive devono procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle norme che regolano la materia e deve altresì risultare da una serie di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

18 IVA - Conferimento di azienda tra soggetti non residenti, obblighi del rappresentante fiscale. Risoluzione del 13 dicembre 2007, n. 371

Nell' ipotesi in cui avvenga un conferimento di azienda tra due soggetti non residenti, che operano ciascuno tramite un proprio rappresentante fiscale in Italia, valgono le stesse regole previste dalla normativa Iva per i soggetti residenti: la società conferitaria è tenuta ad assolvere, tramite il proprio rappresentante fiscale, tutti gli adempimenti, agli effetti dell'Iva, successivi alla data dell'operazione straordinaria.

La conferitaria è legittimata a valersi della possibilità di versare l'imposta (anche quella dovuta dalla conferente, poi estinta), per il tramite del proprio rappresentante fiscale, al momento del pagamento dei relativi corrispettivi da parte dello Stato o degli enti pubblici cessionari, ai sensi dell'art. 6, comma 5, DPR n. 633/1972.

19 IVA - Permuta immobiliare. Risoluzione del 14 dicembre 2007, n. 373.

Nel contratto a favore di terzi, parti contrattuali sono gli stipulanti, mentre il terzo beneficiario non è parte né in senso sostanziale né in senso formale. Nel contratto di permuta tra due soggetti Alfa e Beta, con deviazione degli effetti contrattuali a favore di un terzo (Comune Gamma, beneficiario esente), nessuna conseguenza fiscale assume la posizione del Comune: ciascuna delle cessioni o delle prestazioni che integrano la permuta è autonomamente assoggettata ad Iva (non si può beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 12, DPR n. 633/1972).

20 IVA - Trattamento Iva imballaggi in acciaio. Risoluzione del 20 dicembre 2007, n. 385.

L'attività di ritiro di rifiuti costituiti da imballaggi in acciaio, svolta da una società Alfa per conto del CNA presso le aziende produttrici, non rientrando tra quelle elencate dal n. 127- *sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, è soggetta ad Iva ordinaria del 20 per cento. La diversa attività di acquisto presso le stesse imprese dei

medesimi materiali ritirati per conto del CNA, è soggetta al regime del “reverse charge” nella misura in cui tali beni non siano utilizzabili rispetto alla loro primitiva destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione.

21 IVA - Dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà su aiuti dichiarati incompatibili dalla CE. Risoluzione del 21 dicembre 2007, n. 389.

I soggetti che dal 1° gennaio 2007 hanno usufruito delle agevolazioni fiscali di cui al D.L. n. 457 del 1997, convertito dalla Legge n. 30 del 1998 - che in quanto fruibili senza presentazione di apposita istanza rientrano nella definizione di “aiuti di Stato automatici riferiti ad agevolazioni fiscali” - devono presentare apposita “dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà concernente determinati aiuti dichiarati incompatibili dalla Commissione Europea” entro il 31 dicembre 2007 (art. 1, comma 1223, Legge finanziaria 2007).

22 IVA - Rimborso infrannuale dell’Iva per acquisto beni ammortizzabili. Risoluzione del 28 dicembre 2007, n. 392.

L’art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede la possibilità di un rimborso infrannuale dell’Iva nelle ipotesi in cui il contribuente “effettua acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell’ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell’Iva”; tale rimborso è riconosciuto anche in esecuzione di contratti di locazione finanziaria, ma solo nei confronti dell’impresa concedente il bene, come formale proprietario dello stesso e non all’impresa utilizzatrice.

23 IMPOSTA DI REGISTRO - IMPOSTA DA BOLLO - Negoziazione di quote di partecipazione in società. Circolare del 28 dicembre 2007, n. 75.

Con la seguente circolare l’Agenzia comunica di condividere le conclusioni della Cassazione che, con sent. n. 25087 del 23 ottobre 2006, ha affermato che le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di qualunque tipo, sono assoggettate all’imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell’art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al Tuir. I dubbi circa l’assoggettamento di tali atti all’imposta da bollo sono stati altrettanto superati grazie al D.M. 22 febbraio 2007, che ha quantificato in modo sistematico l’imposta di bollo dovuta in relazione alle diverse fattispecie normative.

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

IMPOSTE DIRETTE

1 Fiscalità diretta - Imposizione sulle plusvalenze immobiliari - Libera circolazione dei capitali - Base imponibile - Discriminazione - Coerenza del sistema fiscale (C-443/06, Hollmann)

L'articolo 56 del Trattato Ce deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che assoggetta le plusvalenze risultanti dalla cessione di un bene immobile situato in uno Stato membro, quando la detta cessione è effettuata da un soggetto residente in un altro Stato membro, ad un onere tributario superiore a quello che sarebbe applicato per lo stesso tipo di operazione alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato in cui è situato il bene immobile.

2 Articoli 56 CE e 58 CE - Libera circolazione dei capitali - Normativa tributaria nazionale che prevede l'esenzione delle partecipazioni dall'imposta sulle società - Tassazione dei dividendi (C-379/05, Amurta)

La normativa di uno Stato membro X che prevede una ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da una società stabilita in questo Stato X ad una società stabilita in un altro Stato membro Y, ma esonera da tale ritenuta i dividendi versati ad una società beneficiaria che è soggetta nel primo Stato membro X, all'imposta sulle società o che dispone, in quest'ultimo, di una stabile organizzazione, è incompatibile con gli articoli 56 e 58 del Trattato CE.

Inoltre se uno Stato membro fa valere una convenzione volta ad evitare la doppia imposizione, stipulata con un altro Stato membro, spetta al giudice *a quo* verificare se l'applicazione di tale convenzione nella controversia principale consente di neutralizzare gli effetti della restrizione alla libera circolazione di capitali.

3 Libera circolazione dei capitali - Fiscalità - Imposte sul reddito - Disciplina nazionale relativa all'imposizione degli utili realizzati

all'atto della cessione delle partecipazioni (azioni) delle società di capitali (C- 436/06, Grønfeldt)

L'art. 56 Ce deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro, come quella su cui verte la causa principale, in forza della quale nel 2001, i profitti derivanti da cessione di quote di società di capitale estere erano assoggettabili ad imposta qualora la partecipazione al capitale sociale raggiungesse l'1%, laddove nello stesso anno e, in condizioni identiche per il resto, i profitti derivanti da quote di società di capitali di diritto nazionale erano assoggettabili ad imposta solo allorché tale partecipazione raggiungesse il 10%.

4 Libera circolazione dei capitali - Restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi - Imposta sui redditi da capitale - Dividendi percepiti da una società stabilita in uno Stato membro del SEE - Esenzione - Dividendi percepiti da una società stabilita in un paese terzo - Esenzione subordinata all'esistenza di una convenzione fiscale che preveda uno scambio di informazioni - Efficacia dei controlli fiscali (C- 101/05, A)

Gli articoli 56 e 58 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che concede l'esenzione dall'imposta sul reddito dei dividendi, distribuiti in forma di azioni di una società controllata, esclusivamente se la società che effettua la distribuzione è stabilita in uno Stato membro del SEE o in uno Stato terzo con il quale però lo Stato che applica l'imposizione abbia concluso una convenzione fiscale che preveda lo scambio di informazioni, laddove sia valutata la proporzionalità della normativa in questione al fine di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. È possibile, infatti, che tale esenzione sia soggetta a condizioni la cui osservanza può essere verificata da parte delle autorità competenti di tale Stato membro soltanto ottenendo informazioni dallo Stato di stabilimento della società che effettua distribuzione.

IMPOSTE INDIRETTE

1 Sesta direttiva - IVA - Operazioni esenti - Locazione di beni immobili - Bene demaniale (C-174/06- CO.GE.P)

L'articolo 13, parte B, lett. (b) della sesta direttiva Iva deve essere interpretato nel senso che un rapporto giuridico quale quello in discussione nella causa principale, nell'ambito del quale ad un soggetto è concesso il diritto di occupare e di usare, in modo anche esclusivo, un bene pubblico, specificatamente zone del demanio marittimo, per una durata limitata e dietro corrispettivo, rientra nella nozione di "locazione di beni immobili" ai sensi di detto articolo. La fattispecie risulta dunque ricompresa nelle esenzioni disciplinate dal medesimo articolo.

2 Sesta direttiva IVA - Attività economica indipendente - Società a responsabilità limitata - Esecuzione delle attività della società da parte di una persona fisica che ne è l'unico amministratore, azionista e dipendente (4 C-355/06-Van der Steen)

L'art 4, n. 4, primo comma, della sesta direttiva Iva, considera soggetto passivo una persona che esercita in modo indipendente una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo. Ai fini dell'applicazione dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva Iva, una persona fisica che esegue l'insieme dei lavori in nome e per conto di una società, soggetta ad imposta, in esecuzione di un contratto di lavoro che la subordina alla detta società, di cui tale persona fisica è peraltro l'unico azionista, amministratore e membro del personale, non è essa stessa un soggetto passivo dell'imposta ai sensi del medesimo articolo della sesta direttiva, non esercitando appunto la propria attività in modo indipendente ma avendo con la società un vincolo di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro, alla retribuzione, nonché alla responsabilità del datore di lavoro.

3 Sesta direttiva IVA - Articolo 33, n. 1 - Nozione di "imposte sulla cifra d'affari" - Imposta locale sulle imprese (Cause riunite C-283/06 e C-312/06)

L'art. 33 della sesta direttiva Iva consente il mantenimento o l'istituzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sulla cifra d'affari. Dall'art. 33 della sesta direttiva si può evincere che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi fiscali, gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni, in concorrenza con l'Iva, a condizione che non abbiano natura di imposte sulla cifra di affari e che dunque possano avere l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'Iva.

CASSAZIONE TRIBUTARIA

IMPOSTE DIRETTE

1 Tributi - In generale - Circolare esplicativa - Natura - Atto normativo - Esclusione - Efficacia vincolante - Giudice adito - Cognizione - Limiti (Sent. n. 23031 del 9 ottobre 2007 (dep. il 2 novembre 2007) della Corte Cass., SS.UU. civ.)

La circolare esplicativa emanata in materia tributaria non vincola il contribuente al quale - specialmente in un sistema improntato all'autotassazione - è demandata *prima facie* la soluzione di questioni interpretative al fine della determinazione del tributo. Parimenti, non vincola gli Uffici gerarchicamente subordinati all'Amministrazione emittente, ai quali è data facoltà di disattendere il contenuto delle direttive senza che tale comportamento possa essere invocato dal contribuente quale causa di nullità o vizio dell'atto impositivo per difformità rispetto alla circolare esplicativa. Pertanto, il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutico

dell'Amministrazione emittente, la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima.

2 Accertamento - Accertamento induttivo - Fattispecie - Imprese in contabilità semplificata - D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 - Reddito d'impresa - Determinazione - Criteri forfetari - Elementi extra-contabili - Introduzione - Modalità (Sent. n. 23434 del 5 ottobre 2007 (dep. il 9 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

In tema di imposte sui redditi, l'articolo 2 comma 9, del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella legge n. 17, 17 febbraio 1985, nel prevedere, relativamente agli anni 1985, 1986 e 1987, per le imprese in contabilità semplificata, la determinazione forfetaria del reddito d'impresa, consente, tuttavia, agli uffici finanziari di procedere ad accertamento induttivo, anche nei confronti dei contribuenti che fruiscono di tale regime agevolato, introducendo, quindi, elementi extra contabili in presenza di una contabilità più elementare di quella ordinaria, senza che sia tuttavia necessario dimostrare in essa la sussistenza di specifiche infedeltà o inesattezze, fondandosi l'accertamento sulla ricostruzione induttiva dei ricavi, deducendo da questi i costi inerenti, a norma dell'articolo 75, numeri 4 e 5, TUIR.

3 Imposte sui redditi - Reddito d'impresa - Perdite di crediti - Prova - Caso di specie - Articolo 66 (ora articolo 101) e 75 (ora 64 e 109) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Sent. n. 23863 del 10 maggio 2007 (dep. il 19 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

Poiché l'articolo 66, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (del "Vecchio TUIR"), stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili quali componenti negative del reddito d'impresa non solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, ma anche quando esse risultino da elementi certi e precisi, non è necessario, ai fini della deducibilità, che il creditore abbia presentato una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore con il conseguente assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, ma è sufficiente che le perdite risultino documentate in modo certo e preciso, anche attraverso una transazione antieconomica, poiché possono rientrare nella strategia

generale di un'impresa, operazioni di per se stesse antieconomiche, ma concluse in vista di benefici economici su altri fronti.

4 Accertamento - Dichiarazioni fiscali - Successiva modifica da parte del contribuente - Ammissibilità Accertamento - Dichiarazioni fiscali - Iva - Successiva modifica da parte del contribuente - Limiti - articoli 54 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Sent. n. 21944 del 4 luglio 2007 (dep. il 19 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

Le dichiarazioni fiscali del contribuente - al di fuori delle ipotesi di errori materiali o di calcolo, le quali non richiedono un'espressa rettifica, in quanto desumibili *ab intrinseco* dalla stessa dichiarazione - possono essere emendate e, in buona sostanza, "sostituite" soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione. In caso di mancata rettifica nei termini suddetti, la possibilità, perciò, di addurre errori di "fatto" o di "diritto" intervenuti nella dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, finisce per potersi esprimere nei soli limiti in cui la legge stessa preveda il diritto al rimborso, o in sede di opposizione alla maggior pretesa tributaria fatta eventualmente valere dall'Amministrazione.

A questo quadro di esigenze di un rigoroso rispetto delle modalità e dei termini di presentazione, non derogano le dichiarazioni Iva, rispetto alle quali, il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione è individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio.

5 Contratto - Contratti innominati - Leasing - Leasing finanziario - Utilizzatore - Legittimazione - Modalità (Sent. n. 23794 del 2 ottobre 2007 (dep. il 16 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. III civ.)

In tema di *leasing* finanziario, costituisce orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità l'attribuzione all'utilizzatore della legittimazione ad agire per ottenere l'adempimento del contratto di fornitura il cui programma viene a realizzarsi direttamente in favore del medesimo (oltre all'eventuale ristoro dei danni sofferti). Parimenti,

l'utilizzatore è legittimato ad attivarsi relativamente all'accertamento giudiziale del corrispettivo dovuto al fornitore.

6 Accertamento - Accertamento induttivo - Parametri - Art. 3 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 - Tenuta della contabilità - Inattendibilità - Magazzino - Rimanenze Inventario - Conservazione delle distinte - Necessità (Sent. n. 23694 dell'8 novembre 2007 (dep. il 15 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

I Giudici di legittimità hanno condiviso e fatta propria la tesi dell'Agenzia delle Entrate circa la doverosità della conservazione ed esibizione delle distinte utilizzate per la redazione dell'inventario nell'ipotesi in cui dal documento non sia rilevabile il gruppo e l'ubicazione dei beni descritti per insiemi di categorie omogenee. A tale mancanza di chiarezza e completezza nella redazione dell'inventario, il contribuente è ammesso ad ovviare attraverso la conservazione ed esibizione della documentazione accessoria, costituita dalle distinte a tale scopo utilizzate. L'ulteriore omissione dei menzionati adempimenti comporta la declaratoria di inattendibilità della contabilità la quale fa insorgere nell'Amministrazione finanziaria la facoltà di ricostruire, con metodo induttivo, il (maggior) reddito del contribuente.

7 Diritto tributario - Sanzioni tributarie - Incertezza normativa - Estremi - Rilevabilità nel giudizio di cassazione (Sent. n. 26142 del 15 novembre 2007 (dep. il 13 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

In base all'articolo 8 del D.lgs. n. 546/1992, laddove una violazione dipende dall'oggettiva incertezza sull'applicazione di una norma, e laddove tale interpretazione equivoca sia accertata dal giudice, anche di legittimità, le sanzioni tributarie connesse alla violazione della norma non sono applicabili.

8 Processo tributario - Parti - Legittimazione passiva - Fattispecie - Società cooperativa - Scioglimento e messa in liquidazione -

Conseguenze - Organi sociali - Legittimazione passiva - Condizioni (Sent. n. 25363 del 23 ottobre 2007 (dep. il 5 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

Lo stato di liquidazione della società cooperativa non determina *ipso facto* la cessazione degli organi sociali al pari della capacità e rappresentanza in giudizio, la quale interviene solo all'esito dell'estinzione di tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società. La disposizione relativa alla facoltà concessa ai creditori sociali di agire nei confronti dei soci non opera in relazione ad una società costituita in giudizio.

9 Accertamento - Accertamento induttivo - Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Reddito imponibile - Determinazione - Periodo d'imposta - Autonomia - Sussiste - Dati ed elementi - Acquisizione - Utilizzo - Inerenza - Prova - Necessità (Sent. n. 27008 dell'11 ottobre 2007 (dep. il 21 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

La disciplina dell'accertamento induttivo (art. 39, d.p.r. n. 600 del 1973) accorda all'Amministrazione finanziaria la facoltà di utilizzare i dati comunque raccolti in quanto, ai fini della ricostruzione del reddito imponibile, non è rilevante la fonte di acquisizione degli elementi conoscitivi. Tuttavia, il principio costituzionale di effettività della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e quello dell'inerenza dei dati raccolti ad un periodo di imposta, sancito dall'art. 1 d.p.r. n. 600 del 1973, escludono che l'accertamento operato per un periodo di imposta possa estendersi in via presuntiva con riferimento al reddito imponibile di un altro periodo di imposta in virtù della supposizione della costanza dei flussi reddituali.

10 Imposte sui redditi - Dichiarazione - Modifica da parte del contribuente - Errori a danno del contribuente - Istanza di rimborso - Necessità - Conseguenze (Sent. n. 26839 del 16 ottobre 2007 (dep. il 20 dicembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

Il contribuente che abbia presentato una dichiarazione dei redditi errata a proprio danno non può portare in deduzione nella dichiarazione dei

redditi dell'anno successivo il più che abbia versato, dovendo invece presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 d.p.r. n. 602 del 1973. Solo l'istanza di rimborso è, infatti, idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente l'originaria dichiarazione, non essendogli consentito di operare il ricalco con una dichiarazione integrativa tardivamente presentata a credito riportato come eccedenza in compensazione nella successiva dichiarazione.

IMPOSTE INDIRETTE

- 1 Accertamento - Iva - Volume d'affari - Determinazione - Costi delle materie prime - Incidenza - Natura dell'attività - Conseguenze - Articolo 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Accertamento - Iva - Volume d'affari - Determinazione - Onere della prova - Utilizzo di presunzioni - Divieto di *presumptio de presunto* (Sent. n. 22531 del 26 settembre 2007 (dep. il 26 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)**

In tema di Iva e con riguardo alla determinazione del volume di affari del contribuente, una volta stabilita con esattezza per un determinato esercizio la percentuale di incidenza di una determinata materia prima sul totale degli acquisti, tale percentuale può essere utilizzata anche per la determinazione del volume d'affari relativo a diversi anni d'imposta, se la natura dell'attività imprenditoriale nel corso degli anni non sia cambiata. Tuttavia, nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto l'accertamento in via indiziaria di un maggiore imponibile, non denunziato soggiace in linea di principio, ai canoni generali che presiedono alla prova presuntiva, a norma degli artt. 2727 e seguenti c.c., incluso il principio secondo cui il fatto ignoto deve essere desumibile, secondo parametri di regolarità causale, dal fatto noto e non da altro fatto, a sua volta ignoto, e ritenuto sussistente in via di mera deduzione logica (Cass. n. 935/1996).

- 2 Processo tributario - Documentazione aziendale -Valore probatorio- Sussistenza - Contestazione da parte dell'Amministrazione - Onere della prova - È a carico dell'Amministrazione - Articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Articolo 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo tributario - Provvedimenti del giudice penale (Sent. n. 21953**

del 21 settembre 2007 (dep. il 19 ottobre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria)

Qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture - le quali in mancanza di prova contraria, costituiscono uno strumento idoneo a dimostrare l'esistenza delle operazioni ivi riportate - sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

Il provvedimento definitivo del giudice penale favorevole al contribuente, pur non costituendo giudicato esterno a favore del medesimo, rappresenta una fonte di prova che il giudice tributario deve prendere in esame, esponendo le ragioni che eventualmente lo inducano a conclusioni diverse.