

TaxNewsLetter

2005

N. 6

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI NOVEMBRE - DICEMBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI NOVEMBRE - DICEMBRE

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

INDICE

PARTE PRIMA.....	7
IMPOSTE DIRETTE	7
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	7
1) IRES – Riforma del sistema fiscale statale. Pro-rata patrimoniale e generale di indeducibilità degli interessi passivi. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344- Agenzia delle Entrate – Circolare del 02 novembre 2005 n. 46/E	7
2) IRES – Attuazione della Direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti d’interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi – Decreto Legislativo 143/2005 - Agenzia delle Entrate – Circolare del 2 novembre 2005 n. 47	9
3) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Participation Exemption - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005, n. 163.....	10
4) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Participation Exemption - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005, n. 165/E.	11
5) IRES – Istanza di interpello – Artt. 106 e 109 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi – Deduzione extracontabile degli accantonamenti per indennità di cessazione del rapporto d’agenzia- XX SpA – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005 n. 168.....	12
6) IRES –Istanza di Interpello- Art. 11, Legge 27 Luglio 2000, n. 212. - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 Dicembre 2005 n. 170.....	12
7) IRES - Dimensione europea per la piccola impresa e premio di concentrazione – Art. 9 del Decreto Legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80 - Agenzia Entrate - Circolare del 13 dicembre 2005 n° 53.	13
8) IRES – Istanza di interpello – XZ Co. Limited - Tassazione dei redditi di partecipazione in società italiana trasparente (art. 115 Tuir) - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 19 Dicembre 2005 n. 171.	14

9)	IMPOSTE SUI REDDITI – Attuazione della Direttiva 2003/48/CE concernente la Tassazione dei redditi da risparmio, sotto forma di pagamenti d’interessi. Dlgs 84/2005 Agenzia delle Entrate – Circolare del 30 dicembre 2005 n. 55.....	15
II.	GIURISPRUDENZA.....	17
1)	IVA - Accertamento induttivo - Mancato rinvenimento nell'azienda di beni Presunzione di cessione - Sussiste -Accertamento - Legittimità - Prova contraria - Modalità - Bolle di accompagnamento - Art. 53 del DPR. 26 ottobre 1972, n. 633 DPR 10 novembre 1997, n. 441 – Sentenza n. 21519 del 7 aprile 2005 (depositata il 7 novembre 2005) della Corte di cassazione, Sez. tributaria – Pres. Riggio, Rel. Monaci.....	17
2)	Accertamento Imposte sui Redditi - Accertamenti e controlli - Accertamento induttivo dell'effettivo reddito d'impresa per non aver presentato le dichiarazioni dei redditi – Studi di settore – Sentenza n. 19955 del 27 giugno 2005 (depositata il 14 ottobre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel Sotgiu.....	17
3)	Accertamento - Puntuale deduzione di una causa di nullità del contratto – Necessità – Esclusione Caso di specie Art. 27 e 37 del D.P.R. 600/73- Artt. 18 e 24 del D. lgs. 546/92 Sentenza n. 22932 del 25 Ottobre 2005 (depositata il 14 novembre 2005) della Corte di Cassazione, sez. tributaria- Pres. E Rel. Altieri.....	18
	PARTE SECONDA	19
	IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE	19
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	19
1)	Bollo – Assicurazioni - Acconti sull’Imposta di Bollo assolta in modo virtuale e sull’imposta sulle assicurazioni. Decreto Legge 29 novembre 2004, n. 282 - Agenzia delle Entrate - Circolare del 21 novembre 2005 n. 49/E.	19
2)	IVA - Differenze riscontrate dal depositante in occasione di inventari periodici presso il magazzino del depositario. Regularizzazione delle operazioni - Istanza di interpello - Art. 11, Legge 212/2000 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 25 novembre 2005 n. 166/E.	20
3)	IVA – Rimborso per acquisto di beni ammortizzabili – Art. 30, comma 3, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 27 dicembre 2005 n. 179.....	20
II.	GIURISPRUDENZA.....	21

- 1) IVA – Indagini bancarie – Sentenza n. 19956 del 27 giugno 2005 (depositata il 14 ottobre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Monaci..... 21
- 2) Imposta di Registro - Determinazione della base imponibile - Atti ed operazioni di società e di associazioni - Conferimenti relativi ad aumento di capitale in rispondenza della sua riduzione per perdite - Imposta proporzionale di registro - Inapplicabilità - Conferimenti non effettuati in denaro - Sentenza n. 24576 del 07 ottobre 2005 (depositata il 23 novembre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria- Pres. Saccucci, Rel. Monaci..... 22
- 3) IVA - Accertamento e riscossione - Attribuzioni e poteri degli uffici Iva - Accessi, ispezioni, verifiche - Modalità di esecuzione - Perquisizione domiciliare ex art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 - Sent. n. 25000 del 21 ottobre 2005 (depositata il 25 novembre 2005) della Corte di Cassazione - Sez. tributaria - Pres. Prestipino, Rel. Botta 22
- 4) Circolari esplicative delle modalità di applicazione del tributo - Interesse del contribuente all'impugnazione - Non sussiste - Dec. n. 6243 del 28 giugno 2005 (depositata il 9 novembre 2005) del Consiglio di Stato, Sez. IV - Pres. Venturini - Est. Mollica 23

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES – Riforma del sistema fiscale statale. Pro-rata patrimoniale e generale di indeducibilità degli interessi passivi. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344- Agenzia delle Entrate – Circolare del 02 novembre 2005 n. 46/E

L'Agenzia delle Entrate, proseguendo nell'emanazione delle circolari esplicative dei temi della riforma fiscale, con la Circolare n. 46/E del 2 novembre scorso, ha fornito chiarimenti interpretativi in materia di pro-rata patrimoniale e di pro-rata generale, disciplinati dagli artt. 97 e 96 del Tuir.

L'art. 97 del Tuir detta la regolamentazione del cd. pro-rata patrimoniale d'indeducibilità degli interessi passivi, riferito all'ipotesi in cui l'impresa possieda delle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione di cui all'art. 87 del Tuir (ossia partecipazioni a cui si applica la participation exemption).

L'art. 96 del Tuir consente, invece, la deduzione dal reddito della quota di interessi passivi che residua dopo l'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 97 e 98 del Tuir per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (così detto pro-rata generale).

1) Pro-rata patrimoniale:

Nel seguito si sintetizzano i chiarimenti dell'Agenzia sugli aspetti più rilevanti dell'applicazione del pro-rata patrimoniale

- **Condizione pregiudiziale.** Per l'applicazione della disposizione legislativa, le partecipazioni con i requisiti per la participation exemption devono essere iscritte in bilancio ad un valore superiore al patrimonio netto della società. Se questa condizione non si verifica, la norma non è applicabile e diventano deducibili tutti gli interessi passivi.

- **Ambito soggettivo.** Il pro-rata patrimoniale si applica ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, come individuati dall'articolo 73 del Tuir; inoltre il pro-rata patrimoniale si rende applicabile anche alle società di persone e alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa (artt. 62 e 97 Tuir).
- **Gli interessi rilevanti.** Gli oneri finanziari interessati dal campo di applicazione della norma sono tutte le tipologie di interessi passivi, a prescindere dal rapporto giuridico sottostante che li ha generati.
- **Metodologie di calcolo.** 1) le partecipazioni vengono considerate se hanno tutti i requisiti participation exemption alla chiusura del periodo d'imposta. 2) Il patrimonio netto da utilizzare è quello risultante alla fine del periodo di riferimento, deve contenere l'utile prodotto nel periodo ed essere rettificato in diminuzione sulla base delle regole indicate ai fini della Thin Capitalization (vedi art. 98)
- **Trasparenza e consolidato.** La disciplina del pro-rata patrimoniale non è applicabile laddove le partecipazioni in bilancio riguardano soggetti che insieme alla partecipante hanno optato per l'istituto del consolidato fiscale o per la trasparenza.

2) Pro-rata generale:

Per quanto attiene all'istituto del pro-rata generale, in sintesi, viene specificato che la relativa disciplina, contenuta nell'art. 96 del Testo unico, sostituisce le regole che, prima della riforma, erano contenute nell'art 63. Gli aspetti maggiormente degni di nota sono quelli relativi alle plusvalenze esenti per effetto della Pex e ai dividendi parzialmente imponibili: al riguardo viene chiarito che le nuove norme prevedono che tali componenti non incidono sul pro-rata generale di deducibilità degli interessi passivi.

Sempre in relazione al pro-rata generale la Circolare ha fornito le seguenti precisazioni:

- 1) Il pro-rata generale influenza anche la disciplina del riporto delle perdite, infatti, la perdita d'esercizio riportabile in diminuzione del reddito d'impresa dei successivi periodi d'imposta, deve essere ridotta dei proventi esenti per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti (artt. 96 e 109, commi 5 e 6 del Testo unico). La limitazione al riporto delle perdite si determina in presenza di quei componenti positivi di conto economico che, pur non essendo stati tassati, hanno influenzato la deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali;
- 2) Il pro-rata generale coinvolge anche la disciplina della deducibilità delle spese generali.
- 3) La Circolare ha chiarito in relazione all'incidenza delle plusvalenze Pex sul calcolo del pro-rata che, questi componenti devono essere esclusi sia dal numeratore che dal denominatore del rapporto.

2) IRES – Attuazione della Direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti d’interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi – Decreto Legislativo 143/2005 - Agenzia delle Entrate – Circolare del 2 novembre 2005 n. 47

La presente Circolare fornisce chiarimenti in merito al DLgs 143/2005 attuativo della Direttiva n. 2003/49/Ce riguardante il regime fiscale applicabile ai pagamenti di canoni e interessi fra società consociate di Stati membri diversi dell’Unione Europea.

Finalità precipua della Direttiva e del Decreto di attuazione è l’eliminazione nei confronti delle predette società, della doppia imposizione sui menzionati pagamenti intercompany; tale scopo viene raggiunto mediante l’eliminazione della ritenuta dello Stato della fonte, con la connessa attribuzione del potere impositivo allo Stato di residenza del soggetto percettore. Il regime fiscale introdotto dalla Direttiva e dal Decreto d’attuazione, in merito al trattamento comune applicabile ai pagamenti d’interessi e canoni fra società consociate di Stati membri diversi, si traduce nell’esenzione da imposizione degli interessi e canoni pagati da società ed enti residenti in Italia, e da stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato, a società residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo, comprese le stabili organizzazioni di tali società.

Al fine di ricorrere al beneficio dell’esenzione, le società beneficiarie dei pagamenti di interessi o canoni, devono rivestire una delle forme giuridiche indicate nell’allegato A del Decreto (s.p.a., s.a.s., s.r.l., enti pubblici o privati che esercitano attività industriali e commerciali), risiedere, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato e devono essere assoggettate, senza fruire di alcun regime di esonero, all’IRES. L’Agenzia chiarisce che per le stabili organizzazioni, oltre alle suddette caratteristiche, è indispensabile che gli interessi o i canoni erogati siano inerenti all’attività della stabile organizzazione.

La Circolare in oggetto precisa l’ambito oggettivo del nuovo regime di esenzione con riguardo ai concetti di canone ed interessi. Per quanto attiene ai canoni, in aggiunta a quanto previsto dall’art. 12 par. 2 del Modello OCSE recepito nell’art. 26-quater del Dpr 600/73, la Direttiva include fra gli stessi anche i compensi per l’uso o la concessione in uso del software e delle attrezzature commerciali, industriali o scientifiche. Riguardo a tali attrezzature, in mancanza di una specifica definizione delle stesse nell’ambito del Tuir, si ritiene che l’espressione debba ricomprendere i beni destinati allo svolgimento di un’attività d’impresa (industriale, commerciale o di servizi). E’ il caso, tra gli altri, dei beni mobili costituiti da macchinari per la produzione di manufatti, container e veicoli per il trasporto di beni e persone per terra, aria e mare.

Per quanto riguarda gli interessi il Decreto Legislativo attuativo, come d'altronde la Direttiva, non include i redditi derivanti dai titoli pubblici a differenza di quanto previsto nell'articolo 11 paragrafo 3 del Modello OCSE. Un'altra precisazione riguarda gli interessi di mora, i quali essendo redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano per espressa previsione legislativa nazionale, vanno considerati fra le fattispecie reddituali in regime d'esenzione, conformemente a quanto previsto dall'articolo 11 del Modello OCSE.

Interessante la definizione data di società consociata laddove la scelta italiana è stata quella di optare per il criterio della partecipazione che attribuisce i diritti di voto, con un minimo di detenzione della partecipazione di un anno. L'Agenzia chiarisce poi che l'eventuale mancanza dell'ininterrotto possesso per almeno un anno determina l'applicazione della ritenuta alla fonte da parte del sostituto d'imposta, e la possibilità per il beneficiario degli interessi o dei canoni di presentare istanza di rimborso al Centro Operativo di Pescara una volta concretizzatosi il requisito.

Viene poi ricordata l'applicazione della norma contro le operazioni potenzialmente elusive per espresso richiamo del Decreto attuativo.

3) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Participation Exemption - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005, n. 163.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello, fornisce un ulteriore chiarimento interpretativo, con riguardo al requisito della commercialità, affinché la plusvalenza derivante dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni, possa beneficiare del regime agevolativo della participation exemption .

La presente Risoluzione si riferisce al caso in cui la società partecipata, costituita per effetto di uno scorporo di ramo d'azienda in virtù dell'art. 176 del Tuir, aveva svolto come unica attività quella di prestazione di servizi che si esauriva nella concessione in affitto di rami d'azienda e nella semplice percezione di un canone d'affitto.

L' Agenzia delle Entrate ha ritenuto non applicabile la participation exemption per mancanza del requisito della commercialità atteso che la società partecipata “non sembra svolgere altra attività che, andando oltre la mera gestione del contratto di affitto dell'azienda, configuri l'esercizio di una impresa commerciale”.

In sostanza la *ratio* di quest'affermazione, in linea con quanto già sostenuto nella Risoluzione n. 165/E, è nel senso di negare la sussistenza del requisito della commercialità alla semplice dichiarazione di un reddito d'impresa, con la conseguenza

che, ai fini della valutazione, si dovrà guardare all'attività svolta in concreto e verificare che quest'ultima rientri all'interno di quelle previste dall'art. 55 del Tuir.

4) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Participation Exemption - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005, n. 165/E.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello, fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'istituto della participation exemption.

Il quesito posto dal contribuente riguardava il requisito della commercialità, previsto dall'art. 87, comma, 1, lettera d) del Tuir che richiede per l'applicazione della participation exemption, di verificare in capo alla società partecipata, l'esercizio di un'impresa commerciale secondo la definizione contenuta nell'art. 55 dello stesso Tuir. In particolare si è chiesto se il suddetto requisito possa considerarsi insito nell'attività svolta dalla società partecipata indipendentemente dalla inclusione di tale attività tra quelle di cui all'art. 2195 c.c. .

La conclusione è quella di negare la presenza del requisito della commercialità e di conseguenza la possibilità di fruire dell'esenzione.

Difatti, nel caso di specie, la società partecipata aveva svolto, come unica attività, quella di assuntore di un concordato fallimentare. Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'insieme degli atti posti in essere dalla predetta società, concernenti la gestione del debito, l'individuazione dei creditori e il pagamento dei crediti, non integrano l'effettivo e concreto esercizio di un'attività commerciale che costituisce la *conditio sine qua non*, affinché trovi applicazione participation exemption.

Ad avviso dell'Agenzia, il semplice adempimento d'obblighi giuridici connessi all'incarico ricoperto, slegato dal compimento di concreti atti imprenditoriali, non appare sufficiente a configurare un esercizio, effettivo e continuato, di un'impresa commerciale e preclude, quindi, l'accesso al regime di participation exemption.

5) IRES – Istanza di interpello – Artt. 106 e 109 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi – Deduzione extracontabile degli accantonamenti per indennità di cessazione del rapporto d’agenzia- XX SpA – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 novembre 2005 n. 168.

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello presentato da una società di assicurazioni, fornisce chiarimenti in merito alla possibilità di portare in deduzione le indennità di fine agenzia.

Al riguardo nella Risoluzione si osserva che le indennità corrisposte per la cessazione di rapporti d’agenzia, per la parte non soggetta a rivalsa, non sono da annoverarsi tra i costi per i quali, in deroga al principio della preventiva imputazione a conto economico, è prevista la deduzione extracontabile.

Secondo l’Agenzia solo gli accantonamenti ai fondi per indennità di fine rapporto, nei limiti delle quote maturate in conformità a disposizioni legislative e contrattuali che regolamentano il rapporto di lavoro, possono essere portati in deduzione dall’impresa.

La deduzione extra-contabile, secondo l’Amministrazione finanziaria, che in tal caso richiama la Circolare 27/E del 2005, è ammessa esclusivamente in applicazione di norme fiscali con finalità sovvenzionali (come, ad esempio, quelle relative agli ammortamenti anticipati) e di norme che prevedono meccanismi forfetari di determinazione dei componenti negativi di reddito

6) IRES –Istanza di Interpello- Art. 11, Legge 27 Luglio 2000, n. 212. - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 Dicembre 2005 n. 170

Con la presente Risoluzione, l’Amministrazione Finanziaria, in seguito ad un interpello, fornisce dei chiarimenti in merito all’applicazione del Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 21 Novembre 2001 alle società ITC (società a responsabilità limitata di diritto maltese) e il regime fiscale da applicarsi alle somme rimborsate dall’Amministrazione Finanziaria maltese alla società istante, conseguentemente alla distribuzione di dividendi da parte della controllata maltese ITC.

Con riguardo alla prima problematica l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato come l’ingresso di Malta nell’Unione Europea non ha determinato, come automatica conseguenza, la sua esclusione dalla black list, di cui all’art. 3 del predetto Decreto ministeriale: le International Trading Companies maltesi sono beneficiarie, infatti, a

giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, di regimi fiscali privilegiati, come tutte le società residenti a Malta i cui proventi affluiscono da fonti estere. Conseguentemente l'articolo 167 del Tuir, in materia d'imputazione diretta dei redditi prodotti all'estero tramite società controllate, a differenza dell'art. 110 del Tuir, relativo alla deduzione di spese ed altri componenti negativi, è applicabile anche se i Paesi aventi regimi fiscali privilegiati appartengono all'Unione Europea.

Con riferimento alla questione riguardante il *nomen juris* da attribuirsi alle somme rimborsate alla società istante da parte dell'Amministrazione Finanziaria maltese, secondo l'Agenzia delle Entrate, la circostanza che il diritto al rimborso spetta in quanto socio della ITC non è rilevante per ascrivere tali somme, tra gli utili derivanti da partecipazione in società o enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d) del Tuir, al fine di riconoscerne l'esclusione parziale dalla formazione del reddito imponibile, dal momento che l'esenzione compete solo in caso di utili distribuiti da società ed enti residenti in paesi a fiscalità non privilegiata. Peraltro tali somme sono rimborsate dall'Amministrazione Finanziaria maltese e non possono considerarsi utili ma "proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale", secondo la lettera h) dell'articolo 44 del TUIR, che, conseguentemente, scontano la tassazione integrale in capo al percettore secondo il principio di cassa.

7) IRES - Dimensione europea per la piccola impresa e premio di concentrazione – Art. 9 del Decreto Legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80 - Agenzia Entrate - Circolare del 13 dicembre 2005 n° 53.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardo all'applicabilità dell'art. 9 del DL n. 65/2005, convertito nella Legge 80/2005, il quale attribuisce alle microimprese ed alle imprese rientranti nella definizione comunitaria di piccole e medie imprese, un contributo nella forma di credito di imposta, con l'obiettivo di rendere più competitive le imprese nazionali, prevedendo una riduzione dei costi per studi e consulenze inerenti le operazioni di concentrazione.

L'agevolazione di cui sopra è pari al 50% delle spese sostenute per studi e consulenze inerenti l'operazione di concentrazione. Il contributo viene riconosciuto se vengono rispettate le seguenti condizioni:

- il processo di concentrazione deve essere ultimato, avuto riguardo agli effetti civili, nel periodo tra la data di entrata in vigore del presente decreto ed i ventiquattro mesi successivi;
- l'impresa risultante da processo di concentrazione deve rientrare nella definizione di piccola e media impresa;

- tutte le imprese che partecipano al processo di concentrazione devono aver esercitato l'attività nell'anno precedente alla data in cui è ultimato il processo di concentrazione o aggregazione ed essere residenti in Stati membri dell'Unione Europea;
- è necessario che l'operazione di concentrazione o aggregazione non abbia durata inferiore a 3 anni e che le imprese abbiano esercitato attività omogenee nel periodo d'imposta precedente alla data in cui è stato ultimato il processo;
- mancanza, tra le imprese partecipanti, del rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, o del controllo, diretto o indiretto, da parte della stessa persona fisica, tenuto conto anche delle partecipazioni dei familiari;

Per quel che riguarda le procedure per poter usufruire del contributo, l'impresa concentrataria deve inoltrare, alla data di ultimazione del processo di concentrazione, un'apposita istanza in via telematica all'Agenzia delle Entrate.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione successivamente alla comunicazione di avvenuto riconoscimento del contributo.

8) IRES – Istanza di interpello – XZ Co. Limited - Tassazione dei redditi di partecipazione in società italiana trasparente (art. 115 Tuir) - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 19 Dicembre 2005 n. 171.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello presentato da una società di capitali cipriota, fornisce chiarimenti in merito alla compatibilità tra le disposizioni in materia di trasparenza fiscale e la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Cipro.

Nella fattispecie oggetto d'interpello, la predetta società, senza una stabile organizzazione in Italia e detentrica di una partecipazione del 50% in una srl italiana che intendeva optare per il regime di trasparenza previsto dall'art. 115 del Tuir, chiede all'Agenzia delle Entrate l'esclusione della tassazione Ires per il reddito attribuito dalla partecipata trasparente, in forza del regime previsto dalla Convenzione Italia-Cipro. In particolare, per l'art. 7 di tale Convenzione, il reddito d'impresa realizzato in uno Stato diverso da quello di residenza è tassato solo in quest'ultimo paese, a meno che l'attività non sia svolta nel primo Stato mediante una stabile organizzazione.

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate osserva che, trattandosi di reddito d'impresa prodotto in Italia, non dalla società cipriota, ma dalla srl italiana, proprio in virtù dell'art. 7 della Convenzione, lo stesso deve essere tassato in Italia, salvo che la Srl non svolga l'attività a Cipro mediante una stabile organizzazione (circostanza da escludersi nel caso

in esame). Peraltro, a giudizio dell’Agenzia, la circostanza che due soggetti hanno optato per il regime di trasparenza non fa altro che traslare la soggettività passiva tributaria dalla società ai suoi soci, ma non incide in alcun modo sulla potestà impositiva dello Stato italiano. La tassazione del reddito imputato per trasparenza alla società cipriota, infatti, colpisce il reddito, prodotto dalla società italiana che si manifesta, soltanto per effetto dell’opzione, in capo al soggetto cipriota. Per cui il reddito imputato per trasparenza è sottoposto a tassazione in Italia a norma dell’art. 23, comma 1, lett. g) del Tuir in pieno rispetto delle disposizioni della Convenzione Italia-Cipro, a nulla valendo l’inesistenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto estero.

9) IMPOSTE SUI REDDITI – Attuazione della Direttiva 2003/48/CE concernente la Tassazione dei redditi da risparmio, sotto forma di pagamenti d’interessi. Dlgs 84/2005 Agenzia delle Entrate – Circolare del 30 dicembre 2005 n. 55.

Con la presente Circolare l’Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti in merito alla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti d’interessi, materia regolamentata dal Decreto Legislativo 84/05, attuativo della Direttiva 2003/48/CE. Quest’ultima Direttiva, facente parte del cosiddetto “pacchetto fiscale”, documento che contempla una serie d’iniziative volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell’Unione Europea, ha come obiettivo quello di consentire che i predetti redditi, corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi che siano persone fisiche residenti in un altro Stato membro, siano soggetti a un’imposizione effettiva secondo la legislazione nazionale di quest’ultimo Stato membro.

Al fine di conseguire tale risultato, la Direttiva prevede lo scambio automatico di informazioni fra gli Stati membri, relative a pagamenti di interessi eseguiti da operatori economici, denominati “agenti pagatori”, a favore di beneficiari effettivi che siano persone fisiche residenti in un altro Stato membro.

La Circolare precisa, a tal proposito, che sono oggetto di comunicazione e di rilevazione fra gli Stati membri i pagamenti di interessi su crediti di qualsiasi natura e, in particolare, i redditi da obbligazioni nazionali o internazionali, gli interessi realizzati in seguito alla cessione, al rimborso o al riscatto di tali crediti, gli interessi capitalizzati su obbligazioni a tasso zero e prodotti similari, nonché i redditi distribuiti da fondi d’investimento e gli interessi capitalizzati, conseguiti attraverso fondi a capitalizzazione, nella misura in cui tali redditi o interessi siano connessi a crediti. Rientrano nell’ambito d’applicazione della Direttiva anche i redditi similari derivanti da strutture utilizzate in sostituzione di fondi d’investimento collettivo quali trust o partnership. Gli obblighi di comunicazione scaturiscono anche per gli interessi dei finanziamenti eccedenti i limiti di cui all’art. 98 del Tuir, direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, che sono riquilificati come utili a seguito della normativa sulla thin capitalization. Rientrano inoltre le

obbligazioni partecipanti che assicurano una partecipazione agli utili della società emittente, senza partecipazione alle perdite, fiscalmente assimilate alle azioni.

Essendo il campo di applicazione della Direttiva limitato ai redditi da risparmio qualificabili come interessi su crediti, restano esclusi i proventi derivanti da altre forme d'investimento, tra cui i rendimenti derivanti dalle prestazioni pensionistiche e assicurative in qualunque forma erogano, comprese quelle complementari, i redditi derivanti da partecipazioni sociali, sia in forma di dividendi sia di capital gain. La circolare esclude, inoltre, i proventi derivanti da contratti di riporto e di pronti contro termine su titoli e valute, nonché quelli derivanti dal mutuo di titoli garantito.

Nella Circolare si chiarisce che l'agente pagatore è tenuto a rilevare tutta una serie di informazioni riguardanti il beneficiario ed il relativo pagamento e trasmettere le rilevazioni eseguite nell'anno solare all'Amministrazione Finanziaria, entro il 30 Aprile dell'anno successivo. L'Agenzia delle Entrate comunicherà le informazioni agli altri Stati membri entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello nel corso del quale sono stati effettuati i pagamenti di interessi.

Nella Circolare è, inoltre, precisato che lo scambio automatico d'informazioni non riguarda al momento l'Austria, il Lussemburgo e il Belgio, trattandosi di Paesi che hanno il diritto di applicare sui pagamenti d'interessi eseguiti una ritenuta alla fonte. Il beneficiario effettivo del pagamento d'interessi può comunque chiedere all'agente pagatore che non venga prelevata la ritenuta, dietro rinuncia all'anonimato fiscale.

L'Agenzia chiarisce, infine, che per evitare fenomeni di doppia imposizione per effetto dell'applicazione della ritenuta, al beneficiario effettivo del pagamento d'interessi è riconosciuto un credito d'imposta determinato ai sensi dell'art. 165 del Tuir.

II. GIURISPRUDENZA

- 1) **IVA - Accertamento induttivo - Mancato rinvenimento nell'azienda di beni Presunzione di cessione - Sussiste - Accertamento - Legittimità - Prova contraria - Modalità - Bolle di accompagnamento - Art. 53 del DPR. 26 ottobre 1972, n. 633 DPR 10 novembre 1997, n. 441 – Sentenza n. 21519 del 7 aprile 2005 (depositata il 7 novembre 2005) della Corte di cassazione, Sez. tributaria – Pres. Riggio, Rel. Monaci.**

Con la presente sentenza la Corte ha enunciato il principio secondo il quale il mancato rinvenimento nei locali in cui il contribuente esercita la sua attività di beni, risultanti in carico all'azienda a seguito di acquisti o importazione, pone una presunzione legale di cessione degli stessi senza emissione di fattura (art. 53 del DPR. n. 633/1972 e art. 2728 del codice civile).

Secondo l'orientamento della Suprema Corte tale presunzione può essere vinta solo se il contribuente fornisce la prova della diversa destinazione con i mezzi e le modalità tassativamente indicate dalla norma stessa.

La Corte, inoltre, dichiarando infondato il richiamo del controricorrente ad un regolamento successivo che rendeva possibile il superamento della presunzione mediante un apposito documento di trasporto, ha chiarito che la normativa in questione è successiva ai fatti di causa e priva di efficacia retroattiva e che il principio del *favor rei* non si applica al diritto tributario se non in materia di sanzioni.

- 2) **Accertamento Imposte sui Redditi - Accertamenti e controlli - Accertamento induttivo dell'effettivo reddito d'impresa per non aver presentato le dichiarazioni dei redditi – Studi di settore – Sentenza n. 19955 del 27 giugno 2005 (depositata il 14 ottobre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel Sotgiu.**

Nella presente sentenza la Suprema Corte ha ribadito il principio secondo il quale, nell'ambito dell'accertamento induttivo, gli studi di settore hanno valenza di prova presuntiva, collegata a criteri di ragionevolezza in relazione al caso concreto, e suscettibile di prova contraria.

La Corte ha espresso tale massima nella sentenza in esame, censurando l'accertamento compiuto nei confronti di una società, in riferimento ad anni per i quali la dichiarazione dei redditi non era stata presentata, mediante esame del volume degli affari, con applicazione, in base agli studi in questione, di una percentuale di ricarico in contrasto con quella risultante dalla contabilità dell'anno successivo.

La Corte ha, inoltre, chiarito che il principio del favor rei, comporta che la disciplina del cumulo giuridico di una pluralità di violazioni, commesse anche in tempi diversi, sia più favorevole di quello previsto dall'art. 8 della legge n. 4/1929, se non si accerta il contrario in base al calcolo delle sanzioni applicate alla fattispecie concreta.

3) Accertamento - Puntuale deduzione di una causa di nullità del contratto – Necessità – Esclusione Caso di specie Art. 27 e 37 del D.P.R. 600/73- Artt. 18 e 24 del D. lgs. 546/92 Sentenza n. 22932 del 25 Ottobre 2005 (depositata il 14 novembre 2005) della Corte di Cassazione, sez. tributaria- Pres. E Rel. Altieri.

Nella presente sentenza la Corte di Cassazione oltre ad evidenziare come l'ambito dell'accertamento del giudice in materia tributaria sia delimitato non solo alle deduzioni delle parti ma anche alle questioni non specificamente dedotte dalle medesime, torna pronunciarsi sulla questione del dividend washing, riprendendo quanto già affermato nella sentenza del 21 ottobre ultimo scorso, n. 20398.

Nel caso oggetto del sindacato della Corte, riguardante cessioni d'usufrutto su partecipazioni di società italiana da parte di soggetto non residente a soggetto residente, poste in essere per il tramite di atti giuridici tra loro collegati dai quali le parti conseguivano come unico risultato il risparmio fiscale, il Supremo organo giudicante ha statuito la declaratoria di nullità, per mancanza di causa, di tutte quei contratti collegati che presentano come unica finalità un vantaggio fiscale.

La nullità civilistica, ascrivibile agli artt. 1418 e 1325 c.c., è a giudizio della Corte, peraltro, rilevante anche a fini fiscali.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) Bollo – Assicurazioni - Acconti sull’Imposta di Bollo assolta in modo virtuale e sull’imposta sulle assicurazioni. Decreto Legge 29 novembre 2004, n. 282 - Agenzia delle Entrate - Circolare del 21 novembre 2005 n. 49/E.

Con la Circolare n. 49/E del 21 novembre 2005, L’Agenzia delle Entrate ha fornito delle precisazioni in ordine alle regole da seguire ai fini del pagamento degli acconti dell’Imposta virtuale di bollo e dell’Imposta sulle assicurazioni, che i soggetti passivi sono obbligati a versare entro il 30 novembre di ciascun anno.

a) Imposta di Bollo virtuale L’articolo 15-*bis* del DPR 642/72 (introdotto dall’articolo 4 del decreto legge n. 282/2004) ha previsto l’obbligo di corrispondere a titolo di acconto dell’Imposta di bollo da assolvere in maniera virtuale nell’anno successivo, una somma pari al 70% dell’Imposta liquidata in via provvisoria dall’Agenzia delle Entrate per l’anno in corso. Tale adempimento, che va eseguito entro il 30 novembre di ciascun anno, grava sui soggetti indicati dalla medesima norma (banche, uffici postali e altri enti e società finanziarie indicati nell’articolo 1 del DLgs n. 87/1992).

La Circolare, inoltre, in relazione alla disposizione in base alla quale l’acconto può essere scomputato dai versamenti da effettuare dal mese di febbraio successivo, chiarisce che l’acconto può essere utilizzato a riduzione di tutti i versamenti da eseguire e che, lo scomputo, può essere effettuato anche in periodi successivi al mese di febbraio.

b) Imposta sulle Assicurazioni Il comma 1-*bis* dell’articolo 9 della Legge 1216/1961 (introdotto dall’articolo 6 del Decreto Legge n. 282/2004) prevede in capo agli assicuratori l’obbligo di versare, entro il 30 novembre di ogni anno, a titolo di acconto, una somma pari al 12,5% dell’Imposta liquidata per l’anno precedente al netto di quella relativa alle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore. Anche in questo caso l’acconto può essere scomputato dai versamenti

da eseguire a partire dal mese di febbraio, ma può essere effettuato anche in periodi successivi. La Circolare ha, inoltre, precisato che nella base di calcolo del 12,5% deve essere incluso il contributo per l'alimentazione del Fondo di solidarietà delle vittime delle richieste estorsive e dell'usura.

2) IVA - Differenze riscontrate dal depositante in occasione di inventari periodici presso il magazzino del depositario. Regolarizzazione delle operazioni - Istanza di interpello - Art. 11, Legge 212/2000 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 25 novembre 2005 n. 166/E.

Con tale Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello, fornisce chiarimenti in materia d'Iva, con riferimento ad operazioni derivanti da contratti di deposito merci, stipulati con soggetti terzi. Nel caso di specie vengono prese in esame le procedure che un soggetto, che ha stipulato un contratto di deposito con un terzo - il quale per clausola contrattuale può operare anche in proprio - deve porre in essere per regolarizzare, ai fini Iva, eventuali difformità riscontrate tra merci esistenti in magazzino e quelle risultanti dalle scritture contabili.

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che, qualora non sia possibile individuare la fattura errata, dalla quale risulti l'eventuale differenza inventariale, il depositante può effettuare la compensazione aritmetica dei valori corrispondenti alle merci eccedenti e a quelle mancanti. Nel caso in cui non sia possibile individuare la fattura errata, né operare la compensazione, trattandosi di beni ad aliquota Iva diversa, possono scegliersi soluzioni alternative, quali l'emissione di un'autofattura con Iva o apportare rettifiche contabili che aggiornino le scritture di magazzino senza emettere fatture.

3) IVA – Rimborso per acquisto di beni ammortizzabili – Art. 30, comma 3, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 27 dicembre 2005 n. 179.

Con tale Risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'art. 30, comma 3, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alla possibilità di rimborsare l'Iva :

- sull'acconto del corrispettivo pagato dal promissario acquirente in sede di contratto preliminare;
- sulle spese sostenute per il miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato.

Per quel che riguarda il primo punto l'Agenzia ha chiarito che, con la stipula di un contratto preliminare, il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, in quanto, l'effetto traslativo si verifica solamente al momento della stipula del definitivo. Non realizzandosi il presupposto dell'acquisto del bene di cui all'art. 30, ne consegue che l'imposta assolta sull'acconto del corrispettivo, pagato in sede di preliminare, non è rimborsabile.

In relazione al secondo punto, invece, l'Agenzia ha chiarito che, presupposto per il diritto al rimborso dell'Iva assolta sulle spese per la realizzazione di opere, è l'iscrizione in bilancio dell'opera eseguita come bene ammortizzabile proprio, del soggetto che l'ha effettuata. Nel caso specifico, la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono, non può essere iscritta in bilancio come bene ammortizzabile proprio, in quanto non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, accedendo ad un immobile di proprietà altrui. Tali beni, poiché non sono ammortizzabili, non rientrano nella previsione normativa del citato art. 30, comma 3, lett. c) e l'Iva non è rimborsabile.

II. GIURISPRUDENZA

1) IVA – Indagini bancarie – Sentenza n. 19956 del 27 giugno 2005 (depositata il 14 ottobre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Monaci.

Con la presente sentenza la Suprema Corte ha ribadito il principio secondo il quale, ai fini dell'accertamento dell'imposta sul Valore Aggiunto, qualora nulla risulti dalle scritture contabili dell'imprenditore titolare dell'azienda, fanno fede le movimentazioni bancarie dello stesso, autorizzando, in tal modo, l'Amministrazione Finanziaria a procedere al recupero della maggiore imposta eventualmente accertata.

Rinvenire degli elementi che provano l'imposta non versata sui conti correnti bancari dell'imprenditore, costituisce il presupposto di una presunzione legale a favore del Fisco al fine di ricostruire l'importo della base imponibile.

La Corte ha, inoltre, precisato che la norma sui controlli bancari, nonostante sia stata introdotta nel 1991, ha carattere procedimentale ed è, quindi, retroattiva rispetto alla data

di introduzione. Il principio suddetto è contenuto anche nella sentenza n. 19947 del 14 ottobre 2005.

2) Imposta di Registro - Determinazione della base imponibile - Atti ed operazioni di società e di associazioni - Conferimenti relativi ad aumento di capitale in rispondenza della sua riduzione per perdite - Imposta proporzionale di registro - Inapplicabilità - Conferimenti non effettuati in denaro - Sentenza n. 24576 del 07 ottobre 2005 (depositata il 23 novembre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria- Pres. Saccucci, Rel. Monaci.

Con la presente sentenza la Suprema Corte ribadisce il principio in materia di esenzioni ed agevolazioni, secondo il quale le norme tributarie agevolative e derogatorie rispetto al regime generale non possono essere applicate oltre i casi espressamente previsti. Nella specie, l'oggetto del contendere concerneva la legittimità o meno del riconoscimento dell'esenzione da imposta di registro dell'aumento di capitale, per ripianamento di perdite, a mezzo di conferimenti costituiti da obbligazioni anziché in denaro liquido.

La normativa comunitaria, all'art. 7 della Direttiva CE n. 335 del 1969, consente l'esenzione dalle imposte sui conferimenti per i casi di aumento del capitale per ripianamento. L'interpretazione data dalla Corte al combinato dell'art. 7 Direttiva CE n. 335 del 1969 e dell'art. 4, nota II, tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986 è stata restrittiva poiché, trattandosi secondo la stessa di un regime agevolativo - in quanto tale derogatorio rispetto a quello ordinario - l'esenzione dall'Imposta di Registro poteva essere riconosciuta solo se i conferimenti erano effettuati in denaro e non con altro mezzo.

3) IVA - Accertamento e riscossione - Attribuzioni e poteri degli uffici Iva - Accessi, ispezioni, verifiche - Modalità di esecuzione - Perquisizione domiciliare ex art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 - Sent. n. 25000 del 21 ottobre 2005 (depositata il 25 novembre 2005) della Corte di Cassazione - Sez. tributaria - Pres. Prestipino, Rel. Botta

La presente sentenza ribadisce un principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di merito, in tema di ispezioni autorizzate ex art. 52 del Dpr n. 633/1972, riconoscendo all'Amministrazione la facoltà di acquisire anche atti e dati riguardanti soggetti diversi dal titolare del domicilio nei cui confronti era stata chiesta ed ottenuta l'autorizzazione.

Una simile facoltà, a giudizio della Corte, discende dalla ratio della predetta norma, diretta a scoprire violazioni e "non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate", per cui non conosce, sotto il profilo temporale,

limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento e può riguardare anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente.

4) Circolari esplicative delle modalità di applicazione del tributo - Interesse del contribuente all'impugnazione - Non sussiste - Dec. n. 6243 del 28 giugno 2005 (depositata il 9 novembre 2005) del Consiglio di Stato, Sez. IV - Pres. Venturini - Est. Mollica

La presente decisione affronta la problematica relativa all'impugnabilità delle circolari amministrative in materia tributaria.

L'esclusione dell'impugnabilità dei predetti atti, secondo il Consiglio di Stato che in tale circostanza applica un principio espresso nelle sentenze della Cassazione nn. 14619/2000 e 813/2005, si fonda sull'assunto, che le medesime, essendo atti di natura esplicativa e orientativa, non possiedono valore vincolante né per il contribuente né per l'ufficio, dovendo tale prerogativa essere riconosciuta, unicamente alla legge e agli altri atti compresi tra le fonti del diritto.

Le circolari amministrative in materia tributaria, infatti, contenendo istruzioni, ordini di servizio e direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici, con la finalità di uniformare l'attività di tali enti, spiegano la loro efficacia nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari e non possono, quindi, comportare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, neppure come strumento interpretativo di norme giuridiche.

Conseguentemente, il controllo di legittimità non può riguardare i predetti atti, dal momento che gli stessi non rappresentano manifestazione di attività normativa, inidonei ad incidere sul rapporto tributario.