

CIRCOLARE N. 11/E



*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

***Roma, 16 febbraio 2007***

***OGGETTO:*** Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di Gennaio 2007

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione di recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 e della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria 2007).

## INDICE

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b><u>1</u></b>   | <b><u>STUDI DI SETTORE</u></b> .....   |
| <b><u>1.1</u></b> | <b><u>Continuità nello svolgimento dell'attività</u></b> .....   |
| <b><u>1.2</u></b> | <b><u>Indicatori di normalità economica</u></b> .....  |
| <b><u>1.3</u></b> | <b><u>Limiti all'accertamento</u></b> .....  |
| <b><u>1.4</u></b> | <b><u>Valenza probatoria</u></b> .....   |
| <b><u>2</u></b>   | <b><u>IRPEF – DEDUZIONI E DETRAZIONI</u></b> .....   |
| <b><u>2.1</u></b> | <b><u>Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle spese sostenute per gli stessi familiari</u></b> ..... |
| <b><u>2.2</u></b> | <b><u>Detrazioni relative al solo 2007</u></b> .....   |
| <b><u>2.3</u></b> | <b><u>Studenti fuori sede</u></b> .....  |
| <b><u>3</u></b>   | <b><u>INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO:</u></b> .....  |
| <b><u>3.1</u></b> | <b><u>Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA</u></b> .....  |
| <b><u>3.2</u></b> | <b><u>Indicazione in fattura del costo della monodopera</u></b> .....  |
| <b><u>4</u></b>   | <b><u>IVA</u></b> .....  |
| <b><u>4.1</u></b> | <b><u>Requisiti per il regime di franchigia Iva</u></b> .....  |
| <b><u>4.2</u></b> | <b><u>Detrazione Iva in occasione di congressi: ambito soggettivo</u></b> .....  |
| <b><u>4.3</u></b> | <b><u>Detrazione Iva in occasione di congressi: ambito temporale</u></b> .....   |
| <b><u>4.4</u></b> | <b><u>Iva nel periodo di vigenza del D.L. n 223/06</u></b> .....   |
| <b><u>5</u></b>   | <b><u>REVERSE CHARGE IVA IN EDILIZIA</u></b> .....   |
| <b><u>5.1</u></b> | <b><u>Soggetti esteri</u></b> .....  |
| <b><u>5.2</u></b> | <b><u>Rilevanza della destinazione ultima della prestazione</u></b> .....  |
| <b><u>5.3</u></b> | <b><u>Costruzione e installazione infissi</u></b> .....  |
| <b><u>6</u></b>   | <b><u>SOCIETA' DI COMODO</u></b> .....   |
| <b><u>6.1</u></b> | <b><u>Rilevanza dei beni a deducibilità limitata</u></b> .....   |
| <b><u>6.2</u></b> | <b><u>Gestione del credito Iva</u></b> .....   |
| <b><u>6.3</u></b> | <b><u>Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni</u></b> .....  |

|                  |  |
|------------------|--|
| <u>6.4</u>       | <u><i>Calcolo della media</i></u> .....                                      |
| <u>6.5</u>       | <u><i>Inclusione nel calcolo delle partecipazioni Pex</i></u> .....          |
| <u>6.6</u>       | <u><i>Scioglimento e trasformazione: conseguenze ai fini Iva</i></u> .....   |
| <u>6.7</u>       | <u><i>Istanza di interpello disapplicativo</i></u> .....                     |
| <b><u>7</u></b>  | <b><u>REDDITO DI LAVORO AUTONOMO</u></b> .....                               |
| <u>7.1</u>       | <u><i>Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali</i></u> ..... |
| <u>7.2</u>       | <u><i>Spese anticipate dal committente</i></u> .....                         |
| <u>7.3</u>       | <u><i>Spese anticipate dal professionista</i></u> .....                      |
| <b><u>8</u></b>  | <b><u>AUTO AZIENDALI</u></b> .....   |
| <u>8.1</u>       | <u><i>Deducibilità</i></u> .....   |
| <u>8.2</u>       | <u><i>Regime degli automezzi strumentali</i></u> .....                       |
| <u>8.3</u>       | <u><i>Provvedimento di identificazione degli automezzi</i></u> .....         |
| <b><u>9</u></b>  | <b><u>IRRILEVANZA FISCALE DELL'AMMORTAMENTO DEI TERRENI</u></b> .....        |
| <u>9.1</u>       | <u><i>I rapporti tra la nuova norma e il passato</i></u> .....               |
| <u>9.2</u>       | <u><i>Individuazione del valore dell'area</i></u> .....                      |
| <u>9.3</u>       | <u><i>Fabbricati non "cielo terra"</i></u> .....                             |
| <u>9.4</u>       | <u><i>Il trattamento a regime delle spese incrementative</i></u> .....       |
| <u>9.5</u>       | <u><i>Il costo fiscale dell'immobile</i></u> .....                           |
| <u>9.6</u>       | <u><i>Concessione a terzi in locazione</i></u> .....                         |
| <b><u>10</u></b> | <b><u>AGEVOLAZIONI FISCALI ALLE IMPRESE</u></b> .....                        |
| <u>10.1</u>      | <u><i>Bonus investimenti: autorizzazioni per ulteriori risorse</i></u> ..... |
| <u>10.2</u>      | <u><i>Bonus aggregazioni</i></u> .....                                       |
| <b><u>11</u></b> | <b><u>STOCK OPTION</u></b> .....   |
| <u>11.1</u>      | <u><i>Termine per l'esercizio dell'opzione</i></u> .....                     |
| <u>11.2</u>      | <u><i>Stratificazione delle azioni ricevute</i></u> .....                    |
| <u>11.3</u>      | <u><i>Investimento minimo quinquennale</i></u> .....                         |

- 12 QUESITI VARI.....**
- 12.1 Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione.....**
- 12.2 Spese professionali derivanti da paradisi fiscali.....**
- 12.3 Esterovestizione: residenza degli amministratori della società estera.....**
- 12.4 Accertamenti sulle vendite immobiliari.....**
- 12.5 Sanzione accessoria per le violazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi.....**
- 12.6 Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali. Sanzioni applicabili**

## 1 STUDI DI SETTORE

### *1.1 Continuità nello svolgimento dell'attività*

*D. Le nuove cause di esclusione degli studi di settore prevedono che continuino ad applicarsi, tra l'altro, anche nelle ipotesi di chiusura e riapertura qualora "l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti". Come si interpreta la nuova lettera b) del comma 4 dell'art. 10 della legge 146/98 in simili circostanze?*

**R.** La disposizione prevista all'articolo 10, comma 4, lettera b), della legge 8 maggio 1998, n. 146, così come modificato dall'articolo 1, comma 16, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007), conferma tra le cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore l'inizio o la cessazione dell'attività nel periodo d'imposta. Tuttavia, la nuova disposizione precisa che l'accertamento sulla base degli studi di settore si rende comunque applicabile:

1. in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;
2. ovvero quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

Con riguardo a tale ultima ipotesi (vale a dire quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), deve ritenersi che la fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità.

Altra caratteristica è costituita dalla omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente. Il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono

contraddistinte da un medesimo codice di attività ovvero i codici di attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

In relazione alla concreta applicazione della disposizione, per tutti gli altri casi, deve tuttavia evidenziarsi che la verifica “della prosecuzione dell’attività” deve essere effettuata caso per caso con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.

A titolo esemplificativo devono comunque ritenersi “prosecuzione di attività svolte da altri soggetti” le seguenti situazioni di inizio di attività derivante da:

- acquisto d’azienda;
- donazione o successione d’azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d’azienda.

## ***1.2 Indicatori di normalità economica***

**D.** *I nuovi indicatori di normalità economica saranno calcolati da Gerico, oppure saranno comunicati, mediante una sorta di invito al contraddittorio, da parte degli uffici periferici?*

*Nel caso di calcolo effettuato da Gerico, si avranno due livelli di adeguamento (ossia quello di congruità e quello di normalità economica) oppure l’adeguamento puntuale sarà tarato anche in funzione dei nuovi indicatori?*

**R.** Sia gli indicatori previsti dall’art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, così come introdotto dall’articolo 1, comma 13, della legge finanziaria 2007, che gli indicatori di normalità economica previsti al comma 14, della medesima legge, incideranno direttamente sul risultato derivante dall’applicazione degli studi di settore effettuato da GERICO, nel

senso che una eventuale “incoerenza” ad uno o più indicatori comporterà una maggiore stima del ricavo o compenso.

Pertanto, sia il ‘ricavo minimo’ che il ‘ricavo puntuale’ saranno maggiorati in relazione alle ipotesi di incoerenza agli indici di normalità economica previsti dal comma 14. Si avrà comunque un solo livello di adeguamento: il soggetto risulterà “non congruo” alle risultanze degli studi di settore nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati risultino inferiori ai valori stimati dallo studio di settore, tenendo conto anche dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall’applicazione dei predetti indicatori.

Il software GERICO 2007 visualizzerà il maggior ricavo attribuibile a ciascun indicatore di incoerenza di normalità economica.

### ***1.3 Limiti all’accertamento***

- D.** *Il nuovo comma 4-bis del citato articolo 10 della legge 146/98 pone dei limiti all’accertamento induttivo. Si chiede se la limitazione opera solo se il contribuente è sia congruo sia adeguato ai nuovi indicatori economici? E dunque, è lecito presumere che gli indicatori saranno accolti da Gerico? Il limite di 50 mila euro non è una franchigia, nel senso che se superato l’intero importo è recuperato a tassazione?*
- R.** Il nuovo comma 4-bis, articolo 10, della legge 146 del 1998, introdotto dal comma 17 della legge finanziaria 2007, prevede una particolare inibizione dell’attività di accertamento di tipo presuntivo nei confronti dei contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell’adeguamento in dichiarazione, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità risultante dall’applicazione degli studi di settore, tenuto conto anche dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori.

Infatti, per tali contribuenti non è possibile effettuare le rettifiche dei ricavi o dei compensi sulla base di presunzioni semplici, ancorché gravi, precise e concordanti, quando l'ammontare dei maggiori ricavi o compensi accertabili, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al quaranta per cento dei ricavi e compensi dichiarati. Il limite di 50.000 euro non costituisce in alcun modo una franchigia, per cui se l'ammontare accertabile sulla base di presunzioni semplici è superiore a tale importo è effettuabile la rettifica dei ricavi o compensi nella misura complessiva risultante.

#### ***1.4 Valenza probatoria***

- D.** *Si chiede di capire l'esatta portata della nuova lettera b) del comma 1 dell'articolo 10 della legge 146/98, come modificato dal comma 23 della finanziaria 2007.*
- R.** La modifica normativa relativa all'articolo 10, comma 1, della legge n. 146 del 1998, prevista dall'art. 1, comma 23, lett. b), della legge finanziaria 2007 è correlata alla abrogazione, effettuata ad opera del decreto legge n. 223 del 2006, del comma 2 del citato articolo 10 e ribadisce, ancora una volta, la valenza probatoria degli studi di settore quale presunzione relativa, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

## 2 IRPEF – DEDUZIONI E DETRAZIONI

### *2.1 Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle spese sostenute per gli stessi familiari*

**D.** *Le nuove regole di ripartizione delle detrazioni per i figli a carico stabilite dall'art. 12, comma 1, lettera c), del Tuir, devono trovare applicazione anche nella ripartizione delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2, del Tuir e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2, del Tuir, oppure è confermata per queste ultime la possibilità per i genitori di procedere alla libera ripartizione delle spese sostenute nell'interesse dei figli mediante un'attestazione in calce al relativo documento di spesa?.*

**R.** Il criterio di ripartizione degli oneri tra i genitori, previsto dalla nuova formulazione dell'art. 12, comma 1, lettera c), del Tuir, vale esclusivamente ai fini della ripartizione, tra i genitori stessi, delle detrazioni per familiari a carico.

Per quanto riguarda le modalità di ripartizione tra i coniugi delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2, e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2, del Tuir, restano confermate le indicazioni già fornite dai precedenti documenti di prassi ed in particolare dalle istruzioni ai modelli di dichiarazione. In particolare, quando l'onere è sostenuto per i familiari a carico, la detrazione o la deduzione spetta al contribuente al quale è intestato il documento che certifica la spesa. Se, invece, il documento è intestato al figlio fiscalmente a carico, le spese devono essere suddivise tra i due genitori in relazione al loro effettivo sostenimento. Qualora i genitori intendano ripartire le spese in misura diversa dal 50 per cento devono annotare nel documento comprovante la spesa la percentuale di ripartizione. Se uno dei due coniugi è fiscalmente a carico dell'altro, quest'ultimo può considerare l'intera spesa sostenuta, ai fini del calcolo della detrazione o della deduzione.

## **2.2 Detrazioni relative al solo 2007**

- D.** *La finanziaria reca diverse disposizioni agevolative in ordine all'acquisto di particolari prodotti (ad esempio, PC per i docenti, comma 296, frigoriferi, comma 353, televisori, comma 357, etc). Poiché è noto che molti di questi acquisti avvengono con particolari modalità, come il pagamento mediante finanziarie o anche il rinvio del pagamento all'anno successivo – può accadere, ad esempio, che si inizi a pagare nel 2008 – è possibile riconoscere la detrazione?*
- R.** *Le detrazioni di cui all'art. 1, commi 296, 353 e 357, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, legge finanziaria 2007), competono, ove sussistano le diverse condizioni richieste dalle norme in questione, a condizione che l'acquisto sia documentato tramite una fattura, ovvero uno scontrino fiscale recante i dati identificativi dell'acquirente (c.d. scontrino parlante), emessi nel 2007, a prescindere dalle modalità di pagamento e dall'eventuale intervento di un soggetto finanziatore.*

## **2.3 Studenti fuori sede**

- D.** *La lettera i-sexies) dell'articolo 15 del Tuir, introdotta dall'art. 1, comma 319 della legge finanziaria 2007 introduce una nuova detrazione relativa ai canoni di locazione derivanti da contratti stipulati da studenti universitari per unità immobiliari situate nel comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi.*
- Si chiede se possono beneficiare della detrazione per canoni di locazione gli studenti universitari che prendono in locazione alloggi siti nel comune sede dell'Università, nel caso in cui il loro comune di residenza appartenga alla stessa circoscrizione provinciale ovvero sia ubicato a meno di 100 km di distanza.*

**R.** La risposta al quesito è desumibile dalla stessa lettera dell'art. 15, comma 1, lett. *i-sexies*), del TUIR introdotto dall'art. 1, comma 319, della legge finanziaria 2007.

La norma stabilisce, tra l'altro, due condizioni al fine di poter usufruire della detrazione delle spese per canoni di locazione pagati dagli studenti:

1. l'università deve essere ubicata in un comune distante da quello di residenza dello studente almeno 100 km;
2. il comune di residenza dello studente in ogni caso deve appartenere ad una provincia diversa da quella in cui è situata l'università.

Lo studente, o il familiare di cui lo stesso risulta fiscalmente a carico, non può beneficiare della detrazione in relazione ai contratti di locazione immobiliare, se le due predette condizioni non sono contemporaneamente soddisfatte.

### 3 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO:

#### 3.1 Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA

**D.** *L'art. 3 del DPR 380/2001 ha incluso tra gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla lettera d) anche quelli di totale demolizione e fedele ricostruzione di edifici preesistenti. Poiché non è stato, però, soppresso l'art. 31 della legge n. 457/78, si chiede di sapere se la predetta inclusione abbia o meno effetto ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva del 10% ai sensi del n. 127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72.*

*In caso di risposta affermativa, si chiede di confermare se, qualora l'intervento di totale demolizione e fedele ricostruzione riguardi un fabbricato cd. "Tupini", oppure un'abitazione "prima casa", sia possibile applicare il trattamento di maggior favore (aliquota 4%) previsto per la nuova costruzione di tali fabbricati e abitazioni.*

**R.** La tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione non di lusso, diverse dalle c.d. prime case, e alla realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge n. 457/78, concernenti, rispettivamente, il restauro e il risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia e la ristrutturazione urbanistica.

Le previsioni contenute nella lett. d) dell'art. 31, della legge n. 457/78, sono state integrate per effetto dell'articolo 3 del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamenti in materia edilizia, approvato con D.P.R. n. 380/2001, che ha sostituito, con modificazioni, l'art. 31 in discussione.

Ai sensi del comma 1, lett. d), del citato art. 3, nella categoria degli interventi di ristrutturazione sono ricompresi *“anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica”*.

Al riguardo, la scrivente ritiene che, sebbene la Tabella A, parte III, n. 127-*quaterdecies*), del D.P.R. n. 633 del 1972, faccia espresso riferimento all’art. 31 della legge n. 457/78, e non all’art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, atteso il carattere interpretativo del predetto art. 3, l’aliquota Iva agevolata del dieci per cento sia applicabile anche ai contratti di appalto relativi alla demolizione e fedele ricostruzione, a condizione che i lavori di ricostruzione dell’edificio avvengano nel rispetto della volumetria e della sagoma di quello preesistente.

Ciò chiarito, in merito al secondo quesito, relativo alla realizzazione di interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato cd. “Tupini”, oppure di una “prima casa”, la scrivente ritiene che non possa trovare applicazione il trattamento fiscale di maggior favore, consistente nell’applicazione dell’aliquota Iva agevolata del quattro per cento prevista, ai sensi della Tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/72, punto n. 39), per i contratti di appalto relativi alla nuova costruzione di tali fabbricati o abitazioni.

Ciò in considerazione del fatto che a seguito dell’interpretazione autentica operata dal T.U. dell’edilizia, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, bensì concretizzano interventi di recupero di edifici preesistenti.

### **3.2 Indicazione in fattura del costo della manodopera**

**D.** *La legge finanziaria 2007, nel prorogare le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha previsto che le stesse spettino a condizione che in fattura sia indicato il costo della manodopera. Al riguardo, si chiedono chiarimenti circa le tipologie di interventi cui si riferisce l'obbligo in discussione, le modalità con cui debba essere rispettato tale obbligo e le tipologie di contratto interessate.*

**R.** La legge finanziaria 2007 (art. 1, comma 387) ha prorogato per il medesimo anno le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Si tratta di una detrazione, riconosciuta ai fini dell'Irpef, in misura pari al trentasei per cento delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, nel limite di euro 48.000 per ciascuna unità immobiliare, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c), e d), dell'art. 31, primo comma, della legge n. 457/78, e dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento sulle prestazioni aventi ad oggetto gli stessi interventi.

Nel prorogare le agevolazioni fiscali sopra citate, detta legge finanziaria ha previsto, altresì, al comma 388, che le stesse spettino a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

Tale obbligo - inizialmente previsto dall'art. 35, comma 19, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per la sola detrazione ai fini Irpef delle spese sostenute a decorrere dal 4 luglio 2006 - è stato introdotto al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia.

La legge finanziaria 2007 ha previsto che l'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera sia necessario anche per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre

1999, n. 488, consistente nell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10 per cento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alle lettere a), b), c), e d) della legge n. 457 del 1978.

Circa le modalità con cui deve essere rispettato l'obbligo in discussione si fa presente, in primo luogo, che il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati.

Inoltre, si precisa che nel caso di una ditta individuale, che renda la prestazione di servizio attraverso l'attività del solo titolare, non andrà indicato alcun costo per la manodopera da lui prestata. Peraltro dovrà essere fatta menzione di tale circostanza nella fattura emessa.

Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, l'imprenditore avrà l'obbligo di specificare il costo della manodopera impiegata, al netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro.

Circa le tipologie di contratto interessate, non espressamente indicate nella norma, si precisa che anche nel caso in cui i lavori siano effettuati dalla ditta incaricata, avvalendosi, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che opera in forza di un contratto di opera o di un subappalto, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato.

Ciò in quanto il predetto costo rileva, comunque, come costo complessivo della manodopera per l'esecuzione dell'intervento oggetto dell'agevolazione fiscale in materia di recupero del patrimonio edilizio.

Infine, si ritiene che la norma debba intendersi applicabile, oltre che ai contratti d'appalto e d'opera, anche alle ipotesi contrattuali riconducibili alla categoria delle cessioni di beni con posa in opera degli stessi.

## 4 IVA

### 4.1 *Requisiti per il regime di franchigia Iva*

**D.** *Tra i requisiti di accesso al regime speciale di cui all'art. 32-bis del DPR 633/72, vi è l'assenza di cessioni all'esportazione. Si chiede di chiarire la portata di tale nozione, ovvero sia se essa identifichi le sole operazioni di cui all'art. 8, primo comma, lettere a) e b), del DPR 633/72, oppure anche quelle della lettera c), quelle assimilate di cui agli articoli 71 e 72, quelle di cui agli articoli 8-bis e 9.*

**R.** L'art. 32-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, nello stabilire i requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi in franchigia, esclude che possano rientrare in detto regime i soggetti che effettuano cessioni all'esportazione. Nella norma si fa generico riferimento alle cessioni all'esportazione; pertanto, attesa l'ampia formulazione, deve ritenersi che essa voglia ricomprendere non solo le cessioni di cui all'articolo 8, primo comma, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633 del 1972, ma anche quelle di cui alla lettera c) dello stesso articolo, nonché quelle disciplinate rispettivamente dall'articolo 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione), dall'articolo 9 (servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali), dall'articolo 71 (operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e dall'articolo 72 (trattati e accordi internazionali) del medesimo decreto.

A queste conclusioni si è pervenuti anche in considerazione del fatto che, sul piano della traslazione dell'imposta, differenti sono gli effetti dell'applicazione del regime di franchigia rispetto a quello di non imponibilità.

Nel primo caso, infatti, gli operatori non addebitano l'imposta in via di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, la quale

è incorporata nel prezzo sotto forma di c.d. “IVA occulta”; nel secondo caso, invece, i soggetti non addebitano l'imposta a valle ma hanno diritto a detrarre l'IVA assolta a monte.

Pertanto, i soggetti in franchigia che intendessero effettuare operazioni in regime di non imponibilità ai sensi del citato articolo 8, primo comma, lettera c), devono necessariamente uscire dal regime ed assoggettarsi alle regole normali di applicazione dell'imposta; resta fermo che le medesime operazioni possono essere realizzate come cessioni interne in regime di franchigia, atteso che non comportano la spedizione dei beni al fuori del territorio nazionale.

A conferma di ciò, si richiama la disposizione di cui all'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che stabilisce espressamente che le cessioni di beni effettuate dai soggetti in franchigia non sono cessioni intracomunitarie e sono, così, trattate alla stregua di cessioni interne senza diritto di rivalsa (cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, paragrafo 52.10).

#### **4.2 Detrazione Iva in occasione di congressi: ambito soggettivo**

- D.** *In relazione alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007 all'art. 19-bis1, lett. e), del DPR n. 633 del 1972, si chiede se sia corretto che il diritto di detrazione dell'Iva sulle somministrazioni di pasti e sulle prestazioni alberghiere erogate in occasione di convegni, congressi e simili competa a tutti i soggetti passivi (es. partecipanti, relatori), fermi restando, naturalmente, i presupposti dell'inerenza e dell'afferenza del costo.*
- R.** L'art. 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972, in deroga a quanto previsto dall'art. 19 dello stesso decreto, disciplina i casi di esclusione o di riduzione della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di determinati beni e servizi per i

quali risulta difficile stabilire la loro inerenza all'attività esercitata dal contribuente e la loro utilizzazione per l'effettuazione di operazioni che danno il diritto alla detrazione.

In particolare, l'art. 19-*bis*1 del DPR n. 633 del 1972 sopra citato, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2006, prevedeva al comma 1, lett. e), la non detraibilità dell'Iva relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, ad eccezione dell'ipotesi in cui le stesse formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa.

L'art. 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 ha modificato il comma 1, lett. e), dell'art. 19-*bis*1 sopra citato, prevedendo la detraibilità dell'imposta relativa alle prestazioni alberghiere, alle somministrazioni di alimenti e bevande, inerenti alla partecipazioni a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.

Il successivo comma 305 precisa però che, per l'anno 2007, la detrazione sopra indicata spetta solo nella misura del cinquanta per cento.

Al riguardo, si fa presente che, in base alle nuove disposizioni, sono ammessi a fruire del diritto alla detrazione dell'Iva, addebitata in relazione alle somministrazioni di pasti e alle prestazioni alberghiere erogate in occasione di convegni, congressi e simili, tutti i soggetti passivi che acquistano le predette prestazioni per lo svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione esercitata.

E' possibile quindi che, sussistendo i richiamati presupposti, anche i relatori possano esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva.

#### ***4.3 Detrazione Iva in occasione di congressi: ambito temporale***

- D. L'articolo 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 ha parzialmente derogato alla previsione di indetraibilità oggettiva riportata nell'art. 19-*bis*1, lettera e), del D.P.R. n. 633/72 e consente di detrarre l'IVA assolta*

*sulle prestazioni alberghiere e sulle somministrazioni di alimenti e bevande “inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi”.*

*Si chiede di sapere se la detrazione può essere effettuata oltre che per tutte le prestazioni alberghiere e di ristorazione erogate nelle giornate durante le quali si svolgono le manifestazioni anche per quelle relative alla notte precedente e alla notte seguente al congresso.*

- R.** L'art. 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 prevede la detraibilità dell'Iva pagata sulle prestazioni alberghiere e sulla somministrazione di alimenti e bevande, in occasione di partecipazione a convegni, congressi ed eventi similari.

Riferendosi alle prestazioni erogate nei giorni di svolgimento dei convegni, detta norma intende permettere la detrazione dell'Iva assolta con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione strettamente inerenti e necessarie ai fini della partecipazione alle attività congressuali.

Le modalità di organizzazione dell'evento o la localizzazione dello stesso rispetto al domicilio dei partecipanti possono rendere necessario sostenere tali spese nel giorno immediatamente antecedente al suo svolgimento o nel periodo immediatamente successivo.

Ai fini del riconoscimento della detrazione si ritiene, pertanto, che possano essere considerate non soltanto le spese per le prestazioni alberghiere e di ristorazione che sono erogate nei giorni di svolgimento dell'evento (a cui testualmente fa riferimento la norma), ma anche le spese, relative agli stessi servizi, il cui sostenimento è comunque necessario per la partecipazione alle attività congressuali.

#### **4.4 Iva nel periodo di vigenza del D.L. n 223/06**

**D.** *L'art. 1, comma 292, della legge finanziaria 2007 dispone fra l'altro che le cessioni di fabbricati strumentali poste in essere nel periodo compreso tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006, in base alle disposizioni contenute nel d.l. n. 223 del 2006 non convertite in legge, devono essere considerate esenti come in effetti è avvenuto in tale periodo. Tuttavia la legge consente la facoltà di optare per l'applicazione dell'Iva dandone comunicazione nella prossima dichiarazione annuale Iva. La norma nulla dispone però in ordine all'addebito dell'Iva al cliente, al diritto di rivalsa, nonché al diritto alla detrazione da parte dell'acquirente.*

*Si chiede pertanto quale siano le modalità di applicazione dell'Iva per le cessioni di fabbricati strumentali poste in essere dal 4 luglio all' 11 agosto 2006 da parte delle imprese che intendono optare per l'applicazione dell'Iva ed entro quale termine debba avvenire la predetta regolarizzazione.*

**R.** La legge finanziaria 2007, all'art. 1, comma 292, disciplina l'efficacia di talune norme contenute nel d.l. n. 223 del 2006, oggetto di modifica da parte della relativa legge di conversione. Tali norme riguardano, in particolare il trattamento da riservare, ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro, alle cessioni e locazioni, anche finanziarie, di immobili.

In particolare, il citato comma 292 fa salvi gli effetti prodotti dall'applicazione delle norme, non convertite, contenute nell'art. 35, commi 8, lettera a), e 10, del d.l. n. 223 del 2006, le quali, in sintesi, prevedevano l'applicazione generalizzata del regime di esenzione da Iva alle cessioni e locazioni, anche finanziarie, di immobili, consentendo, tuttavia, per le cessioni di immobili strumentali poste in essere tra il 4 luglio e l'11 agosto (giorno anteriore all'entrata in vigore della legge di conversione) la facoltà di esercitare l'opzione prevista dalla legge di conversione per l'imponibilità ad Iva.

Con la previsione normativa in discorso, in sostanza, da un lato sono stati salvaguardati i rapporti economici sorti nel periodo di vigenza del decreto legge e, dall'altro, attraverso il riconoscimento della possibilità di optare per l'imposizione, sono state evitate disparità di trattamento fiscale tra coloro che hanno compiuto operazioni nel periodo di vigenza del decreto e coloro che hanno agito successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione.

Con riferimento ai profili applicativi della norma, il cedente, qualora voglia optare per l'imposizione, dovrà operare una variazione in aumento dell'imposta ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972. L'emissione della apposita fattura integrativa (nota di addebito) per l'Iva dovuta dal cessionario rappresenta il comportamento concludente che esprime l'esercizio dell'opzione.

Il comma 292 dispone che l'opzione esercitata deve essere comunicata nella dichiarazione Iva per l'anno 2006.

Il termine di presentazione della dichiarazione costituisce, pertanto, il termine ultimo entro cui esercitare l'opzione per l'imponibilità.

Tuttavia, al fine di garantire la certezza dei rapporti giuridici sorti nel periodo di vigenza delle norme oggetto di mancata conversione, sarà opportuno che l'addebito dell'Iva alla controparte, da parte del cedente, avvenga tempestivamente.

## 5 REVERSE CHARGE IVA IN EDILIZIA

### 5.1 Soggetti esteri

*D. In seguito alla modifica dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotta dall'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse-charge) è stato esteso alle prestazioni di servizi rese, nel settore dell'edilizia, da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.*

*In considerazione dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di reverse-charge, si pongono i seguenti quesiti:*

- nel caso in cui sia l'appaltatore principale che il subappaltatore siano soggetti esteri non stabiliti in Italia, sono entrambi tenuti ad identificarsi o a nominare il rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi del tributo, ovvero, è sufficiente che acquisisca la partita IVA soltanto l'appaltatore (o il subappaltatore) debitore dell'imposta che applica il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633 del 1972?*
- il subappaltatore che è un soggetto comunitario, senza stabile organizzazione in Italia, e che effettua solo prestazioni edili nei confronti di appaltatori o subappaltatori stabiliti e, quindi, solo prestazioni assoggettate ad imposta con il meccanismo del reverse-charge, può chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972?*
- nel caso in cui una fattura, relativa ad una prestazione di subappalto, che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente con il meccanismo del reverse-charge, sia stata emessa erroneamente con IVA, è possibile correggere l'errore emettendo una nota di credito ai sensi*

*dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed emettere una nuova fattura corretta? La variazione può intervenire anche oltre il termine di un anno di cui al terzo comma del richiamato art. 26?*

- R.** Il meccanismo del *reverse-charge* trasferisce dal cedente al cessionario gli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA, in deroga alla disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il meccanismo sopra descritto è stato esteso, ad opera dei recenti provvedimenti normativi, anche alle operazioni poste in essere nel settore edile tra subappaltatore e appaltatore (o altro subappaltatore).

Si ritiene che, nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di *reverse-charge*, sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Questa soluzione si muove nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti e tende ad evitare una duplicazione di obblighi senza effettivi vantaggi per il fisco.

Per quanto riguarda il secondo quesito, si ritiene che il subappaltatore, ove sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di *reverse-charge*) nei confronti di un appaltatore (o altro subappaltatore) stabilito in Italia, potrà chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, sebbene le prestazioni di servizi di costruzione non rientrino tra le operazioni espressamente indicate dall'art. 38-*ter*, la cui effettuazione nello Stato non preclude la possibilità di ottenere il rimborso, è necessario

interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE.

In particolare, secondo il combinato disposto degli articoli 171 e 199 della suddetta direttiva, deve ammettersi il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che abbiano posto in essere, nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi gravati da imposta, unicamente operazioni attive rispetto alle quali il destinatario di tali operazioni sia stato designato come debitore dell'imposta in virtù del meccanismo di *reverse-charge*.

Con riferimento all'ultimo quesito, si ritiene che, nel caso in cui il subappaltatore abbia emesso erroneamente con IVA una fattura relativa ad una prestazione che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente secondo il meccanismo del *reverse-charge*, sia possibile correggere l'errore emettendo una nota di accredito entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che obbliga il committente alle conseguenti variazioni.

In altri termini, il rispetto del termine previsto dal richiamato articolo 26, terzo comma, è necessario, in quanto l'indicazione di un ammontare di imposta differente rispetto a quello reale concretizza l'ipotesi di inesattezza della fatturazione prevista dalla norma in discorso.

## **5.2 Rilevanza della destinazione ultima della prestazione.**

- D. Si domanda se il meccanismo dell'inversione contabile trova o meno applicazione nelle ipotesi in cui il committente principale dei lavori edili è un'impresa alberghiera che effettua la ristrutturazione o la manutenzione del fabbricato strumentale, o nel caso di un professionista che provvede alla manutenzione del proprio studio.*

- R.** Il meccanismo del *reverse charge* in edilizia, si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Non assume rilevanza, invece, la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera. Infatti, il nuovo comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633 del 1972, ai fini dell'applicazione del regime del *reverse charge* non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa che opera nel settore della costruzione o ristrutturazione di immobili. Come chiarito con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, affinché il sistema dell'inversione contabile trovi applicazione, occorre che ricorrano requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio, solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori e non anche a coloro che risultano committenti degli interventi edili.

Pertanto il regime dell'inversione contabile deve trovare applicazione, ricorrendo i presupposti sopra richiamati, anche nelle ipotesi in cui il committente dei lavori sia una impresa alberghiera o un professionista, ma ovviamente non nei suoi confronti (l'appaltatore applicherà regolarmente l'IVA nei suoi confronti, in quanto il rapporto tra committente e appaltatore non è interessato dalla norma di cui all'art. 17, comma 6).

### **5.3 Costruzione e installazione infissi**

- D.** Si chiede di confermare se la produzione di infissi, accompagnata dalla posa in opera, rientrando fra le attività di falegnameria (c.a. 20.30.2), non

*sia soggetta al reverse charge, indipendentemente dalla circostanza che il rapporto contrattuale con il committente si configuri come fornitura con posa in opera oppure appalto.*

- R.** La circolare n. 37 del 2006, individua le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse-charge* attraverso il riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004). Più precisamente, occorre far riferimento alla sezione F, che individua le prestazioni rese nell'ambito del settore edile, intitolata "Costruzioni".

Il meccanismo del *reverse-charge* è applicabile, quindi, solo nei casi in cui il soggetto subappaltatore opera nel quadro di un'attività riconducibile alla predetta sezione F.

La produzione di infissi, rientrante nell'attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2, non è riconducibile al settore edile e, pertanto, non è soggetta al *reverse-charge* a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore e il committente.

## 6 SOCIETA' DI COMODO

### 6.1 Rilevanza dei beni a deducibilità limitata

**D.** *L'articolo 30, comma 2, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come da ultimo modificato dalla legge finanziaria 2007, prevede che per la determinazione del valore dei beni si applicano le disposizioni di cui all'articolo 110, comma 1, del TUIR. Si chiede di conoscere, laddove tra i beni rilevanti per l'applicazione della normativa in questione siano compresi beni che non generano componenti negativi fiscalmente rilevanti come ad esempio gli automezzi di cui all'articolo 164 del TUIR, se il costo di tali beni debba essere assunto in misura pari a quanto contabilizzato, ovvero in misura pari ai componenti negativi fiscalmente rilevanti che, nel caso di specie, potrebbero essere anche pari a zero.*

**R.** La disciplina fiscale delle società “non operative” - che recentemente ha subito modificazioni per effetto dell'articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché dell'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge finanziaria 2007 - si applica, al ricorrere di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, alle società che abbiano conseguito nel periodo d'imposta un ammontare di ricavi, di proventi (diversi da quelli con natura straordinaria) e di incrementi di rimanenze inferiore a quelli minimi determinati come percentuale del valore di alcuni beni patrimoniali.

Con riferimento al quesito proposto, si ritiene che debba assumersi, quale valore dei beni cui applicare i coefficienti previsti dalla normativa in questione, l'importo determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, come espressamente prevede l'articolo 30, comma 2, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni.

In particolare, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera a), del TUIR, *“il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte”* ed è a tale valore che occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non operative, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.

## **6.2 Gestione del credito Iva**

- D.** *Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 pone dei rilevanti limiti alla utilizzabilità dei crediti IVA. Si chiede di conoscere se è confermata l'interpretazione secondo cui l'eccedenza di credito IVA viene perduta solo laddove non si svolgano nel triennio operazioni rilevanti ai fini del tributo in esame e, dunque, a differenza di quanto viene letteralmente previsto dalla norma di riferimento che rinvia ad un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.*
- R.** *A mente del comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, “Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi”. È pertanto all'importo che risulta dall'ammontare delle percentuali di cui al comma 1 che occorre fare riferimento per stabilire se il credito IVA possa essere o meno riportato in avanti. Deve escludersi peraltro che il legislatore, al fine di individuare le società non operative cui*

si applica il comma 4 in esame, abbia inteso affermare criteri diversi da quelli previsti dal citato comma 1 ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Deve ritenersi, pertanto, che la norma in esame, disciplinante i crediti IVA delle società non operative, trovi applicazione nei confronti delle società che non abbiano superato il test di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30.

### ***6.3 Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni***

**D.** *Come devono coordinarsi le norme in tema di società non operative e le nuove previsioni in tema di irrilevanza fiscale dell'ammortamento delle aree su cui insistono fabbricati strumentali?*

**R.** In tema di società non operative, ai fini dell'applicazione delle percentuali ai beni indicati dalla norma, l'articolo 30, comma 2, della legge n. 724 del 1994, prevede espressamente che *“per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*. In particolare, il citato articolo 110, comma 1, alla lettera a), dispone che *“il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte”*.

Pertanto, in caso di un “bene” costituito da un'area su cui insiste un fabbricato strumentale, il “valore” da assumere ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società “non operative” è quello che rileva ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, a prescindere dalla circostanza che il “costo” da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, sia al netto del costo dell'area.

#### 6.4 Calcolo della media

**D.** *Non è chiaro se debba operare o meno l'inclusione, ai fini del conteggio della media triennale, del primo periodo di imposta della società, nel quale per legge il contribuente è escluso dalla disciplina delle società di comodo. Analogo problema si pone per il periodo di imposta per il quale il contribuente dovesse ottenere parere favorevole all'interpello disapplicativo.*

**R.** La disciplina fiscale delle società “non operative” – come detto - si applica, al ricorrere di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, alle società e a taluni enti che abbiano conseguito nel periodo d'imposta un ammontare di ricavi, di proventi (diversi da quelli con natura straordinaria) e di incrementi di rimanenze inferiore a quelli minimi determinati come percentuale del valore di alcuni beni patrimoniali. Ai fini di tale determinazione, i ricavi e i proventi, nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni “*vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti*”.

Si rileva che tale previsione, contenuta nel comma 2, primo periodo dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 (come riformulato dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996), non ha subito alcuna modifica ad opera dei recenti interventi normativi che hanno interessato il citato art. 30.

In merito alle modalità da seguire per la determinazione dei predetti valori medi continuano, dunque, a valere i chiarimenti forniti nelle circolari 26 febbraio 1997, n. 48 (paragrafo 2.2) e 15 maggio 1997, n. 137 (domanda 12.10).

Ciò posto, indipendentemente dall'introduzione di alcune nuove disposizioni nella disciplina in esame, si ritiene che nel calcolo dei valori medi debbano essere necessariamente considerati i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma, siano esse di natura “automatica” (primo periodo d'imposta) o conseguenti all'accoglimento dell'istanza

disapplicativa prevista dal comma 4-*bis* del predetto articolo 30. Resta inteso che in ipotesi di contribuente costituitosi da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione).

### **6.5 Inclusionione nel calcolo delle partecipazioni Pex**

**D.** *Un aspetto che necessita di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'inclusione o meno tra le partecipazioni da considerare per l'applicazione del coefficiente del 2% di quelle per le quali sono maturati i requisiti per l'applicazione del regime di participation exemption ai sensi dell'articolo 87 del TUIR.*

**R.** Le modifiche recate dal comma 109 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 sono finalizzate a disciplinare il trattamento da riservare - ai fini dell'applicazione del test di operatività previsto dalla disciplina sulle società di comodo - agli strumenti finanziari simili alle azioni [di cui all'articolo 85, comma 1, lettera d), del TUIR] e alle obbligazioni [di cui all'articolo 85, comma 1, lettera e), del TUIR], ma non modificano il rinvio all'articolo 85, comma 1, lettera c), del TUIR già contenuto nel predetto comma 1.

Mediante il rinvio a tale ultima disposizione, come noto, si tende ad individuare quali beni debbano essere presi in considerazione per effettuare il menzionato test di operatività (ossia azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73) indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato. Non rileva, pertanto, il fatto che alcune di tali partecipazioni siano attratte al regime di *participation exemption* previsto dall'articolo 87 del TUIR,

restando con riferimento a queste ultime valide le conclusioni alle quali nel medesimo contesto normativo è pervenuta l’Agenzia delle Entrate nella circolare 6/E del 2006. In tale documento è stato chiarito che “*le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR, per ragioni di ordine logico e sistematico, debbono essere annoverate tra quelle che concorrono alla verifica dell'operatività, ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994*”.

#### **6.6 Scioglimento e trasformazione: conseguenze ai fini Iva**

**D.** *Si chiede quale sia la ricaduta in termini Iva delle operazioni di assegnazione dei beni ai soci, in caso di scioglimento della società non operativa, e di trasformazione della medesima società in società semplice.*

**R.** Nell’ipotesi in cui le società non operative deliberano lo scioglimento con conseguente assegnazione dei beni ai soci (ferma restando l’applicazione dell’imposta di registro nella misura dell’1 per cento, nonché l’applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per i beni immobili) le stesse beneficiano della previsione agevolativa contenuta nell’articolo 1, comma 116, della legge finanziaria 2007, secondo cui le assegnazioni di beni ai soci non sono considerate cessioni agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto.

In ogni caso, si è del parere che, coerentemente con quanto precisato dall’Amministrazione finanziaria, rispettivamente, nella circolare 112/E del 21 maggio 1999, parte III, paragrafo 1, e nella circolare 40/E del 13 maggio 2002, paragrafo 1.4.1, nelle quali si fornivano chiarimenti in merito ad analoghe disposizioni agevolative introdotte dall’articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall’articolo 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, le società non operative all’atto della assegnazione dei beni ai soci

devono necessariamente effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA secondo le regole ordinariamente dettate dall'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In aderenza a tale disciplina, nella particolare ipotesi in cui all'atto dell'acquisto del bene in questione la società non abbia potuto beneficiare della detrazione ai fini IVA, non sarà necessario effettuare alcuna rettifica della detrazione al momento della successiva assegnazione del bene ai soci. Nell'ipotesi di trasformazione agevolata della società non operativa in società semplice, si fa presente che la legge finanziaria non contiene disposizioni agevolative ai fini IVA.

Pertanto, si è del parere che l'atto di trasformazione in società semplice, configurandosi quale operazione di autoconsumo di beni di impresa, comporta l'assoggettamento ad Iva dell'operazione, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, sempre che all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione del tributo ai sensi dell'articolo 19 del medesimo decreto.

Tale orientamento è conforme alle precisazioni contenute nella predetta circolare 40/E del 13 maggio 2002. Anche in quella sede si è affermato che la trasformazione agevolata in società semplice, rientrando tra le operazioni di autoconsumo dei beni d'impresa, rileva ai fini dell'applicazione dell'IVA.

### ***6.7 Istanza di interpello disapplicativo***

- D. La legge finanziaria 2007 ha eliminato l'inciso relativo alla straordinarietà come elemento necessario per la dimostrazione delle situazioni che consentono l'esclusione dall'applicazione della normativa in materia di società non operative. Si chiede conferma che tale modifica normativa rende maggiormente accessibile la possibilità di accoglimento in situazioni*

*quali, ad esempio, il mancato possesso della quota di controllo della società che non consente dunque la possibilità di gestione della politica di distribuzione dei dividendi. Si tratterebbe, nel caso di specie, di una situazione sicuramente oggettiva ma non straordinaria. Si chiede, inoltre, nonostante la modifica normativa sia in vigore dal 1 gennaio 2007, se le istanze di interpello relative al periodo di imposta 2006, anche se formulate prima del 31 dicembre 2006, possano essere analizzate alla luce delle nuove disposizioni normative.*

- R.** Conformemente a quanto prospettato nel quesito si ritiene che, in linea generale, la possibilità di attribuire rilevanza anche a circostanze non straordinarie amplia la casistica che giustifica la disapplicazione della normativa in questione. In particolare, potranno trovare accoglimento le istanze delle *holding* in tutti i casi in cui la normativa sia stata disapplicata nei confronti delle partecipate, ma anche quando si dimostri, ad esempio, che l'eventuale distribuzione di tutti gli utili della partecipata non sarebbe stata comunque sufficiente per evidenziare proventi almeno pari a quelli minimi determinati in via presuntiva con l'applicazione dei coefficienti. Si conferma, infine, che la disposizione che ha eliminato il riferimento al carattere straordinario delle cause di esclusione trova applicazione anche per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

## 7 REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

### 7.1 *Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali*

- D.** *In relazione alla previsione contenuta nell'art. 36, comma 29, lett. b), del decreto-legge n. 223 del 2006, in merito alla applicabilità del regime di tassazione separata ai corrispettivi di cui all'art. 54, comma 1-quater, del Tuir, solo se percepiti in una unica soluzione, si pongono i seguenti quesiti:*
1. • *il regime di tassazione separata può applicarsi nell'ipotesi in cui il corrispettivo venga percepito in più soluzioni ma nel medesimo periodo di imposta? In tale ipotesi si può ritenere applicabile la norma di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del Tuir?*
  2. • *nell'ipotesi in cui, invece, il corrispettivo in questione sia percepito in più periodi di imposta e la percezione dello stesso sia correlata alla cessazione dell'attività, si può applicare il regime dei redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir?*
- R.** Il decreto-legge n. 223 del 2006 ha inserito nell'articolo 54 del Tuir un nuovo comma 1-quater che stabilisce la concorrenza alla formazione del reddito da lavoro autonomo del corrispettivo percepito a seguito di cessione della clientela e di elementi immateriali riferibili all'attività professionale. Contestualmente, il richiamato decreto-legge n. 223 ha introdotto nel comma 1 dell'articolo 17 del Tuir, relativo al regime della tassazione separata, la lettera g-ter), la quale prevede l'assoggettamento a tassazione separata dei corrispettivi per cessione della clientela, purché percepiti in unica soluzione.
- Anche se la lettera della norma da ultimo richiamata fa riferimento al pagamento in “*un'unica soluzione*” si ritiene che il regime di tassazione

separata sia applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta.

Anche in tale ipotesi, infatti, risulta rispettata la *ratio* ispiratrice della norma, diretta ad evitare che un corrispettivo (presumibilmente molto elevato), si cumuli con gli altri redditi percepiti nell'anno, determinando l'applicazione in capo al contribuente di scaglioni ed aliquote più elevate.

Nella diversa ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione della clientela sia percepito in più periodi d'imposta, la modalità di tassazione sarà, in ogni caso, quella ordinaria.

Per quanto concerne l'ipotesi di corrispettivo rateale percepito da un soggetto che, dopo la cessione della clientela, intende cessare l'attività, si ritiene che resti ferma, in relazione a tutte le rate, la qualificazione reddituale operata dall'art. 54, comma 1-*quater*, del Tuir.

Infatti, attraverso la modifica normativa in commento, il legislatore ha inteso ricondurre nell'ambito del reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali "*comunque riferibili all'attività artistica o professionale*".

Pertanto, la cessione del "pacchetto clienti" genera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 54 del Tuir.

Questo comporta, tra l'altro, che il lavoratore autonomo deve conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata.

Del resto, come già precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale.

## 7.2 Spese anticipate dal committente

**D.** *Alla luce di quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 54 del TUIR e di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, si chiede una ulteriore delucidazione sulle modalità di riaddebito da parte del professionista in capo al committente delle spese anticipate dal committente medesimo. In particolare, si deve ritenere che in capo al committente nel momento in cui lo stesso sostiene il costo non possa essere negata l'inerenza del medesimo indipendentemente dal comportamento che, successivamente, verrà seguito dal professionista che ha beneficiato della spesa.*

*Si chiede, inoltre, quale debbano essere gli adempimenti che i professionisti beneficiari di una spesa devono seguire quando il documento di spesa viene inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto (si pensi alla cena alla quale hanno partecipato più professionisti).*

**R.** L'articolo 36 del d.l. n. 223 del 2006, al comma 29, lett. a), n. 2), ha modificato la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del TUIR relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Il citato comma 5, infatti, è stato integrato stabilendo che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono integralmente deducibili da parte del professionista nel caso in cui siano sostenute direttamente dal committente per conto del professionista medesimo e da questi addebitate in fattura.

In tale particolare ipotesi non opera, quindi, il limite alla deducibilità di tali spese, ordinariamente previsto nella misura del 2 per cento dell'ammontare dei compensi annui.

L'Agenzia delle entrate con la richiamata circolare n. 28/E ha spiegato quali siano gli adempimenti che professionista e committente devono seguire per gestire correttamente le spese per prestazioni alberghiere e

somministrazione di alimenti e bevande al fine di evitare indebite duplicazioni nella deduzione di tali spese.

In relazione al quesito proposto si osserva che l'ammontare delle spese di vitto e alloggio che il committente sostiene (e che successivamente comunicherà al professionista) rientrano (momentaneamente) tra i costi indeducibili. Solo a seguito della parcella emessa dal professionista (comprensiva dei compensi e della quota di spese già pagate dal committente) il committente potrà portare in deduzione l'intero costo sostenuto come compenso erogato al professionista (imputando a costo nel conto economico l'intera prestazione al lordo dei rimborsi spese).

È solo in tale momento, attraverso l'inequivoca ricomprensione della spesa tra i costi relativi alla prestazione professionale acquisita nell'esercizio dell'impresa, arte e professioni, che si manifesta l'inerenza dell'esborso.

Per quanto riguarda il secondo quesito relativo al documento di spesa inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto, si ritiene che la deduzione da parte del professionista che riaddebita l'importo è subordinata alla circostanza che la fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore contenga l'indicazione del soggetto (professionista) nei cui confronti la prestazione viene resa e, nel caso si tratti di più soggetti, specifichi quale parte del corrispettivo si riferisce a ciascuno dei professionisti stessi.

Solo in tal caso infatti il professionista potrà qualificare la spesa come prestazione di vitto e alloggio effettuata per lo svolgimento dell'incarico ricevuto che non soggiace alla limitazione del 2 per cento mentre l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputerà a costo la prestazione maggiorata dei rimborsi spese.

### **7.3 Spese anticipate dal professionista**

**D.** *L'articolo 36, comma 29, del d.l. n. 223 del 2006 detta le regole contabili, di fatturazione e di ritenuta per le spese di vitto e alloggio del lavoratore autonomo, sostenute dal committente per lo svolgimento dell'incarico. In tal caso non opera la limitazione della deduzione di tali spese al 2 per cento dei compensi riscossi nell'anno.*

*Se le spese – analiticamente addebitate al committente in fattura – vengono anticipate dal lavoratore autonomo e non dal committente, resta ferma la deducibilità integrale delle stesse, senza il limite del 2 per cento?*

**R.** La norma contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del TUIR, consente al professionista di dedurre integralmente le spese alberghiere e di ristorazione nella sola ipotesi in cui le spese stesse siano state anticipate dal committente. Pertanto, nell'ipotesi oggetto del quesito in cui le spese sono anticipate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate al committente, la deduzione è consentita solo nel limite del 2 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

## 8 AUTO AZIENDALI

### 8.1 Deducibilità

**D.** Con riguardo al nuovo testo dell'art. 164 del TUIR si chiede, nel caso di auto concessa in uso promiscuo da una impresa al dipendente con un benefit calcolato in misura forfetaria pari a 1000, quale risulti essere la quota deducibile dal reddito d'impresa, nell'ipotesi in cui una parte di tale importo sia rimborsato dal dipendente e determini, pertanto, una riduzione del benefit tassato. Ipotizzando un rimborso di 400, il quantum deducibile per l'impresa risulta essere pari a 1000 o a 600? Nel caso in cui fosse pari a 600 quale sarà il trattamento fiscale dell'addebito effettuato dall'impresa per 400?

**R.** Nel caso in cui il dipendente corrisponda delle somme a fronte dell'utilizzo del veicolo per rimborsare in tutto o in parte il relativo costo sostenuto dall'impresa, dette somme vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente. In tal caso, considerato che le somme rimborsate dal dipendente concorrono a formare il reddito dell'impresa, è da ritenere che i costi effettivamente sostenuti dall'impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possano essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente correlati al componente positivo tassato. In ogni caso l'importo complessivamente deducibile dall'impresa, a titolo di *fringe benefit* e di altri costi, non può eccedere quello delle spese sostenute per l'autoveicolo dato in uso promiscuo.

In relazione all'esempio proposto, nell'ipotesi in cui i costi sostenuti dall'impresa siano superiori al *fringe benefit*, si avrà:

|                              |      |
|------------------------------|------|
| Costi sostenuti dall'impresa | 2100 |
| <i>Fringe benefit</i>        | 1000 |
| Somme rimborsate             | 400  |

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 400 a fronte dei costi rimborsati;
- una variazione fiscale in aumento pari a 1100, per riprendere a tassazione i costi sostenuti (2100) al netto del *fringe benefit* tassato in capo al dipendente (600) e delle somme rimborsate (400), che sono deducibili.

Nell'ipotesi, invece, in cui i costi sostenuti dall'impresa siano inferiori al *fringe benefit*, si avrà:

|                              |      |
|------------------------------|------|
| Costi sostenuti dall'impresa | 800  |
| <i>Fringe benefit</i>        | 1000 |
| Somme rimborsate             | 400  |

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 400 a fronte dei costi rimborsati;
- nessuna variazione fiscale in aumento o in diminuzione, in quanto ai costi complessivamente sostenuti (800) vanno sottratti il *fringe benefit* tassato in capo al dipendente (600) e le somme rimborsate, ma solo fino a concorrenza dei predetti costi (200).

## 8.2 Regime degli automezzi strumentali

*D. Considerando il nuovo testo dell'art. 164 ed in particolare il fatto che si riconosce possibile il regime proprio degli automezzi strumentali di cui al numero 1 della lettera a) anche per quelli posseduti dagli agenti e rappresentanti, in alternativa al regime tipico di deducibilità per l'80%, è corretto ritenere superate la precedente tesi dell'amministrazione finanziaria (sostenuta, ad esempio, nelle circ. n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998) secondo cui erano da ritenere strumentali*

*solo “i veicoli senza i quali l’attività stessa non può essere esercitata” (beni posseduti dalle imprese che li noleggiavano per cerimonia, dalle auto-scuole ecc.)?*

- R.** Le modifiche operate dal decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, 286, al regime fiscale dei veicoli di proprietà dell’impresa non hanno interessato in alcun modo il comma 1, lettera a), dell’articolo 164 del TUIR. Si è del parere, pertanto, che a tale riguardo debbano intendersi confermate tutte le indicazioni fornite nelle circolari 13 febbraio 1997, n. 37/E, e 10 febbraio 1998, n. 48/E.

### **8.3 *Provvedimento di identificazione degli automezzi***

- D.** *In attuazione delle disposizioni di cui all’articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 è stato varato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2006. Si chiede di conoscere se le indicazioni in esso contenute possano avere valenza retroattiva o se, invece, i criteri contenuti nel provvedimento possano essere utilizzati esclusivamente dal periodo di imposta 2007, anche in considerazione delle previsioni di cui alla legge n. 212 del 2000.*
- R.** Per espressa previsione del menzionato articolo 35, comma 11, del d.l. n. 223 del 2006, i veicoli con le caratteristiche individuate dal suddetto provvedimento dovranno essere assoggettati a regime proprio degli autoveicoli di cui al comma 1, lettera b), dell’articolo 164 del Tuir ai fini delle imposte dirette. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto.

## **9 IRRILEVANZA FISCALE DELL'AMMORTAMENTO DEI TERRENI**

### ***9.1 I rapporti tra la nuova norma e il passato***

**D.** *Le disposizioni contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto-legge n. 223 del 2006 che prevedono l'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006. Si ritiene pertanto che dette disposizioni introducano principi nuovi nel testo unico per cui, fino all'entrata in vigore delle nuove regole, il costo ammortizzabile di un fabbricato strumentale resta quello complessivo e quindi comprende anche il valore dell'area sottostante.*

*Si chiede conferma di questa interpretazione.*

**R.** Le disposizioni relative all'indeducibilità del valore delle aree su cui insistono fabbricati strumentali, contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto-legge n. 223 del 2006 e successive modifiche, hanno carattere innovativo e, di conseguenza, non producono alcun effetto sulle quote di ammortamento riferibili all'area già dedotte. Le disposizioni in commento, infatti, trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 e non prevedono il recupero a tassazione di quote di ammortamento fiscalmente non deducibili in quanto interamente attribuibili all'area sulla base dei criteri individuati dalla nuova disposizione.

### ***9.2 Individuazione del valore dell'area***

**D.** *L'individuazione del valore dell'area non su base forfetaria, ma in base al valore desumibile dall'atto di acquisto dell'area, qualora autonomo e indipendente rispetto a quello del fabbricato, è applicabile anche per il*

*caso di acquisti già posti in essere in periodi precedenti rispetto a quelli in corso al 4 luglio 2006?*

- R.** La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, viene meno, per espressa previsione normativa contenuta nel medesimo comma 7, nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato: in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato. Si ritiene, al riguardo, che la disposizione trova applicazione anche per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

### **9.3 Fabbricati non “cielo terra”**

- D.** *Qual è il trattamento da riservare ai fabbricati non “cielo terra”? E' applicabile anche in tale ipotesi la regola dello scorporo del valore dell'area su cui insistono o meglio su cui insiste il fabbricato di cui fanno parte?*
- R.** Le disposizioni relative all'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni operano in riferimento alle quote di ammortamento riferibili a tutte le aree sulle quali insiste un fabbricato e trova, quindi, applicazione nei confronti di tutti i soggetti per i quali tali aree costituiscono un bene relativo all'impresa. La disposizione è conseguentemente applicabile nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati. In particolare la disposizione si applica anche alle singole unità immobiliari presenti

all'interno di un fabbricato, ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo - terra", per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Si precisa che si definiscono immobili "cielo - terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

#### ***9.4 Il trattamento a regime delle spese incrementative***

**D.** *Si chiede di chiarire se i costi incrementativi capitalizzati e le rivalutazioni effettuate saranno escluse, anche per il futuro, dal calcolo del valore complessivo del fabbricato sul quale determinare il valore dell'area. Si chiede inoltre di chiarire se il principio, come sembra logico, verrà applicato anche ai maggiori valori derivanti dalla rivalutazione prevista dalla legge 266 del 2005 che assumeranno rilevanza fiscale dal 2008.*

**R.** Il comma 8 dell'articolo 36, del d.l. n. 223 del 2006, prevede che il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

Si ritiene, al riguardo, che la disposizione citata trovi applicazione anche per gli acquisti effettuati dopo il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006: anche in tali ipotesi occorrerà, in sede di scorporo, applicare le percentuali forfetarie per determinare la quota riferibile all'area (non ammortizzabile) su un valore di riferimento non comprensivo delle eventuali spese portate ad incremento del valore dell'immobile.

Si ipotizzi, ad esempio, il caso di un immobile acquistato il 1° febbraio del 2007 sul quale sono state sostenute, nel corso del 2007, delle spese portate

ad incremento del valore dell'immobile, così come risulta nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2007.

In tal caso, per l'applicazione delle percentuali forfetarie, occorrerà fare riferimento al valore complessivo al momento dell'acquisto, che, ovviamente, non è comprensivo delle predette spese incrementative.

Con specifico riferimento alla rivalutazione prevista dalla legge n. 266 del 2005, si ricorda che potevano essere rivalutati solo i beni esistenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2005; la rivalutazione doveva essere operata nel bilancio del 2006 ed il riconoscimento fiscale del maggior valore decorre solo a partire dal 2008. Tale rivalutazione è comunque irrilevante ai fini dello scorporo del valore delle aree, poiché detto scorporo deve essere effettuato una sola volta sul costo complessivo fiscalmente riconosciuto dell'immobile risultante dal bilancio 2005, che per quanto detto sopra, non include alla predetta data il maggior valore relativo alla rivalutazione.

### **9.5 Il costo fiscale dell'immobile**

*D. Le novità introdotte dalla norma in merito all'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni generano ripercussioni anche sul costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile, il quale risulterà incrementato di dette quote. L'incremento rileverà in sede di determinazione della plusvalenza o della minusvalenza realizzata in occasione della cessione del bene. Si chiede di chiarire se comunque la plusvalenza sarà unica, ovvero al momento della cessione si genereranno due risultati differenziali, una plus/minusvalenza riferita alla parte terreno ed una riferita alla parte fabbricato.*

*Inoltre, si chiede di indicare quali effetti avrà l'indeducibilità delle quote di ammortamento del terreno ai fini del plafond previsto per la deducibilità delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del*

*costo dei beni ai quali si riferiscono (articolo 102, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986).*

- R.** Con riferimento al primo quesito si ritiene che la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza (ovvero minusvalenza) pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato. Le norme in esame, infatti, prevedono la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata e non anche ai fini della relativa plusvalenza (ovvero minusvalenza) di cessione.

Con riferimento al secondo quesito, si fa presente che l'indeducibilità del valore delle aree si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR.

### **9.6 Concessione a terzi in locazione**

- D.** *Nel caso di applicazione della regola forfetaria (20% o 30%) per l'individuazione del valore dell'area, come può individuarsi la natura dell'immobile (industriale o meno) nel caso di concessione a terzi dello stesso in locazione? Occorre verificare l'utilizzo posto in essere dal conduttore? Ipotizzando una risposta affermativa al quesito precedente, quale comportamento occorre tenere nel caso di cambio dell'utilizzo, ad esempio per finita locazione?*

**R.** Nel caso di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore. Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione. Per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006. Si ritiene che la qualificazione del fabbricato, ai fini dell'applicazione della norma in esame, non possa essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, neanche a seguito di intervenuta variazione catastale della destinazione d'uso.

## 10 AGEVOLAZIONI FISCALI ALLE IMPRESE

### *10.1 Bonus investimenti: autorizzazioni per ulteriori risorse*

**D.** *Solo a metà novembre del 2006, il Centro Operativo di Pescara ha inviato ai diversi contribuenti delle regioni del Mezzogiorno (o, meglio, agli intermediari abilitati) la comunicazione telematica di autorizzazione alla fruizione per l'anno 2006 del bonus investimenti ex art. 8 legge n. 388 del 2000, richiesto ad inizio anno con relativa istanza RTS. Tali autorizzazioni sono arrivate, dunque, a pochi giorni dal tempo utile per la realizzazione dell'investimento (31 dicembre 2006) e per l'utilizzo di una parte del relativo bonus (almeno il 20% del maturato entro la medesima data).*

*Poiché sul tema c'è il precedente costituito dall'articolo 4, commi 132 e 133, della legge finanziaria per il 2004 (legge n. 350 del 2003) si ritiene che prescrizioni analoghe siano applicabili anche al caso di specie. Nel 2003, infatti, solo nel mese di settembre l'Agenzia inviò ulteriori autorizzazioni, rispetto a quelle d'inizio anno, a seguito della messa a disposizione di maggiori risorse da parte del CIPE. In quel caso, la norma citata stabilì che chi avesse ricevuto tardivamente l'autorizzazione, poteva avviare l'investimento sostanzialmente entro sei mesi da questa, ottenendo anche una proroga per spendere il bonus.*

**R.** L'articolo 62, comma 1, lett. f), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede che tutte le istanze di ammissione al credito d'imposta per le aree svantaggiate concorrono all'assegnazione dei fondi disponibili a decorrere dal 1° gennaio 2003 e (tanto quelle presentate per la prima volta, quanto quelle rinnovate) devono evidenziare gli investimenti e gli utilizzi, secondo la pianificazione scelta dai soggetti interessati, con riferimento all'anno di presentazione dell'istanza e ai due successivi.

In conformità a quanto indicato nella risoluzione n. 104 del 29 luglio 2005, l'utilizzo del contributo, in relazione a ciascun investimento, è, in ogni caso, consentito esclusivamente entro il secondo anno successivo a quello in cui è presentata l'istanza ammessa al contributo, nel rispetto dei limiti di utilizzazione minimi e massimi pari:

- al 20 e al 30 per cento, nell'anno di presentazione dell'istanza ammessa al contributo;
- al 60 e al 70 per cento, nell'anno successivo;
- per il rimanente, nel terzo anno.

Pertanto, fermo restando che gli investimenti possono rilevare ai fini dell'agevolazione solo se realizzati entro il termine finale del regime di aiuti fissato al 31 dicembre 2006, l'utilizzo del credito dovrà necessariamente avvenire nell'anno di presentazione (e accoglimento) dell'istanza e nei due immediatamente successivi, nel rispetto delle percentuali di utilizzazione minime e massime previste dalla norma a pena di decadenza dal contributo. Ciò significa che coloro i quali abbiano ottenuto l'accoglimento dell'istanza nel 2005 e nel 2006 (ultimi due anni di vigenza dell'agevolazione in esame) potranno utilizzare il credito anche successivamente alla data del 31 dicembre 2006, ma in nessun caso sarà possibile maturare il credito d'imposta per investimenti realizzati successivamente al 31 dicembre 2006. Quanto appena affermato trova conferma nelle Istruzioni per la compilazione del quadro B dei Mod. ITS e RTS (relativi alla pianificazione dell'investimento e dell'utilizzo del credito). In tal senso, inoltre, devono intendersi le risoluzioni n. 62/E del 9 aprile 2004 e 53/E del 3 maggio 2005. Ciò vale anche in relazione alle istanze ammesse al contributo con comunicazione telematica di assegnazione del beneficio pervenute nel novembre 2006.

Va infatti precisato che, con riferimento ai tempi di realizzazione dell'investimento, la specifica autorizzazione comunitaria del regime di aiuti relativo al credito d'imposta in questione - ottenuta con la Decisione

C(2002) 1706 del 21 giugno 2002 - prevede, al punto 16, che *“il regime scade il 31.12.2006”*.

Pertanto, sulla base delle disposizioni vigenti, si ribadisce che non è possibile concedere il diritto alla fruizione del credito d'imposta in relazione ad investimenti realizzati dopo il 31 dicembre 2006.

### ***10.2 Bonus aggregazioni***

*Con riferimento al beneficio fiscale introdotto dall'art. 1, commi da 242 a 249, della legge finanziaria 2007 si formulano i seguenti quesiti:*

**DI.** *I commi 242 e 243 specificano che le operazioni agevolate (fusioni, scissioni e conferimenti) devono essere “effettuate” negli anni 2007 e 2008; si chiede di sapere in quale momento le predette operazioni si possono considerare “effettuate”.*

**R1.** Ai fini dell'individuazione del momento in cui si considerano “effettuate” le operazioni di cui all'art. 1, commi 242 (fusioni e scissioni) e 243 (conferimenti d'azienda c.d. “neutrali”), della legge finanziaria 2007, si precisa quanto segue:

- con riferimento alle operazioni di fusione e di scissione si ritiene che tale momento coincida con la data di efficacia giuridica della fusione o della scissione, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 2504-*bis* e dell'articolo 2506-*quater* del codice civile.
- in relazione ai conferimenti d'azienda si ritiene che tale momento coincida con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale presso il Registro delle imprese, ai sensi dell'articolo 2436, comma 5, del codice civile.

**D2.** *Il comma 244 richiede, tra l'altro, che le imprese partecipanti alla aggregazione siano "operative da almeno due anni"; in assenza di una specifica definizione di operatività ci si chiede se debba farsi riferimento al concetto di "non operatività" previsto dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994.*

**R2.** L'art. 1, comma 244, della legge finanziaria 2007 limita l'agevolazione in commento alle sole operazioni di fusione, scissione e conferimento cui partecipino esclusivamente imprese "operative" da almeno due anni.

Per espressa previsione normativa, pertanto, rimangono escluse dall'agevolazione le imprese di costituite da meno di due anni e quelle che non esercitano un'effettiva attività di impresa.

Attesa la finalità della norma, l'operatività deve intendersi in senso "sostanziale" con la conseguenza che il beneficio non potrà essere riconosciuto qualora le imprese risultino solo formalmente costituite da almeno un biennio, essendo, invece, necessario ai fini che qui interessano un *quid pluris*.

Per fruire del riconoscimento fiscale gratuito del disavanzo da con cambio, ovvero del maggior valore iscritto dalla società conferitaria, il contribuente è, infatti, tenuto a presentare apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 agosto 2000, n. 212 al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa in questione.

Ai fini della risposta all'istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate potrà prendere a riferimento il concetto di operatività utilizzato per le cd. "*società di comodo*" di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, escludendo dall'agevolazione tutte quelle situazioni in cui le società, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il proprio patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale o industriale, risultando, pertanto, non operative.

*D3. Il comma 245 prevede che “Le disposizioni dei commi 242, 243 e 244 si applicano qualora le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l’operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui ai commi 242 e 243”.*

*L’utilizzo della congiunzione “o” sembra condurre a ritenere applicabile il beneficio a soggetti che non possiedano, al momento dell’effettuazione dell’operazione, i requisiti oggettivi e soggettivi richiesti, ma li abbiamo posseduti ininterrottamente per i due anni precedenti.*

*Si chiede conferma di tale interpretazione.*

**R3.** La congiunzione “o” ha valenza non disgiuntiva, ma aggiuntiva. Conseguentemente, la norma in oggetto deve essere letta nel senso che le disposizioni in commento si applicano solo a condizione che tutte le imprese partecipanti alle descritte operazioni di aggregazione aziendale possiedano ininterrottamente i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti ai fini del riconoscimento fiscale, sia al momento in cui viene posta in essere l’operazione di fusione, scissione o conferimento, sia nei due anni precedenti l’operazione stessa.

## 11 STOCK OPTION

### *11.1 Termine per l'esercizio dell'opzione*

**D.** *Si pongono particolari problemi di diritto transitorio, con riferimento ai piani di stock option varati prima del 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del d.l. n. 262 del 2006, senza essere conformi al requisito secondo il quale l'opzione non deve essere esercitabile prima che siano trascorsi tre anni dalla sua attribuzione. Come ci si deve comportare?*

**R.** Le nuove disposizioni dell'articolo 51, comma 2-*bis*, del TUIR (così come risultanti dalle modifiche apportate dal d.l. n. 262 del 2006) hanno, come noto, modificato le condizioni per poter usufruire del regime fiscale agevolato previsto per le *stock option*. Le norme, tra l'altro, stabiliscono ora che l'opzione sia esercitabile non prima che siano trascorsi tre anni dalla sua attribuzione.

In sostanza, la disposizione impone che il piano preveda un cosiddetto “*vesting period*” obbligatorio triennale: l'opzione, infatti, sulla base delle previsioni del piano, non deve essere esercitabile prima del termine di tre anni dalla attribuzione.

In altre parole, tale condizione va verificata in concreto secondo le specifiche previsioni contenute nei piani deliberati dalle società.

Pertanto, non è sufficiente che il contribuente non eserciti l'opzione prima dei tre anni, ma è necessario che tale condizione sia prevista anche espressamente nei piani.

Nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 di commento al decreto-legge n. 262 del 2006, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per consentire di usufruire dell'agevolazione ai piani già deliberati alla data di entrata in vigore della norma (3 ottobre 2006) che non prevedono un *vesting period* obbligatorio triennale e le cui azioni non siano già state assegnate (neanche

in parte), detti piani possano essere in tal senso modificati senza che tale modifica possa costituire una fattispecie novativa.

Come già precisato in altre occasioni, infatti, non costituisce novazione la revisione della data di esercizio delle opzioni, sempre che rimangano inalterate le altre condizioni essenziali del piano, quale, ad esempio, quella che al momento dell'esercizio dell'opzione stessa il prezzo pagato sia almeno pari al valore dell'azione al momento dell'offerta.

### **11.2 Stratificazione delle azioni ricevute**

- D.** *Nel caso in cui il dipendente abbia in portafoglio azioni soggette a diversi regimi fiscali di cedibilità (cioè soggette a più di uno dei regimi di cui all'articolo 51 del Tuir che si sono succeduti nel tempo), si può ritenere corretto che il dipendente decida autonomamente, in caso di cessione di una parte delle azioni, da quale “pacchetto” di azioni possedute prelevare le azioni cedute? Inoltre, si può ritenere che sia estensivamente applicabile il principio affermato nella risoluzione 12 agosto 2005, n. 118/E, secondo cui “il trasferimento ex lege delle azioni in possesso dei dipendenti (...), proprio perché avviene in forma obbligatoria, non lascia alcun margine di scelta agli stessi e, quindi, sembrerebbe scongiurare una qualche finalità elusiva dell'operazione”? Nella fattispecie analizzata dall'Agenzia delle entrate, il nuovo socio di riferimento della società che aveva varato il piano di incentivo aveva posto in essere un'operazione cd. di squeeze out, finalizzata ad acquisire il 100% del pacchetto azionario della controllata.*
- R.** Ai fini dell'individuazione delle azioni cedute dal dipendente, nel caso in cui le azioni siano state dallo stesso ricevute in epoche diverse, come precisato nella risoluzione n. 186/E del 12 giugno 2002, si conferma che può essere fatto riferimento al criterio del F.I.F.O. (*first in-first out*), ossia il

criterio che consente di riferire la cessione agli acquisti meno recenti. Tale criterio può essere riferito esclusivamente alle azioni assegnate al dipendente sulla base di piani di *stock option* e non anche alle azioni che il dipendente abbia acquistato autonomamente sul mercato. In questa ipotesi, infatti, rimangono fermi i criteri di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria, compreso quello indicato nel comma 1-*bis* dell'articolo 67 del TUIR e si dovrà quindi fare riferimento al criterio L.I.F.O. (*last in-first out*).

Con riferimento, infine, al vincolo di incedibilità quinquennale, si conferma quanto già precisato nella risoluzione n. 118/E del 12 agosto 2005, ossia che il trasferimento *ex lege* di azioni in possesso del dipendente, avvenendo in forma obbligatoria e non lasciando alcun margine di scelta alle parti del rapporto di lavoro (datore di lavoro e dipendente), non configura una fattispecie elusiva e non comporta la decadenza dal beneficio fiscale.

### ***11.3 Investimento minimo quinquennale***

**D.** *L'articolo 51, comma 2-bis, lettera c) del Tuir pone la condizione che il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.*

*Si vuole sapere come deve essere determinato, nel tempo, l'investimento minimo.*

**R.** A differenza della norma previgente, contenuta nel d.l. n. 223 del 2006, che imponeva un vincolo di indisponibilità della totalità delle azioni ricevute dal dipendente per un periodo di tempo quinquennale, la disposizione modificata dal d.l. n. 262 del 2006 prevede che il beneficiario debba

mantenere per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione non tutte le azioni ricevute, bensì un *“investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente”*.

In sostanza, l'oggetto del vincolo è costituito dalla differenza tra il valore normale dei titoli assegnati e l'ammontare pagato dall'assegnatario, in modo tale da consentire lo smobilizzo o la costituzione in garanzia di un numero di azioni corrispondente all'esborso effettuato dal dipendente.

Il calcolo del numero delle azioni indisponibili nel quinquennio e del loro corrispondente valore, deve essere stabilito alla data dell'assegnazione delle azioni. Il numero di azioni così calcolato deve essere mantenuto indipendentemente dalla circostanza che il valore delle azioni subisca modificazioni nel corso del predetto periodo.

Tale modalità di determinazione dell'investimento minimo quinquennale, in particolare nell'ipotesi in cui il valore delle azioni subisca una diminuzione nel quinquennio, non costringe il dipendente a dover acquistare sul mercato un numero maggiore di azioni per tener fede al valore dell'investimento da mantenere.

## 12 QUESITI VARI

### *12.1 Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione*

**D.** *Una delle condizioni per l'esonero da tassazione è che il beneficiario consegua una partecipazione di controllo. Si può considerare non tassato anche il trasferimento del pacchetto di controllo di cui era titolare il de cuius, ad esempio il 60 per cento, anche se, per effetto della successione, esso si ripartisce tra tre eredi, nell'esempio, in ragione del 20 per cento ciascuno?*

**R.** L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge finanziaria 2007, ha ampliato il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, aggiungendo, all'articolo 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346, il comma 4-ter, per il quale *“I trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui all'art. 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti ad imposta”*.

La norma citata, inoltre, dispone che la spettanza del particolare regime di favore è subordinata al verificarsi di determinate condizioni.

In particolare, nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse da *“... società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato ...”* (articolo 73, comma 1, lett. a) del Tuir), l'esenzione è applicabile limitatamente al trasferimento delle partecipazioni *“... mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile”* (articolo 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990).

Pertanto, nell'ipotesi in cui la partecipazione di controllo posseduta dal dante causa sia frazionata tra più discendenti, l'agevolazione in esame spetta

esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o integrazione del controllo.

Spetta sempre, invece, l'agevolazione per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in comproprietà (articolo 2347 c.c.).

### ***12.2 Spese professionali derivanti da paradisi fiscali***

**D.** *Il comma 12-bis dell'articolo 110 del TUIR prevede che le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati.*

*Si chiede conferma che la prova di cui al comma 11 per i professionisti consista nel fatto che essi svolgano un'attività professionale effettiva e non un'attività commerciale effettiva.*

**R.** Il riferimento allo svolgimento di un'attività commerciale effettiva contenuto nel comma 11 dell'articolo 110 del TUIR è stato originariamente previsto per le operazioni commerciali intercorse tra imprese.

Il d.l. n. 262 del 2006 si è limitato ad estendere la disciplina in esame alle prestazioni rese da professionisti domiciliati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, senza modificare il testo del comma 11.

La necessità di adattare le esimenti alla specificità delle prestazioni professionali comporta che, in tali casi, la prova avrà ad oggetto lo svolgimento di un'attività professionale effettiva.

### ***12.3 Esterovestizione: residenza degli amministratori della società estera***

**D.** *I commi 5-bis e 5-ter, dell'art. 73 del Tuir, introdotti dall'art. 35, comma 13, del d.l. n. 223 del 2006, non stabiliscono il momento di riferimento per la verifica della residenza degli amministratori, ai fini della determinazione della residenza fiscale della società. E' corretto ritenere che, in analogia con il criterio utilizzato per la verifica del "controllo", si debba fare riferimento alla data di chiusura dell'esercizio della società estera?*

**R.** Il comma 5-bis dell'art. 73 del Tuir consente all'Amministrazione finanziaria di presumere (*"salvo prova contraria"*) l'esistenza della sede dell'amministrazione di società ed enti nel territorio dello Stato, nell'ipotesi di detenzione di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile in società ed enti commerciali residenti (di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir), quando, alternativamente:

- a) sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, od organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Con riguardo a tale ultima ipotesi, si precisa anzitutto che la residenza degli amministratori della società deve essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'articolo 2 del TUIR. La società, inoltre, sarà considerata fiscalmente residente in Italia qualora, per la maggior parte del periodo di imposta, risulti prevalentemente amministrata da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

#### **12.4 Accertamenti sulle vendite immobiliari**

**D.** *In relazione alle nuove prerogative dell'amministrazione finanziaria in materia di accertamento dei corrispettivi delle vendite di immobili, introdotte dall'art. 35, commi 2, 3 e 4, del d.l. n. 223 del 2006, si chiede se tali disposizioni si applichino solamente agli atti stipulati a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto, oppure anche a quelli precedenti (nei termini di decadenza previsti dal DPR n. 633 del 1972 e dal DPR n. 600 del 1973). Ove si ritenga corretta la seconda soluzione, si chiede come possa questa conciliarsi con l'abrogato art. 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, nella parte in cui permetteva al cedente, in caso di vendita di fabbricato privo di rendita, di emettere fattura integrativa per l'adeguamento al valore catastale, entro dieci giorni dalla comunicazione dell'attribuzione della rendita, al fine di inibire all'amministrazione il potere di rettifica.*

**R.** L'articolo 35, comma 2 del decreto legislativo 4 luglio 2006, n. 223, prevede che, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato in dichiarazione possa essere validamente desunta dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il corrispettivo dichiarato. La richiamata disposizione modifica l'articolo 54 del DPR n. 633 del 1972 ed ha natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi. Ne consegue che le disposizioni in esame hanno efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili.

Le medesime considerazioni valgono anche con riguardo alle rettifiche ai fini delle imposte sul reddito, posto che l'articolo 35, comma 3, ha parimenti modificato l'articolo 39, comma 1, del DPR n. 600 del 1973.

In coerenza con il contenuto delle disposizioni in esame, il successivo comma 4 ha abrogato l'articolo 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41 che, come chiarito con la risoluzione 29 aprile 1996, n. 62/E, individuava

nel valore catastale esclusivamente un valore indiziario sulla base del quale orientare un'eventuale attività di accertamento e non anche il criterio per la determinazione della base imponibile (costituita dall'ammontare complessivo del corrispettivo effettivamente pattuito).

Ne consegue che l'abrogazione del richiamato articolo 15 costituisce diretta conseguenza dell'adozione del diverso parametro di riferimento per l'individuazione del corrispettivo introdotto dal decreto legislativo n. 223 del 2006 al fine dell'esecuzione dei controlli sulle dichiarazioni.

#### ***12.5 Sanzione accessoria per le violazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi***

- D.** *Si chiede di sapere se, in base alla nuova disciplina introdotta dal d.l. n. 262 del 2006, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria per reiterate violazioni dell'obbligo di certificazione fiscale, i presupposti si considerino realizzati anche se le tre violazioni sono state commesse nello stesso giorno.*
- R.** *L'articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del d.l. n. 262 del 2006 ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie in materia di scontrino e ricevuta fiscale, contenuta nell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Tale ultima norma disponeva che: "qualora siano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio, (...) è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi."*

La nuova norma prevede ora l'applicazione della sanzione accessoria *“qualora siano state contestate (...) nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (...)”*.

Ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria, quindi, non è più necessario che le violazioni siano definitivamente accertate, essendo sufficiente la sola contestazione di tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale nel corso di un quinquennio, effettuata ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Inoltre, in base all'attuale formulazione del predetto articolo 12, non è più necessario che le tre violazioni siano accertate *“in tempi diversi”*, con la conseguenza che, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria in esame, sono sufficienti solo tre distinte violazioni, anche commesse nello stesso giorno.

#### ***12.6 Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali. Sanzioni applicabili***

- D.** *In relazione ai commi 301, 302 e 303 della legge finanziaria 2007, si chiede di conoscere il trattamento delle seguenti fattispecie:*
- *il contribuente ha omissis l'indicazione dei costi e dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei “paradisi fiscali”, come prescritto dall'art. 110, comma 11, del TUIR, relativamente al periodo di imposta 2004 e/o 2005 e, in mancanza di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, decide di procedere all'integrazione della dichiarazione;*
  - *il contribuente ha subito un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, in relazione a una violazione delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 11, del Tuir.*

**R.** A seguito delle modifiche normative apportate dalla legge finanziaria 2007, la deducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e soggetti domiciliati nei c.d. Paesi “*black list*” non è più subordinata alla separata indicazione delle medesime spese in dichiarazione (comma 301 della legge finanziaria 2007).

La deducibilità di tali spese è ora subordinata unicamente al rispetto delle condizioni richieste dal primo periodo del comma 11 dell’articolo 110 del TUIR (e cioè all’avvenuta dimostrazione, da parte della società residente, che la controparte estera svolge prevalentemente un’attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione).

Le spese e gli altri componenti negativi di reddito deducibili ai sensi del citato comma 11 devono continuare ad essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

L’inosservanza di tale adempimento, tuttavia, non rende i costi indeducibili, ma comporta unicamente l’irrogazione, a carico del contribuente inadempiente, delle sanzioni previste dal nuovo comma 3-*bis* dell’articolo 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotto dall’articolo 1, comma 302, della legge finanziaria 2007.

In particolare, la sanzione prevista dal citato comma 3-*bis* è l’unica applicabile alle violazioni commesse successivamente all’entrata in vigore della legge finanziaria (1° gennaio 2007).

Per quanto riguarda, invece, le violazioni commesse prima di tale data, occorre fornire alcune precisazioni.

In base al comma 303 dell’art. 1 della legge finanziaria, “*La disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all’articolo 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma, in tal caso,*

*l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".*

Fermo restando che per beneficiare della deducibilità dei costi non indicati separatamente in dichiarazione occorre fornire la prova di cui al citato articolo 110, comma 11, primo periodo, TUIR, con riferimento alla sanzione applicabile, si osserva che la modifica normativa fa riferimento a due fattispecie diverse, non essendo, ovviamente, possibile ipotizzare l'applicazione di due sanzioni della medesima specie ad una condotta che viola un'unica disposizione.

In particolare, nel caso in cui la violazione sia stata contestata a seguito di accessi, ispezioni o verifiche dell'amministrazione finanziaria, è applicabile solo la sanzione proporzionale di cui al nuovo comma 3-bis del citato articolo 8, pari al pari al 10 per cento dei costi non indicati in dichiarazione con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro.

La *ratio* della disposizione va rinvenuta nella volontà di mitigare il trattamento sanzionatorio riservato a tali contribuenti rispetto a quello precedentemente previsto.

Nel caso in cui, invece, il contribuente non abbia subito accessi, ispezioni o verifiche, egli potrà presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (sempre che ricorrano le condizioni previste dalla norma), come già chiarito nella Risoluzione 17 gennaio 2006, n. 12/E.

In tal caso sarà applicata la sola sanzione in misura fissa prevista dal citato articolo 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.