



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 13/02/2006 n. 6

**Oggetto:**

Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata

**Sintesi:**

La presente circolare riporta le risposte fornite in occasione di incontri con gli esperti della stampa specializzata. Le problematiche trattate riguardano, tra l'altro, le novità introdotte dal decreto legge n. 203 del 2005 e dalla legge finanziaria per il 2006 in materia di IRPEF, redditi d'impresa, participation exemption; redditi di natura finanziaria; programmazione fiscale, rivalutazione dei beni, tassazione delle plusvalenze sugli immobili e IVA.

**Testo:**

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione di recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata.

I N D I C E

- 1 TASSAZIONE DELLE RENDITE FINANZIARIE
  - 1.1 Strumenti finanziari partecipativi esteri. Redditi conseguiti nell'esercizio d'impresa: esercizio di competenza
  - 1.2 Contratti di cointeressenza propria, senza apporto: natura del reddito conseguito dal cointeressato
  - 1.3 Strumenti finanziari partecipativi "non equity": determinazione delle plusvalenze
  - 1.4 Dividendo in natura costituito da azioni o quote di società'. Costo delle partecipazioni ricevute
  - 1.5 Ripartizione di riserve di capitale ai nudi proprietari
- 2 NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2006 IN MATERIA DI IRPEF
  - 2.1 Detrazione delle spese per la frequenza di asili nido
- 3 PROGRAMMAZIONE FISCALE TRIENNALE E ADEGUAMENTO PER GLI ANNI 2003-2004
  - 3.1 Modalità di adeguamento per gli anni 2003-2004
  - 3.2 Irrilevanza delle perdite a seguito dell'adesione alla proposta di adeguamento per il 2003 e 2004
  - 3.3 Conseguenze della irrilevanza delle perdite
  - 3.4 Perfezionamento dell'adesione in caso di attività istruttorie o atti di accertamento notificati
  - 3.5 Adesione alle proposte di adeguamento: esclusione del riporto del credito IVA
  - 3.6 Inibizione dei poteri di accertamento e violazioni sostanziali IVA
- 4 INDAGINIE BANCARIE E LOTTA ALL'EVASIONE
  - 4.1 Attività di cambiavalute
  - 4.2 Individuazione degli "altri intermediari" interessati dalle disposizioni sulle indagini bancarie
  - 4.3 Solidarietà passiva IVA del cessionario: vendite promozionali
  - 4.4 Modalità di recupero del tributo nei confronti del cessionario
  - 4.5 Decorrenza della solidarietà del cessionario ai fini IVA
- 5 PARTICIPATION EXEMPTION
  - 5.1 Tassazione rateizzata delle plusvalenze
  - 5.2 Plusvalenze nell'ambito di cessione di azienda
  - 5.3 Costo fiscale delle partecipazioni in caso di scissione della partecipata
  - 5.4 Conferimento ex art. 175 del TUIR e pex: applicabilità della norma antielusiva generale

- 6 RIVALUTAZIONI DEI BENI
- 6.1 Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio
  - 6.2 Modalita' di riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in sede di rivalutazione
  - 6.3 Versamento dell'imposta sostitutiva
  - 6.4 Affrancamento del saldo di rivalutazione: regole applicabili
  - 6.5 Possibilita' di affrancamento dei saldi di precedenti rivalutazioni
  - 6.6 Decorrenza degli effetti dell'affrancamento
  - 6.7 Rivalutazione del diritto di superficie
- 7 NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2006 E DEL DECRETO LEGGE N. 203 DEL 2005 IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA
- 7.1 Misura dell'ammortamento dell'avviamento per il 2005
  - 7.2 Contratto di leasing immobiliare stipulato dalla promissoria acquirente
  - 7.3 Contratto di leasing-appalto su immobili
  - 7.4 Contratto di leasing-appalto su immobili: decorrenza della durata del contratto richiesta dalla norma
  - 7.5 Immobili patrimoniali delle imprese
  - 7.6 Ammortamento dei beni materiali per l'esercizio di alcune attivita' regolate
  - 7.7 Norma di contrasto al dividend washing
  - 7.8 Societa' di comodo: rilevanza degli utili e delle plusvalenze parzialmente imponibili.
  - 7.9 Interessi obbligazionari percepiti da esercenti imprese commerciali.
  - 7.10 Riporto delle perdite della societa' incorporata
  - 7.11 Riporto delle perdite delle societa' di capitali trasformate
  - 7.12 Recesso del socio: criteri di tassazione del reddito di partecipazione
- 8 RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI
- 8.1 Rivalutazione del diritto di usufrutto
  - 8.2 Perizie necessarie ai fini della rivalutazione
- 9 AGRICOLTURA
- 9.1 Detrazione per le spese sostenute per la tutela e salvaguardia dei boschi
  - 9.2 Produzione di energia elettrica ed attivita' agricole connesse 2
  - 9.3 Produzione di energia da parte degli agricoltori: disciplina IVA 2
- 10 IL BILANCIO DOPO LE RIFORME SOCIETARIA E FISCALE
- 10.1 Disinquinamento pregresso
  - 10.2 Applicabilita' della disciplina del disinquinamento e delle deduzioni extracontabili alle stabili organizzazioni
  - 10.3 Omessa o incompleta compilazione del quadro EC
  - 10.4 Riserve di patrimonio netto utilizzabili a copertura delle deduzioni extracontabili
- 11 LA NUOVA DISCIPLINA DELLE PLUSVALENZE SUGLI IMMOBILI
- 11.1 Ambito oggettivo della disciplina
  - 11.2 Ambito oggettivo: irrilevanza dell'uso effettivo dell'immobile
  - 11.3 Determinazione della plusvalenza - rivalutazione ISTAT
  - 11.4 Coesistenza della rivalutazione delle aree fabbricabili e della rivalutazione ISTAT
  - 11.5 Area edificabile acquisita per successione o donazione
  - 11.6 Unità immobiliari ricevute nell'ambito di attivita' di impresa individuale
  - 11.7 Plusvalenze derivanti dalla cessione di sole pertinenze
  - 11.8 Applicazione dell'imposta sostitutiva in caso di pluralita' di cedenti
- 12 QUESITI IN MATERIA DI IVA
- 12.1 Detrazione dell'imposta assolta sui costi dei veicoli
  - 12.2 La disciplina della scheda carburante per gli autotrasportatori di cose "per conto terzi"
  - 12.3 Contratti preliminari e rimborso IVA
  - 12.4 Cessione del credito infrannuale
  - 12.5 Dichiarazione annuale in caso di operazioni societarie di incorporazione

12.6 Ancora sulla dichiarazione annuale in caso di operazioni societarie di incorporazione

1

TASSAZIONE DELLE RENDITE FINANZIARIE

1.1 Strumenti finanziari partecipativi esteri. Redditi conseguiti nell'esercizio d'impresa: esercizio di competenza

D. Gli strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti, il cui rendimento sia costituito da una partecipazione al risultato economico dell'emittente e sia deducibile dal reddito imponibile estero dell'emittente stesso sono assimilati ai titoli obbligazionari o ai titoli atipici. Se tali strumenti sono posseduti da un soggetto esercente impresa commerciale, il reddito o la perdita concorre a formare l'imponibile per competenza. Cio' premesso, e' confermato che la partecipazione alle perdite e' deducibile nell'esercizio in cui si chiude l'esercizio dell'emittente a prescindere dal regolamento finanziario e che lo stesso criterio si applica alla partecipazione agli utili?

Quale tasso di cambio deve essere applicato alle perdite e agli utili?

R. Gli strumenti finanziari in esame si caratterizzano per la sussistenza di due requisiti:

1) il rendimento e' costituito totalmente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente;

2) tale rendimento e' deducibile dal reddito imponibile estero dell'emittente stesso.

Quest'ultima circostanza impedisce l'assimilazione degli strumenti finanziari alle azioni. Ne consegue che tali strumenti finanziari possono essere assimilati alle obbligazioni o ai titoli atipici. Qualora il titolo comporti la partecipazione del sottoscrittore non solo agli utili ma anche alle perdite dell'emittente, lo strumento finanziario, per il quale non e' riconosciuto - come nel caso in esame - il diritto alla restituzione integrale del capitale mutuato, sara' assimilato ai titoli atipici.

Con riferimento al primo quesito, non si rende applicabile la soluzione prospettata nella Risoluzione n. 1127 del 3 marzo 1984. Tale risoluzione, infatti, si riferisce ad una diversa fattispecie, caratterizzata dall'esistenza di un preciso rapporto contrattuale (di associazione in partecipazione), non cartolarizzato.

Nel caso rappresentato, invece, il contribuente ha sottoscritto strumenti finanziari emessi da una societa' non residente.

Tale circostanza comporta che fino al momento del realizzo - cioe' alla scadenza del titolo o quando lo stesso sara' venduto - le eventuali perdite del soggetto emittente avranno rilievo per il sottoscrittore esclusivamente ai fini della valutazione dello strumento finanziario. Si applichera', pertanto, l'articolo 94 del TUIR; in particolare, ai sensi del comma 4 del citato articolo, il valore minimo dovra' essere determinato:

a) in base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese, qualora si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati; ovvero

b) comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo, qualora gli strumenti in questione non siano negoziati in mercati regolamentati.

Per quanto concerne il cambio applicabile, l'articolo 110, comma 3 del TUIR fa riferimento al cambio alla data di chiusura dell'esercizio per i "titoli assimilabili alle obbligazioni". Cio' vale anche per i titoli di massa derivanti dall'impiego di capitale ricompresi nell'articolo 44, comma 1, lettera b), del TUIR (tra cui rientrano i titoli atipici).

1.2 Contratti di cointeressenza propria, senza apporto: natura del reddito conseguito dal cointeressato

D. Gli utili derivanti dai contratti di cui al primo comma, secondo periodo, dell'articolo 2554 del codice civile rientrano fra i redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera f), del Testo unico. In base all'articolo 45 del TUIR, il reddito e' costituito dall'ammontare degli utili percepiti nel periodo d'imposta senza alcuna deduzione. Consegue che le partecipazioni alle perdite del cointeressante non sono deducibili per i cointeressati non esercenti attivita' d'impresa. In caso di cessione del contratto, si produce un reddito di cui all'articolo 67, comma 1, lettera

c-quinquies). Anche in questo caso, quindi, l'eventuale minusvalenza non e' deducibile dal reddito dei soggetti non esercenti impresa. E' esatto?

R. Gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza rientrano fra i redditi di capitale secondo quanto esplicitamente disposto dall'articolo 44, comma 1, lettera f), del TUIR. Tale reddito mantiene la natura di reddito di capitale qualora non sia percepito nell'ambito di un'attivita' commerciale e, pertanto, andra' determinato secondo le modalita' di determinazione proprie di tale tipologia reddituale.

A tale proposito l'articolo 45 del TUIR dispone che il reddito di capitale e' costituito dall'ammontare degli utili percepiti nel periodo d'imposta senza alcuna deduzione. Ne consegue che le partecipazioni alle perdite del cointeressante non sono deducibili per i cointeressati non esercenti attivita' d'impresa.

Cio' posto, in caso di cessione del contratto, l'eventuale minusvalenza non e' deducibile. Infatti, si tratta di un reddito diverso di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-quinquies), del TUIR che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 68, comma 9, dello stesso Testo unico, e' determinato senza dedurre le minusvalenze ed i differenziali negativi.

1.3 Strumenti finanziari partecipativi "non equity": determinazione delle plusvalenze

D. Le plusvalenze derivanti dalla cessione di strumenti finanziari partecipativi che prevedano l'obbligo di restituzione del capitale alla scadenza (cosiddetti "non equity", rappresentativi di prestiti e non di capitale) rientrano nell'articolo 67, comma 1, lettera c), numero 1 e sono, quindi, sempre "qualificati", oppure sono da considerare come rappresentativi di una partecipazione al patrimonio e, quindi, sono "qualificati" o "non qualificati" in funzione del valore dell'apporto?

R. Gli strumenti finanziari - indipendentemente dalla loro denominazione formale - sono assimilati alle azioni e godono del medesimo regime fiscale degli utili qualora siano caratterizzati da una remunerazione totalmente collegata ai risultati economici della societa' emittente (o di una societa' del gruppo o dell'affare in relazione al quale sono stati emessi). Cio' si verifica anche nel caso in cui sia prevista la restituzione integrale dell'apporto. In tal caso, come gia' chiarito nella circolare n. 52/E del 10 dicembre 2004, paragrafo 2.2.2.1, la cessione dello strumento finanziario puo' dar luogo ad una plusvalenza qualificata o meno a seconda che l'apporto di capitale sia o meno superiore alle percentuali di patrimonio indicate nell'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR.

Qualora invece la remunerazione degli strumenti finanziari sia costituita in parte da interessi e in parte sia collegata ai risultati economici della societa' emittente (o ad una societa' del gruppo o di un affare) l'assimilazione alle azioni non si applica. Pertanto, occorre verificare se lo strumento finanziario puo' essere assimilato ai titoli obbligazionari o ai titoli atipici. Nel caso in cui sia prevista la restituzione integrale del capitale apportato, lo strumento finanziario e' assimilabile ai titoli obbligazionari.

La cessione di tale strumento, quindi, da' origine a redditi diversi di natura finanziaria secondo le regole proprie dei titoli non partecipativi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-ter), del TUIR.

1.4 Dividendo in natura costituito da azioni o quote di societa'. Costo delle partecipazioni ricevute

D. Nel caso in cui sia stato percepito un dividendo in natura rappresentato da azioni o quote di una societa', e il dividendo abbia concorso alla formazione dell'imponibile del percipiente nella misura del 40% o del 5% a secondo dei casi, il costo fiscale delle azioni o quote ricevute e' pari al loro valore normale alla data di assegnazione o al 40% o 5% di tale valore?

R. Le plusvalenze derivanti da azioni o quote di una societa', ai sensi dell'articolo 68, comma 6, del TUIR, sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati ed il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione.

Nel caso in cui siano stati distribuiti dividendi in natura rappresentati da azioni, nonostante l'ammontare che concorre alla formazione del reddito imponibile del percettore sia pari al 40% o del 5% del loro importo, si

ritiene che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni sia pari all'intero importo del valore normale delle stesse. La riduzione dell'imponibile, infatti, costituisce una mera modalita' di determinazione del reddito che ha la finalita' di evitare la doppia tassazione in capo ai percipienti e alla societa' emittente.

Pertanto ai fini della determinazione delle plusvalenze come costo di acquisto deve essere assunto l'intero valore normale delle azioni o quote di societa' al momento dell'assegnazione.

#### 1.5 Ripartizione di riserve di capitale ai nudi proprietari

D. Nel caso in cui i nudi proprietari abbiano effettuato apporti in conto capitale (sovrapprezzo azioni o quote o versamenti in conto capitale) e, successivamente, l'assemblea deliberi di ripartire tali riserve fra i nudi proprietari stessi, si applica la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, secondo periodo?

R. La presunzione di distribuzione prioritaria degli utili e delle riserve di utili e' una presunzione assoluta che ha finalita' antielusive e che si applica indipendentemente da quanto indicato nella delibera assembleare. Di conseguenza, indipendentemente dalla condizione del soggetto percettore delle somme distribuite, usufruttuario o nudo proprietario, le riserve distribuite, in presenza di utili o di riserve di utili, sono tassate in capo agli stessi come utili da partecipazione.

2

#### NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2006 IN MATERIA DI IRPEF

##### 2.1 Detrazione delle spese per la frequenza di asili nido

D. Il comma 335 della legge finanziaria 2006 prevede per il solo 2005 una detrazione del 19% per le spese sostenute dai genitori per la frequenza di asili nido da parte dei figli, si chiede di conoscere se:

- a) il beneficio prescinde dalla tipologia di asilo nido frequentato;
- b) i bambini che frequentano i nidi devono avere un'eta' compresa tra i 3 mesi e i 3 anni;
- c) le spese pagate devono essere computate per cassa a prescindere dal periodo scolastico di riferimento;
- d) le spese possono essere liberamente ripartite tra gli aventi diritto.

R. Il comma 335 introduce uno strumento di carattere fiscale finalizzato al sostegno alle famiglie, concernente le spese sostenute dai genitori per il pagamento delle rette relative alla frequenza di asili nido.

In particolare, solo per le rette pagate nel 2005 e' prevista una detrazione fino a un massimo di 632 euro dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, nei limiti del 19% delle spese sostenute per la frequenza dell'asilo nido da parte dei figli.

In risposta, al quesito sub a) si rammenta che, ai sensi dell'articolo 70 della legge 28 dicembre 2001, n. 488, costituiscono asili nido le strutture dirette a garantire la formazione e la socializzazione delle bambine e dei bambini di eta' compresa tra i tre mesi ed i tre anni ed a sostenere le famiglie ed i genitori.

Il disposto normativo del comma 335 non contiene alcuna precisazione riguardo alle caratteristiche tipologiche dell'asilo. Pertanto e' possibile fruire del beneficio fiscale in relazione alle somme versate a qualsiasi asilo nido, sia pubblico che privato.

Per quanto riguarda il quesito di cui al punto b), le bambine e i bambini per i quali compete l'agevolazione sono quelli che sono ammessi e frequentano l'asilo nido.

Al punto c) viene chiesto se la detrazione spetta a prescindere dal periodo scolastico di riferimento. A tal proposito si chiarisce che la detrazione, in aderenza al principio di cassa, compete in relazione alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2005, a prescindere dall'anno scolastico cui si riferiscono. Poiche' il comma in commento stabilisce un tetto massimo di spesa di 632 euro annui per ogni figlio, lo sconto d'imposta massimo ottenibile e' di 120,08 euro.

In relazione al quesito sub d), si fa presente che la detrazione va divisa tra i genitori sulla base dell'onere da ciascuno sostenuto. Qualora il documento di spesa sia intestato al bimbo, o ad uno solo dei coniugi, e' comunque possibile specificare, tramite annotazione sullo stesso, le percentuali di spesa imputabili a ciascuno degli aventi diritto.

Si evidenzia, inoltre, che le spese in discorso devono essere documentate e

sostenute secondo i principi generali validi in tema di detrazione. Si ritiene, infine, che, per quanto concerne le spese cui si riferisce la disposizione in commento, la documentazione dell'avvenuto pagamento possa essere costituita da fattura, bollettino bancario o postale, ricevuta o quietanza di pagamento.

### 3 PROGRAMMAZIONE FISCALE TRIENNALE E ADEGUAMENTO PER GLI ANNI 2003-2004

#### 3.1 Modalita' di adeguamento per gli anni 2003-2004

D. Ritiene l'Agenzia che sia possibile avvalersi della definizione per i periodi d'imposta 2003 e 2004, ai sensi del comma 510 e seguenti della Finanziaria 2006, anche per uno solo dei due periodi d'imposta ?

R. Stante il dettato normativo, si e' del parere che il contribuente che abbia aderito alla proposta di programmazione fiscale possa avvalersi della definizione disciplinata ai commi 510 e seguenti della legge n. 266 del 2005 anche per uno solo dei due periodi di imposta interessati.

#### 3.2 Irrilevanza delle perdite a seguito dell'adesione alla proposta di adeguamento per il 2003 e 2004

D. Il comma 516 della legge 266 del 2005 prevede che l'accettazione della proposta di adeguamento di cui al comma 510 esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione. La norma prosegue affermando che e' quindi escluso e comunque inefficace il riporto a nuovo delle perdite in questione. Si chiede di conoscere se il contribuente interessato alla definizione del 2003 e del 2004 debba dunque non considerare, oltre che le perdite relative ai predetti periodi, anche quelle esposte nelle dichiarazioni relative a tali periodi di imposta e riportate da periodi di imposta precedenti.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate puo' confermare che il principio e' lo stesso del concordato ex articolo 7 della L. 289/2002, per cui possono ritenersi validi i chiarimenti forniti a proposito di tale definizione (ad esempio, circolare 12/E/2003) ?

R. In relazione al trattamento delle perdite disciplinato al comma 516 della legge n. 266 del 2005, si ritiene che il dettato normativo si riferisca anche alle perdite riportate da periodi di imposta precedenti.

In relazione alla corretta individuazione delle perdite in argomento, si richiama, per quanto compatibile, l'interpretazione fornita in materia di adesione all'istituto di cui all'articolo 7 della legge 289 del 2002, al punto 4.6.3 della circolare n. 12/E/03.

#### 3.3 Conseguenze della irrilevanza delle perdite

D. Ai fini dell'irrilevanza delle perdite, si chiede di sapere quale sara' il corretto comportamento che i contribuenti dovranno seguire relativamente alle perdite divenute irrilevanti ma utilizzate nei periodi oggetto di adesione. In pratica, si chiede se il contribuente che, ad esempio, ha utilizzato nel 2004 una perdita 2003 pari a 100, debba procedere ad una riliquidazione della dichiarazione senza considerare la perdita e dunque versare il differenziale di imposte, addizionali e Irap, eventualmente maggiorati degli interessi, oppure, piu' semplicemente e sulla falsariga di quanto avvenuto in occasione dell'art. 7 della legge 289/02, dovra' portare in aumento dei maggiori ricavi/compensi risultanti dalla proposta il predetto importo di perdita irrilevante utilizzato nel 2004 e, dunque, sottoporlo ad aliquota sostitutiva del 23%?

R. Il reddito da "adeguamento" e' incrementato con l'importo delle perdite utilizzate nel periodo e quindi occorrera' versare la maggiore imposta sostitutiva correlata alle perdite.

In tale caso non e' previsto il pagamento di interessi e sanzioni.

Saranno a tal fine istituiti appositi codici tributo.

In caso di inadempimento, laddove il contribuente abbia aderito all'istituto dell'adeguamento, si procedera' al recupero delle somme dovute, maggiorate da sanzioni per omesso versamento e da interessi, a far data dall'adesione all'adeguamento.

Le perdite non utilizzate nel periodo di imposta oggetto di adeguamento non potranno essere utilizzate, ovvero riportate, nei periodi di imposta successivi.

#### 3.4 Perfezionamento dell'adesione in caso di attivita' istruttorie o atti

di accertamento notificati

D. In merito al contenuto del comma 517 della legge 266 del 2005 si chiede di conoscere se la notifica di uno degli atti indicati nel predetto comma precluda l'accesso alla procedura di cui al comma 510.

R. La notifica effettuata entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione dell'istituto della programmazione fiscale di processi verbali di constatazione con esito positivo, redatti a seguito di attivita' istruttorie effettuate dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, di avvisi di accertamento o rettifica, nonche' di inviti al contraddittorio per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione di cui all'articolo 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto nonche' dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004, non e' di per se' causa ostativa all'accesso alla procedura di cui al comma 510, posto che le cause di esclusione di detto istituto sono elencate al comma 518.

Pertanto, il richiamo alle disposizioni di cui al d.lgs n. 218 del 1997 deve intendersi nel senso che, qualora il contribuente ritenga di aderire alla proposta di adeguamento anche per lo stesso periodo d'imposta oggetto di uno degli atti sopra indicati, dovra' preliminarmente definire l'atto notificato.

3.5

Adesione alle proposte di adeguamento: esclusione del riporto del credito IVA

D. In relazione alla disposizione del comma 516 della legge 266/2005, che esclude il riporto del credito Iva per i periodi oggetto di definizione, si chiede come si debba procedere, anche sotto il profilo sanzionatorio, alla regolarizzazione delle dichiarazioni e all'eventuale utilizzo o rimborso del credito non riportabile in base alla predetta norma.

R. Dal tenore letterale della disposizione recata dal comma 516 della legge finanziaria per il 2006 emerge che la sua portata non possa essere che quella di rendere inesistente il credito eventualmente liquidato dal contribuente nella dichiarazione originaria. Conseguentemente, e' escluso il riporto al periodo d'imposta successivo ovvero il rimborso del credito IVA risultante dalle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta oggetto di definizione.

Si ritiene che, nel caso in cui il credito risultante dalla dichiarazione relativa all'anno definito abbia formato oggetto di riporto, ma senza che il relativo importo sia stato, anche in parte, utilizzato in compensazione, il contribuente non sia tenuto a particolari adempimenti di rettifica della dichiarazione originaria, ne' tanto meno possa essere sottoposto a sanzioni. Resta inteso che il contribuente non dovra' riportare il credito nella dichiarazione annuale IVA da presentare nell'anno 2006.

Qualora, invece, il credito esposto in una delle due dichiarazioni sia stato utilizzato in compensazione o rimborsato, ferma restando comunque l'inapplicabilita' delle sanzioni, lo stesso dovra' essere versato dal contribuente entro il termine ultimo per aderire all'istituto in esame (16 ottobre 2006). Nel caso in cui siano stati corrisposti al contribuente interessi per ritardata esecuzione del rimborso gli stessi dovranno essere riversati unitamente al credito.

In caso di inadempimento da parte del contribuente l'ufficio procedera' al recupero delle somme dovute secondo le ordinarie procedure.

3.6 Inibizione dei poteri di accertamento e violazioni sostanziali IVA

D. Per i contribuenti che aderiscono alla programmazione fiscale, il comma 507 prevede che l'inibizione dei poteri dell'amministrazione non opera, tra l'altro, qualora non siano adempiuti gli obblighi sostanziali Iva. E' corretto ritenere che la regolarizzazione spontanea di eventuali violazioni sostanziali, attraverso il ravvedimento operoso, renda inapplicabile la disposizione del comma 507?

R. Il comma 505 dell'art. 1 della legge n. 266 del 2005 disciplina gli effetti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'accettazione del regime di programmazione fiscale disponendo alla lett. a) che per i periodi oggetto di programmazione "...il contribuente assolve ordinariamente a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto...".

Il successivo comma 507, prevede che l'inibizione dei poteri di accertamento

non opera quando non siano adempiuti gli obblighi sostanziali ai fini Iva. Si ritiene, tuttavia, che la norma di cui al menzionato comma 505 abbia inteso semplicemente affermare la regola secondo cui il regime di programmazione fiscale non esonera il contribuente dall'adempiere direttamente a tutti gli obblighi "normalmente" previsti dalla disciplina Iva.

Pertanto, non sembra che l'eventuale assolvimento di uno o piu' degli obblighi sostanziali attraverso il ricorso al ravvedimento operoso sia in linea di principio incompatibile con la programmazione fiscale e con gli effetti ad essa ricollegabili; ferma restando, infatti, l'applicazione delle sanzioni ad esso collegate, non puo' non considerarsi che con il ravvedimento il contribuente si pone pur sempre nella situazione di aver adempiuto direttamente e spontaneamente agli obblighi richiesti.

#### 4 INDAGINIE BANCARIE E LOTTA ALL'EVASIONE

##### 4.1 Attivita' di cambiavalute

D. Nel caso di una societa' che svolge attivita' di cambiavalute, gli adempimenti previsti in materia di indagini finanziarie, a decorrere dal 1 marzo 2006, riguardano solamente i clienti residenti in Italia ovvero le rilevazioni devono essere operate, e possono essere richieste dall'Amministrazione finanziaria, anche per i non residenti che cambiano valuta presso gli sportelli della societa'?

R. La rilevazione riguarda sia i soggetti residenti che i non residenti.

In particolare per questi ultimi, i dati da rilevare sono:

- per i contribuenti persone fisiche, il codice fiscale o, se mancante, il nome, il cognome, la data di nascita e lo stato di residenza;
- per gli altri contribuenti, il codice fiscale o, se mancante, la denominazione e lo stato di residenza.

##### 4.2 Individuazione degli "altri intermediari" interessati dalle disposizioni sulle indagini bancarie

D. L'elenco contenuto nell'allegato 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2005 individua i soggetti cui possono essere richieste informazioni rilevanti ai fini delle indagini finanziarie. Chi sono gli "altri intermediari" indicati al punto 16 dell'allegato 3? Quali operazioni devono essere monitorate dalle holding di partecipazione o casseforti di famiglia? Tutti gli intermediari indicati nell'allegato 3 devono entro il 28 febbraio comunicare la casella di PEC all'Agenzia delle Entrate?

R. Il codice 16 e' un codice residuale che ha una doppia valenza:

1. tradurre operativamente la norma (art. 7 d.P.R. n. 605 del 29 settembre 1973) nella parte in cui recita: "(...) nonche' ogni altro operatore finanziario (...)";

2. prevedere in relazione alla nuova disciplina nuove figure di intermediari che, eventualmente, dovessero configurarsi in futuro.

Le operazioni oggetto di monitoraggio da parte delle holding di partecipazione sono classificate e contenute nella tabella generale delle operazioni, allegato n. 1, al provvedimento del 22 dicembre 2005.

Tutti gli intermediari, indicati nell'allegato 3 al provvedimento del 22 dicembre 2005 devono comunicare la loro casella di PEC entro il 28 febbraio 2006.

##### 4.3 Solidarieta' passiva IVA del cessionario: vendite promozionali

D. Ho acquistato un personal computer ad una vendita promozionale, pagandolo quindi ad un prezzo inferiore a quello del suo effettivo valore di mercato. Posso essere considerato responsabile in caso di mancato versamento, da parte del cedente, dell'Iva dovuta sull'acquisto? Se si', quale prova contraria posso fornire per vincere la presunzione tenuto conto del fatto che il valore normale di questi beni sul mercato e' totalmente indefinibile?

R. Premesso che la disposizione dell'art. 60-bis del DPR n. 633 del 1972 si applica soltanto nei confronti dei soggetti passivi d'imposta, si precisa che la responsabilita' solidale incontra i limiti fissati nel comma 3, tra i quali la sussistenza di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili, quali la presenza di campagne promozionali, peraltro disciplinate dalle norme vigenti in materia di commercio.

##### 4.4 Modalita' di recupero del tributo nei confronti del cessionario

D. In relazione all'istituto della responsabilita' solidale del cessionario, introdotto con l'articolo 60-bis del dpr 633/72, si chiede di conoscere con



quali strumenti l'amministrazione attivera' l'azione di recupero del tributo nei confronti del cessionario.

R. Il recupero del tributo nei confronti del cessionario sara' effettuato attraverso gli ordinari strumenti di controllo e riscossione.

Durante il procedimento, sara' pienamente salvaguardata la possibilita' per il cessionario di far valere l'esistenza delle esimenti di cui al comma 3.

4.5 Decorrenza della solidarieta' del cessionario ai fini IVA

D. Si chiede conferma che l'art. 60-bis del dpr 633/72 trova applicazione solo dalle operazioni effettuate dal 2006, dopo l'entrata in vigore del decreto ministeriale 22/12/2005. Si chiede inoltre di precisare se tale decreto debba intendersi in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione in G.U., ovvero dal quindicesimo giorno successivo.

R. Le disposizioni di cui all'art. 60 bis trovano applicazione nei confronti delle operazioni effettuate a decorrere dal 31 dicembre 2005, giorno di pubblicazione, nella G.U. n. 304, del D.M. 22 dicembre 2005.

5

#### PARTICIPATION EXEMPTION

5.1 Tassazione rateizzata delle plusvalenze

D. Con riferimento al nuovo regime di parziale imponibilita' delle plusvalenze occorre chiarire se, per le partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci, la quota imponibile (5%, 9% o 16% a seconda della data di cessione delle partecipazioni) della plusvalenza possa essere rateizzata in capo alla societa' cedente, considerato che il vigente comma 4 dell'articolo 86 del TUIR riconosce questa facolta' soltanto con riferimento alle "plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87...".

R. Alla luce del dato letterale dell'articolo 86 del TUIR ("per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data piu' recente"), si ritiene che, nel caso in cui dalla cessione di una partecipazione in possesso dei requisiti per l'esenzione ai sensi dell'articolo 87 emerga una plusvalenza, la quota imponibile di tale componente straordinario di reddito non possa essere rateizzata in quote costanti, ma partecipi alla formazione del reddito dell'esercizio in cui avviene la cessione.

5.2 Plusvalenze nell'ambito di cessione di azienda

D. Se viene ceduta una azienda che comprende partecipazioni, e' possibile scomputare dalla plusvalenza la quota imputabile alle azioni o quote cedute, facendo concorrere questa parte di plusvalenza al reddito per il 9 per cento?

R. Il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni da cui origina una plusvalenza che non si puo' identificare con quella relativa alla cessione delle partecipazioni che ne fanno parte.

Ne consegue che, cosi' come concorrono alla determinazione dell'unica plusvalenza i beni merce (che, qualora fossero singolarmente ceduti, darebbero origine a ricavi), allo stesso modo anche l'eventuale plusvalenza relativa alle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione ai sensi dell'articolo 87 del TUIR non puo' essere estrapolata, ma concorrera' a determinare la componente straordinaria di reddito riferibile all'intero complesso aziendale e sara' assoggettata a tassazione secondo le ordinarie regole previste dall'articolo 86 del TUIR.

5.3 Costo fiscale delle partecipazioni in caso di scissione della partecipata

D. In passato e' stato chiarito che il costo fiscale delle azioni o quote possedute da una persona fisica in una societa' che viene scissa si ripartisce tra le quote della societa' stessa e quelle delle beneficiarie della scissione in proporzione al patrimonio netto contabile che viene trasferito. Ci si chiede se questa interpretazione valga (come sembra peraltro logico da un punto di vista di equita' e di sistematicita' interpretativa) anche quando il socio e' una societa' di capitali, ed anche quando viene adottata una valutazione contabile della partecipazione in base al patrimonio netto effettivo trasferito.

R. Le operazioni di scissione, come noto, comportano l'esigenza di attribuire ai soci della societa' che si scinde le azioni o le quote delle

societa' beneficiarie dell'apporto.

Cio' posto, con specifico riferimento alla questione della suddivisione del costo fiscale della predetta partecipazione tra le partecipazioni detenute nelle societa' interessate dall'operazione e' stato in passato chiarito che il criterio da seguire e' quello di "ripartizione del costo originario in proporzione al valore netto contabile del patrimonio trasferito alle beneficiarie e di quello eventualmente rimasto nella scissa" (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98/E, par. 7.2.3).

Detta precisazione, che nel documento di prassi citato era stata specificamente riferita all'ipotesi di soci persone fisiche, presenta portata generale, nel senso che mantiene intatta la propria validita' anche qualora il socio della societa' che si scinde sia una societa' di capitali. Anche in quest'ultima ipotesi, pertanto, le partecipazioni che detto soggetto si vedra' attribuire saranno valorizzate, ai fini fiscali, in base alla quota del costo fiscale della partecipazione originariamente detenuta corrispondente al valore del patrimonio netto contabile trasferito alla (o alle) beneficiaria(e). Si ritiene, infine, che operazioni come quelle in esame, eventualmente seguite dalla cessione delle partecipazioni detenute nelle beneficiarie, vanno attentamente valutate ai fini dell'applicazione della norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

5.4 Conferimento ex art. 175 del TUIR e pex: applicabilita' della norma antielusiva generale

D. E' corretto affermare che ad un conferimento effettuato a norma dell'articolo 175 del Tuir seguito da una cessione delle partecipazioni non si applica l'articolo 37-bis del Dpr 600/73, in analogia a quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 176 del Tuir?

R. La norma di cui all'articolo 176, comma 3, del TUIR si applica esclusivamente all'ipotesi disciplinata dall'articolo 176 del TUIR, e non e' applicabile in via analogica ad altre fattispecie atteso che:

- introduce una norma derogatoria alla disciplina generale antielusiva;
- i presupposti per l'applicazione del regime di participation exemption alla fattispecie di cui all'articolo 175 (conferimento e successiva cessione della partecipazione ricevuta) sono diversi da quelli relativi all'articolo 176.

Infatti, ancorche' l'art. 175 trova applicazione anche nella particolare ipotesi di conferimento a valori contabili, ossia senza emersione di plusvalenza, detto conferimento e' considerato, comunque, ai sensi del medesimo articolo, atto realizzativo e cio' impedisce il subentro, da parte della societa' conferente, nel requisito pex del periodo di possesso della partecipazione ricevuta, relativa all'azienda conferita, a differenza di quanto previsto dall'art. 176.

6

RIVALUTAZIONI DEI BENI

6.1 Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio

D. Si puo' confermare anche per la rivalutazione dei beni d'impresa prevista dal comma 469 dell'articolo unico della legge finanziaria per l'anno 2006 (legge n. 266 del 23 dicembre 2005) che, oltre alla rivalutazione vera e propria (con iscrizione di nuovi valori), e' stato riaperto anche il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio (articolo 14 della legge 342 del 2000) con possibilita' di riallineare valori civili e fiscali nel caso in cui i primi non fossero riconosciuti ai fini tributari?

R. Il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio costituisce una disciplina speciale che integra il regime della rivalutazione dei beni di impresa. Il comma 469 della finanziaria fa riferimento alla rivalutazione dei beni d'impresa di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, riaprendone i termini. Poiche' nell'ambito della sezione II e' inclusa anche la disciplina del riallineamento, si ritiene che anche con riferimento a tale disciplina i termini siano riaperti. A conferma della possibilita' di riallineare i valori fiscali a quelli civili puo' essere invocato anche il disposto del comma 473 che, sia pur con riferimento alla rivalutazione delle aree fabbricabili, permette l'applicazione, ove compatibili delle norme di cui agli "articoli da 10 a 15" della legge n. 342/2000, ivi compresa quella recata dall'articolo 14 che tratta del riallineamento dei valori.

6.2 Modalita' di riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in

sede di rivalutazione

D. Poiche' il maggior valore iscritto in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e' stata eseguita e tenuto conto che tale norma ricorda l'articolo 3 della legge 448 del 2001 che aveva esteso la disposizione originaria della rivalutazione, con una disposizione analoga con riferimento agli effetti (anche se in quel caso la decorrenza scattava dal secondo esercizio), si conferma che si possono riutilizzare i chiarimenti che sono stati forniti nel caso analogo citato e in particolare nella circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002?

R. Si ritiene di si'.

#### 6.3 Versamento dell'imposta sostitutiva

D. L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, nel seguente modo:

- . il 10% nel 2006;
- . il 45% nel 2007;
- . il 45% nel 2008.

Cosa succede se viene versata immediatamente e non si rispetta l'avverbio obbligatoriamente?

R. Si ritiene possibile effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento del saldo di rivalutazione anche anticipatamente in unica soluzione. Con il termine obbligatoriamente si e' voluto precisare che ordinariamente non e' possibile effettuare il versamento in date successive a quelle previste.

#### 6.4 Affrancamento del saldo di rivalutazione: regole applicabili

D. Si confermano anche a proposito della disposizione in oggetto le risposte fornite nella circolare n. 33 del 15 luglio 2005 con riferimento a:

- n riserve affrancate e presunzione assoluta di distribuzione di cui all'articolo 47 comma 1 ultimo periodo del Tuir;
- n tassazione in capo ai soci delle somme distribuite secondo le regole ordinarie di tassazione dei dividendi;
- n regole per gli affrancamenti delle societa' di persone.

R. Si', si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni sull'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta contenute nell'articolo 1, commi 475, 477 e 478, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. (cfr. circ. 15 luglio 2005, n. 33/E).

Il richiamo alla disposizione contenuta al comma 475 della legge 311/2004, fa si' che la riserva costituita in seguito alla rivalutazione effettuata in base alla Finanziaria 2006, qualora affrancata, risulti liberamente distribuibile e non concorra a formare il reddito imponibile del soggetto che procede alla distribuzione medesima. Il medesimo comma 475 dispone che la distribuzione del saldo attivo di rivalutazione non consente di fruire del credito di imposta pari all'imposta sostitutiva assolta al momento della rivalutazione.

Va altresì osservato che poiche' le riserve, una volta affrancate, confluiranno tra quelle di utili, in caso di distribuzione delle riserve medesime il socio tasserà l'importo percepito secondo le regole ordinariamente previste per i dividendi. Conseguentemente:

- n se il socio e' una persona fisica e la partecipazione e' detenuta al di fuori di un'attivita' d'impresa il dividendo concorrerà, in misura pari al 40 per cento del suo ammontare, alla formazione del reddito complessivo del socio in caso di partecipazione qualificata ovvero verrà assoggettato alla ritenuta a titolo d'imposta del 12,5 per cento se la partecipazione non e' qualificata;
- n se il socio e' una persona fisica e la partecipazione e' detenuta nell'ambito di un'attivita' d'impresa il dividendo concorrerà alla formazione del reddito d'impresa del socio in misura pari al 40 per cento del suo ammontare;
- n se il socio e' un soggetto Ires il dividendo concorrerà alla formazione del reddito in misura pari al 5 per cento del suo ammontare.

Va altresì evidenziato che confluendo le riserve affrancate tra quelle di utili, in caso di distribuzione troverà applicazione anche per tali riserve la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del Tuir di prioritaria

distribuzione delle riserve di utili rispetto alle riserve di capitali (la citata presunzione non opera, invece, per espressa previsione normativa, per le riserve in sospensione d'imposta).

In forza del richiamo operato dalla Finanziaria 2006 al comma 477 dell'articolo 1 della legge Finanziaria 2005, consegue che l'imposta sostitutiva pagata in sede di affrancamento del saldo di rivalutazione e' indeducibile e puo' essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto.

Il medesimo comma 477 prevede altresì che se l'imposta sostitutiva e' imputata al capitale sociale, la riduzione del capitale sociale e' operata, anche in deroga all'art. 2365 c.c. (il quale disciplina la convocazione dell'assemblea straordinaria), con le modalita' di cui all'art. 2445, secondo comma, del medesimo codice secondo cui "l'avviso di convocazione dell'assemblea deve indicare le ragioni e le modalita' della riduzione. La riduzione deve comunque effettuarsi con modalita' tali che le azioni proprie eventualmente possedute dopo la riduzione non eccedano la decima parte del capitale sociale".

Viene infine previsto che per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi (comma 478 dell'articolo 1 della Finanziaria 2005).

6.5 Possibilita' di affrancamento dei saldi di precedenti rivalutazioni

D. Letteralmente la disposizione normativa consente solo l'affrancamento del saldo di rivalutazione derivante dall'applicazione della disposizione "di cui al comma 469". Poiche' pero' nel comma 469 vi e' il richiamo alla legge 342 del 2000 vi potrebbe essere una lettura estensiva che consente di applicare questa disposizione anche in relazione a saldi di rivalutazione derivanti da precedenti applicazioni della legge 342/2000? In tal modo sarebbe forse possibile affrancare anche le riserve derivanti dall'applicazione del comma 473.

R. No, la norma non prevede la possibilita' di una riapertura delle disposizioni concernenti l'affrancamento dei fondi e delle riserve previsto dalla legge 311 del 2004, e consente il solo affrancamento del saldo di rivalutazione derivante dalla rivalutazione dei beni d'impresa prevista dalla Finanziaria per il 2006. Tale possibilita' e' espressamente previsto dal comma 472 che richiama esclusivamente il saldo di rivalutazione risultante dall'applicazione del comma 469 e non anche quello derivante dalla rivalutazione delle aree fabbricabili prevista dal comma 473.

6.6 Decorrenza degli effetti dell'affrancamento

D. Nella norma non vi e' una indicazione della decorrenza degli effetti dell'affrancamento. Con riferimento alla normativa prevista dalla legge 311 del 2004 la circolare 33 del 2005 aveva chiarito che coloro che "abbiano effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva nel termine ... potranno escludere dal concorso alla formazione del reddito le distribuzioni delle riserve in questione, deliberate a decorrere dal 1 gennaio 2005". Estendendo questa regola anche alla nostra fattispecie arriveremmo alla seguente situazione: a fronte di una rivalutazione dell'attivo che ha una efficacia posticipata si avrebbe una quota di patrimonio netto che, dal punto di vista fiscale, otterrebbe immediatamente gli effetti dell'affrancamento e quindi sarebbe subito distribuibile. E' corretto questo ragionamento?

R. Si ritiene di si', dal momento che le norme nulla dicono in merito ad eventuali differenti decorrenze degli effetti.

6.7 Rivalutazione del diritto di superficie

D. Il titolare del diritto di superficie puo' effettuare la rivalutazione?

R. La Circolare del 16/11/2000, n. 207 ha chiarito, in relazione all'ambito soggettivo di applicazione della Legge 21 novembre 2000, n. 342 che possono effettuare la rivalutazione esclusivamente i soggetti titolari di reddito d'impresa per i beni espressamente specificati, purché relativi all'impresa stessa.

La Circolare del 18/06/2001, n. 57 ha, inoltre, precisato che, nell'ipotesi di affitto o usufrutto d'azienda la facolta' di rivalutare compete all'affittuario o usufruttuario.

Si ritiene, pertanto, che in caso di bene oggetto di un diritto di superficie la facolta' di rivalutazione spetti, qualora il bene sia comunque relativo all'impresa, al titolare di tale diritto reale.

NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2006 E DEL DECRETO LEGGE N. 203 DEL 2005 IN  
MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

7.1 Misura dell'ammortamento dell'avviamento per il 2005

D. Per il periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005, le quote di ammortamento del valore dell'avviamento sono deducibili nella misura di un ventesimo (articolo 5-bis D.L. n. 203/05), oppure nella misura di un diciottesimo (articolo 1, comma 521, legge n. 266/05)?

R. L'articolo 5-bis del decreto legge n. 203 del 2005 ha modificato l'articolo 103 del TUIR, portando il periodo minimo di deduzione del valore dell'avviamento da 10 anni a 20 anni (5 per cento). Successivamente, l'articolo 1, comma 521, della legge Finanziaria 2006 ha ulteriormente modificato l'articolo 103 del TUIR portando la predetta durata minima a 18 anni (5,56 per cento).

La prima modifica trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione), mentre il comma 521 della legge Finanziaria 2006 entra in vigore il primo gennaio 2006, senza alcuna precisazione in ordine al periodo d'imposta in cui tale modifica si rende efficace.

Al riguardo, si ritiene che la nuova misura di deducibilita' dell'avviamento introdotta dalla legge Finanziaria 2006 trovi applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge n. 203 del 2005 (3 dicembre 2005).

A sostegno di cio', si evidenzia che l'articolo 4 del citato decreto legge n. 203, prevede che "in anticipazione del disegno di perequazione delle basi imponibili contenuto nella legge finanziaria per l'anno 2006, operano le disposizioni del presente titolo".

Da tale norma emerge, infatti, la volonta' legislativa di far operare da subito norme destinate a trovare spazio nella Finanziaria. Pertanto, appare coerente far decorrere la modifica introdotta dalla Finanziaria 2006 dalla stessa data in cui avrebbe operato la disposizione "anticipatrice" della Finanziaria stessa.

Ad ulteriore sostegno di tale tesi, si rileva che il legislatore, richiamando nella disposizione della Finanziaria 2006 l'articolo 5-bis del decreto legge n. 203 del 2005, ha voluto rettificare la durata minima del periodo di ammortamento dell'avviamento, cosi' come appena modificato dalla norma del citato decreto legge.

La modifica normativa introdotta dalla Finanziaria 2006, come sopra evidenziato, trova applicazione a partire dal periodo d'imposta 2005 e, per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 5-bis del decreto legge n. 203 del 2005, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del costo sostenuto per l'avviamento in periodi d'imposta precedenti al 2005 e non ancora completamente ammortizzato. Pertanto, i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (a partire dall'esercizio 2005) dovranno determinare le quote di ammortamento del valore dell'avviamento nel rispetto dei nuovi limiti massimi, applicando al costo originario la nuova percentuale (5, 56 per cento), senza rideterminare le quote di ammortamento in un lasso temporale di diciotto esercizi.

Si riporta nella tabella che segue un esempio riferibile ad un'impresa, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha sostenuto un costo di 10.000 per acquisire un avviamento nel 1997.

Costo sostenuto	Periodo d'imposta	Aliquota	Quota di ammortamento
10.000	1997	1/5 (20%)	2.000
	1998	1/10 (10%)	1.000
	1999	1/10	1.000
	2000	1/10	1.000
	2001	1/10	1.000
	2002	1/10	1.000

	2003	1/10	1.000
	2004	1/10	1.000
	2005	1/18 (5,56%)	556
	2006	1/18 (residuo)	444

#### 7.2 Contratto di leasing immobiliare stipulato dalla promissoria acquirente

D. Una società di leasing ha stipulato in data 30 novembre 2005 un contratto con la società Alfa utilizzatrice dell'immobile, senza esserne proprietaria, ma essendo soltanto promissoria acquirente. Il contratto in esame rientra nella precedente o nella nuova normativa?

R. Come stabilito dal comma 2 dell'art. 5-ter del d. l. 203/2005, le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria su beni immobili si applicano avendo riguardo alla data di stipula del contratto di leasing. Al contratto preso in considerazione e', pertanto, applicabile la normativa vigente anteriormente alle modifiche recate dalla citata disposizione essendo del tutto irrilevante a tali fini la circostanza che la società di leasing si sia obbligata con un contratto di locazione finanziaria relativamente ad un bene del quale non era ancora proprietaria.

#### 7.3 Contratto di leasing-appalto su immobili

D. Una società di leasing nel mese di settembre 2005 e' divenuta proprietaria di un'area edificabile e contemporaneamente ha stipulato un contratto di leasing con una impresa utilizzatrice avente per oggetto un opificio industriale. L'immobile verrà consegnato alla locataria nel mese di giugno 2006. In questo caso il contratto rientra nel disposto di cui all'articolo 5 ter, comma 1, del D.L. n. 203/05?

R. Come stabilito dal comma 2 dell'art. 5-ter del d.l. 203/2005, le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria su beni immobili si applicano ai contratti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto che reca la predetta norma, vale a dire ai contratti stipulati dal 4 dicembre 2005, data successiva a quella di entrata in vigore della legge che ha convertito tale decreto.

Ai fini della individuazione della data di stipula del contratto di locazione finanziaria occorrerà dare rilievo a quelle vicende giuridiche che consentano di ritenere definitivamente intervenuto ad una data certa l'accordo di locazione finanziaria.

Si ritiene pertanto che anche nell'ambito del "leasing appalto" rilevi il momento della stipula del contratto, nel quale viene individuata l'opera che il locatore deve realizzare e stabilite le condizioni del leasing, restando in tal modo ininfluenti le vicende relative alla decorrenza del contratto e, pertanto, alla consegna dell'opera medesima.

#### 7.4 Contratto di leasing-appalto su immobili: decorrenza della durata del contratto richiesta dalla norma

D. In presenza di leasing stipulato congiuntamente ad un contratto di appalto per la costruzione di un immobile, la durata del contratto, per la verifica del numero minimo degli anni (articolo 102, comma 7, del Tuir) decorre dalla data della stipula del contratto o dalla data in cui il fabbricato viene consegnato all'impresa locataria e questa ultima ne inizia l'utilizzo?

R. La verifica della "meta' del periodo di ammortamento", nonché del range temporale degli otto e quindici anni previsti dall'art. 102, comma 7, del TUIR deve essere effettuata con riferimento alla "durata del contratto" di locazione finanziaria.

Quest'ultima decorre dalla data di stipula del contratto ovvero, se diversa, da data successiva (che potrebbe essere quella di consegna del bene) qualora le parti abbiano differito il momento a partire dal quale decorre l'obbligo di pagamento dei canoni.

#### 7.5 Immobili patrimoniali delle imprese

conseguendo in tal modo un capital gain detassato, laddove il cessionario incassa la cedola (percepando i dividendi in regime di esclusione d'imposta)

e in un secondo momento rivende i titoli in questione (ormai svuotati dei dividendi) al di fuori del regime p.ex., realizzando una minusvalenza fiscalmente rilevante.

Dalla considerazione della ratio della disposizione emerge chiaramente come la sterilizzazione delle minusvalenze vada a colpire esclusivamente la posizione del soggetto cessionario e, quindi, del soggetto B dell'esempio.

7.8 Società di comodo: rilevanza degli utili e delle plusvalenze parzialmente imponibili.

D. Alla richiesta della Commissione Finanze di confermare - in sede di correttivo Ires - la rilevanza delle partecipazioni esenti ai fini dell'applicazione del regime delle società di comodo (VI Commissione finanze, punto 2, lettera c) il Governo ha risposto che "non si è ritenuto opportuno apportare delle modifiche normative in quanto sufficiente un intervento di carattere interpretativo da parte dell'Agenzia delle entrate". Qual è il parere al riguardo dell'Agenzia.

R. 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. Si ricorda, peraltro, che nelle istruzioni per la compilazione del prospetto per la verifica dell'operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi, contenuto nel quadro RF del modello Unico delle società di capitali, è precisato che ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, "tenuto conto che la normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge", i soggetti interessati devono procedere al raffronto tra il reddito imponibile minimo e quello dichiarato "aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di tali disposizioni". Tra questi ultimi rientrano tra gli altri anche:

i dividendi che fruiscono della detassazione di cui all'articolo 89 del TUIR, che devono essere considerati al lordo della quota non imponibile;

le plusvalenze che, ai sensi dell'articolo 87 del TUIR, non hanno concorso a formare la base imponibile (nelle diverse percentuali, a seconda del momento del realizzo), che rilevano per il loro intero ammontare.

1 anche su tali partecipazioni si applica, quindi, la percentuale dell'1 per cento (ai fini della individuazione dei "ricavi presunti") e quella dello 0,75 per cento (per la determinazione del reddito minimo).

7.9

Interessi obbligazionari percepiti da esercenti imprese commerciali.

D. Gli interessi obbligazionari percepiti da esercenti imprese commerciali sono soggette ai limiti di tasso di rendimento effettivo di cui all'articolo 26, comma 1 del DPR 600/73 e all'articolo 3, comma 115, della legge 549 del 1995?

R. Le società o gli enti, diversi dalle banche, il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate nei mercati regolamentati italiani, che emettono obbligazioni o titoli simili, applicano una ritenuta del 12,50% sugli interessi derivanti da tali titoli, a condizione che, al momento dell'emissione, il tasso di rendimento effettivo non superi i limiti individuati dall'articolo 26, comma 1, del DPR n. 600 del 1973. Il soggetto emittente, quindi, verifica l'aliquota d'imposta da applicare agli interessi corrisposti indipendentemente dal fatto che gli stessi siano tassati in capo al percettore a titolo d'acconto o a titolo definitivo.

7.10 Riporto delle perdite della società incorporata

D. L'articolo 172, comma 7, del TUIR dispone che: "se le azioni...della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante...la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni...effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante."

Si chiede - ai fini dell'eventuale applicabilità dell'articolo 37-bis, comma 8 del DPR 600/73 - se la norma citata abbia portata antielusiva, considerato che la relazione ministeriale al d.l. 2 marzo 1989 n. 69 convertito nella legge 27 aprile 1989 n. 154 chiarisce che con la disposizione in discorso "si è ritenuto di colpire il fenomeno elusivo consentito dalla vigente normativa e consistente nel fatto che, in considerazione delle perdite di esercizio conseguite da una determinata

societa' in cui si abbia una partecipazione, e' possibile dapprima svalutare le azioni e quote di detta societa' possedute e, successivamente, una volta effettuata la incorporazione o fusione portare in deduzione le stesse perdite ai fini della determinazione del reddito della societa' derivante dalla fusione o incorporazione."

R. La norma richiamata intende impedire il riporto delle perdite delle societa' fuse o incorporate quando le stesse perdite sono gia' state prese a riferimento per la rilevazione di minusvalenze deducibili. Cio' tanto nell'ipotesi in cui la minusvalenza sia stata dedotta dalla societa' incorporante ovvero da altra societa' partecipante alla fusione quanto nell'ipotesi in cui la minusvalenza sia stata dedotta da un'impresa terza che ha poi ceduto le azioni a una delle societa' partecipanti alla fusione, dopo l'esercizio cui si riferisce la perdita.

Anche in considerazione della formulazione della norma de qua ("...la perdita non e' comunque ammessa..."), si ritiene che la stessa non sia suscettibile di disapplicazione in quanto volta non a contrastare un'azione elusiva ma ad impedire una doppia deduzione della stessa perdita, una prima volta attraverso la deduzione della minusvalenza da parte del titolare della partecipazione, una seconda a seguito del riporto della perdita nell'operazione di fusione.

7.11 Riporto delle perdite delle societa' di capitali trasformate

D. La risoluzione 60/E del 16 maggio 2005 afferma in modo esplicito che, viste le analoghe disposizioni in tema di trasparenza, le perdite riportabili al momento della trasformazione di una societa' di capitali in societa' di persone sono utilizzabili per compensare i redditi prodotti dal nuovo soggetto, che pertanto attribuirà ai soci i nuovi redditi, al netto del riporto delle proprie perdite.

Data la novita' dell'interpretazione, sotto scadenza della precedente dichiarazione dei redditi, ci si e' arrangiati con una generica variazione in diminuzione, confidando che il prossimo modello Unico contenga una esplicita indicazione al riguardo.

I nuovi modelli conterranno una apposita sezione per questa evidenza?

R. In mancanza di una esplicita indicazione nel modello Unico societa' di persone 2005 - redditi 2004 che tenga conto dell'interpretazione fornita dalla citata risoluzione n. 60/E del 2005, si ritiene condivisibile effettuare una variazione in diminuzione nel quadro RF (rigo RF 44 - altre variazioni in diminuzione) per utilizzare le perdite di periodi d'imposta precedenti, dichiarate da una societa' di capitali prima della trasformazione in societa' di persone. Si conferma, in ogni caso, che il modello Unico societa' di persone 2006 - redditi 2005 di prossima approvazione sara' opportunamente aggiornato.

7.12 Recesso del socio: criteri di tassazione del reddito di partecipazione

D. Il decreto legislativo 247 del 2005 ha introdotto nel TUIR il nuovo articolo 20-bis con il quale, analogamente a quanto previsto dall'articolo 6 del dpr n. 42 del 1988, si afferma che costituisce reddito di partecipazione quello derivante dal recesso di un socio di una societa' di persone.

Posto che tale reddito deve essere assoggettato a tassazione per il suo intero ammontare si chiede di conoscere se nell'ipotesi in cui non e' attivabile il meccanismo di tassazione separata, il reddito in questione debba essere assoggettato a tassazione secondo il criterio di competenza ovvero quello di cassa.

R. L'articolo 20-bis del D.P.R. n. 917 del 1986, introdotto dal decreto legislativo n. 247 del 19/11/2005, riproducendo la previsione contenuta nell'articolo 6 del DPR 42 del 1988 stabilisce che "ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'art. 17, comma 1, lett. 1), del Testo Unico (e cioe' redditi compresi nelle somme e valori attribuiti al socio in sede di recesso), valgono, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilita' della tassazione separata".

Tale disposizione definisce, quindi, quali "redditi da partecipazione" i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle societa' di persone nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione e sempre che



compatibili, alle regole dettate dall'articolo 47 del Tuir per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitale. Com'è noto, i redditi di partecipazione non costituiscono una autonoma categoria reddituale ma assumono la natura della categoria reddituale da cui traggono origine.

Pertanto, come si evince anche dalla relazione illustrativa al decreto correttivo Ires, la componente reddituale compresa nell'importo percepito dal socio uscente è determinata secondo le regole dettate dall'articolo 47, comma 7, del Tuir, in quanto compatibili, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e deve essere tassato in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito.

8

#### RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

##### 8.1 Rivalutazione del diritto di usufrutto

D. L'usufruttuario del terreno o delle partecipazioni societarie ha titolo per rideterminare il valore del proprio diritto sui beni assolvendo l'imposta sostitutiva sul valore ad esso attribuibile in base ai coefficienti in materia di imposta di registro (articolo 11-quaterdecies, comma 4, D.L. n. 203/05- Agenzia delle Entrate circolare n. 27/E del 9 maggio 2003). In caso di decesso dell'usufruttuario, l'affrancamento è usufruibile dagli eredi?

R. Occorre chiarire che, ai sensi dell'articolo 979, comma 1, del C.C., la durata dell'usufrutto non può eccedere la vita dell'usufruttuario. Pertanto un soggetto che eredita una partecipazione o un terreno non può assumere come costo del terreno o della partecipazione il valore rideterminato del diritto di usufrutto, perché gli stessi beni sono acquisiti a titolo di piena proprietà per effetto del principio di riespansione del diritto di proprietà che avviene automaticamente con l'estinzione dell'usufrutto.

##### 8.2 Perizie necessarie ai fini della rivalutazione

D. Le perizie per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni, con riferimento ai valori alla data del 1 gennaio 2005, possono essere redatte ed asseverate dai periti regolarmente iscritti alle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, ai sensi del testo unico di cui al regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011?

R. Sì, come chiarito nella circolare n. 16/E del 22 aprile 2005, la platea dei soggetti abilitati alla redazione delle perizie giurate di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni è stata ampliata dall'articolo 1, comma 428, della legge n. 311 del 2004. Pertanto, anche i periti iscritti alle Camere di Commercio sono abilitati alla redazione delle perizie.

9

#### AGRICOLTURA

##### 9.1 Detrazione per le spese sostenute per la tutela e salvaguardia dei boschi

D. La detrazione fiscale, in presenza di spese sostenute per la tutela e salvaguardia dei boschi, di cui all'articolo 19, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prorogata al 31 dicembre 2006 dal comma 117 della legge n. 266/05, in quale misura spetta (36% o 41%)?

R. L'articolo 1, comma 117, della legge n. 266/2005, proroga per l'anno 2006 l'agevolazione prevista dall'art. 19, comma 3, della legge n. 289 del 2002 per la manutenzione e salvaguardia dei boschi, stabilito nell'ambito delle misure di tutela ambientale e di difesa del territorio e del suolo dai rischi di dissesto idrogeologico.

Si fa presente in proposito che la norma agevolativa è stata introdotta dall'art. 9, comma 6, della legge n. 448/2001, che ha esteso la detrazione d'imposta del 36% prevista per le ristrutturazioni edilizie dall'articolo 1, della legge n. 449/1997, anche agli interventi di manutenzione e salvaguardia dei boschi.

Successivamente l'agevolazione in esame, disposta inizialmente per la sola annualità 2002, è stata prorogata fino al periodo d'imposta 2005, dall'articolo 19, comma 3, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (da ultimo modificato dall'art.1 della legge n. 311/2004) ma con l'indicazione del limite massimo di spesa di 100.000 euro su cui calcolare la detrazione.

La detrazione relativa alla manutenzione dei boschi e quelle concernenti gli

interventi di recupero del patrimonio edilizio, pertanto, pur avendo una matrice comune (art.1 legge n. 449/97), hanno acquistato, attraverso l'evoluzione normativa, reciproca autonomia, tanto che attualmente sono disciplinati in maniera differente in ordine al limite massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione.

Tale differenziazione si ritiene che sussista anche per quanto concerne la misura della detrazione spettante.

L'aumento della detrazione dal 36% al 41% per il 2006, e' previsto, infatti, dal solo comma 121 relativo alle spese di ristrutturazione edilizia, in quanto e' inteso a compensare la mancata proroga della previsione di applicabilita' dell'aliquota IVA del 10% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Il comma 117 in discorso, relativo alla manutenzione dei boschi, non contiene analoga previsione, ma si limita ad estendere l'agevolazione gia' prevista per il 2005 alle spese sostenute per il 2006, confermando quanto previsto nel sistema previgente (legge n. 289/2002). Pertanto tale detrazione rimane fissata, come lo scorso anno, al 36%, da calcolare sull'importo massimo di spesa di euro 100.000.

Si rammenta che le modalita' procedurali da seguire per il riconoscimento del beneficio relativo alla manutenzione e salvaguardia dei boschi, nonche' le cause di decadenza, sono state individuate con il decreto n. 124 del 19 aprile 2002, mentre per quanto concerne l'individuazione degli interventi agevolabili deve farsi riferimento alle legge regionali o, in mancanza, alla normativa statale.

9.2 Produzione di energia elettrica ed attivita' agricole connesse

D. La produzione di energia elettrica rientra tra le attivita' agricole connesse di cui all'articolo 2135 del codice civile ed anche nel reddito agrario (articolo 1, comma 423 della legge n. 266/05). La disposizione supera il dettato normativo di cui all'articolo 32, lettera c), del Tuir, secondo il quale, la tassazione in base al reddito fondiario si applica se le predette attivita' connesse sono individuate con apposito decreto ministeriale? Quindi la produzione di energia elettrica rientra comunque nel reddito agrario?

R. L'articolo 1, comma 423, della legge finanziaria 2006 stabilisce che "la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attivita' connesse ai sensi dell'articolo 2135, comma 3, del Codice civile, e si considerano produttive di reddito agrario".

Al di la' delle perplessita' che, sul piano civilistico, possono sorgere in merito alla configurabilita' dell'attivita' in questione fra le attivita' agricole connesse di fornitura di beni e servizi svolte "mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attivita' agricola esercitata", si rileva che il tenore letterale della disposizione in esame fa inequivocabilmente rientrare i relativi redditi fra i redditi agrari stimati catastalmente.

Con la norma in questione il legislatore ha ritenuto di assoggettare i redditi relativi alle attivita' di produzione di energia elettrica al regime dei redditi agrari, superando, limitatamente a questa tipologia di attivita', le disposizioni generali relative alla tassazione dei redditi ottenuti dalle attivita' di fornitura di beni sopra citate.

In base alle disposizioni derogate i redditi prodotti dalle attivita' di fornitura di beni o di fornitura di servizi sono soggetti rispettivamente alla disciplina dei redditi d'impresa:

- . determinati analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del TUIR;
- . assoggettabili al regime forfetario di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR stesso.

Si osserva, infine, che la norma approvata non ha alcun impatto con la disposizione di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR che assegna ad un decreto ministeriale l'onere di definire le attivita' di "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione" di prodotti agricoli di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile che siano soggette al regime dei redditi agrari; infatti l'attivita' in questione di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali non rientra in detta tipologia di attivita'.

9.3 Produzione di energia da parte degli agricoltori: disciplina IVA

D. Il comma 423 della legge n. 266/2005 stabilisce che la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali, da parte degli imprenditori agricoli, costituiscono attivita' connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, c.c. e si considerano produttive di reddito agrario.

Si chiede di chiarire se tale disposizione valga anche agli effetti dell'Iva, con conseguente applicabilita' dell'art. 34-bis, oppure rimanga ferma, al riguardo, l'interpretazione resa dall'Agenzia con la circolare n. 6 del 16 febbraio 2005.

R. Il comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006) stabilisce che la produzione e la cessione di energia elettrica derivante da fonti rinnovabili di origine agricola o forestale (intendendosi per fonti rinnovabili le biomasse e i materiali organici utilizzati a fini energetici, le colture energetiche dedicate sia arboree sia erbacee, i residui agricoli e forestali) effettuate dagli imprenditori agricoli rientrano tra le attivita' connesse di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario ex art. 32 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Si ritiene che la suddetta disposizione abbia effetti solo ai fini delle imposte sui redditi e non anche ai fini dell'IVA.

E'opportuno, al riguardo, ricordare che l'art. 34-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dall'art. 2, comma 7, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria per il 2004) prevede per gli imprenditori agricoli esercenti le attivita' agricole connesse di cui al comma 3 dell'art. 2135 del c.c. dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi, un regime forfetizzato di detrazione dell'IVA stabilito in misura pari al 50% dell'imposta applicata sulle operazioni imponibili.

In considerazione del fatto che i produttori agricoli sono gia' destinatari per le cessioni di beni di un regime speciale di detrazione ex art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, con la circolare n. 6 del 16 febbraio 2005 e' stato chiarito che una interpretazione della norma recata dall'art. 34-bis del decreto da ultimo citato, volta ad estendere la forfetizzazione della detrazione IVA alle cessioni di prodotti diversi da quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, sarebbe incompatibile con la normativa comunitaria perche' in contrasto con l'art. 25 della sesta direttiva CEE che prevede l'attribuzione di un regime speciale ai soli beni e servizi elencati negli allegati alla medesima direttiva.

Pertanto e' da ritenersi che alle attivita' dirette alla produzione e vendita di energia elettrica derivante da fonti alternative rinnovabili di cui all'art. 1, comma 423, della legge n. 266/2005 non si renda applicabile il regime speciale IVA di cui all'art. 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

10

IL BILANCIO DOPO LE RIFORME SOCIETARIA E FISCALE

10.1 Disinquinamento pregresso

D. L'Assonime, nella circolare n. 69 del 23 dicembre 2005 ha ritenuto che il disinquinamento pregresso possa essere operato anche in assenza di precedenti segnalazioni nella nota integrativa, in quanto dal punto di vista fiscale non si modifica lo status quo precedente. La circolare, poi, ipotizza la possibilita' di effettuare il disinquinamento anche in bilanci successivi a quello di prima applicazione delle nuove regole, dal momento che, fiscalmente, nulla cambia; questo, potrebbe accadere anche a causa delle incertezze operative in ordine all'applicazione della disciplina di neutralita' fiscale.

Non entrando nel merito circa la correttezza civilistica di tali affermazioni e limitando il quesito alla sola parte fiscale, si chiede se l'Agenzia condivide tale impostazione, non frapponendo ostacoli di carattere fiscale alla stessa.

R. In questa sede si prescinde da valutazioni civilistiche in ordine alla correttezza di un bilancio che non e' stato depurato dalle interferenze fiscali, pure in presenza di un inquinamento pregresso segnalato in nota integrativa. Si ritiene che dal punto di vista fiscale possa riconoscersi l'applicazione del regime di neutralita', previsto dall'art. 4, comma 1, lett. h) del decreto legislativo n. 344 del 2003, alla eliminazione delle interferenze fiscali anche in un bilancio successivo al primo in cui ha trovato applicazione la nuova disciplina, a condizione, ovviamente, che le

interferenze fiscali emergano dalle risultanze della nota integrativa.

10.2 Applicabilita' della disciplina del disinquinamento e delle deduzioni extracontabili alle stabili organizzazioni

D: La disciplina del disinquinamento e delle deduzioni extracontabili di cui al comma 4, lettera b) dell'articolo 109 del Tuir si applica anche alle societa' e agli enti non residenti relativamente alle attivita' esercitate in Italia mediante stabili organizzazioni?

R. Le stabili organizzazioni determinano il reddito complessivo, ai sensi dell'art. 152 del Tuir, secondo le disposizioni previste per la societa' e gli enti commerciali residenti (da art. 81 ad art. 116) sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione. Pertanto, l'art. 109, comma 4, lettera b) dell'art. 109 puo' trovare applicazione anche con riferimento alle stabili organizzazioni anche se a tali soggetti non si applicano le regole di valutazione dell'art. 2426 del codice civile.

10.3 Omessa o incompleta compilazione del quadro EC

D. Le deduzioni extracontabili devono essere portate a riduzione del reddito d'impresa nel Quadro RF del Modello Unico, attraverso il rinvio ivi operato alle risultanze del Quadro EC. Ne consegue che l'omessa o incompleta segnalazione nel prospetto delle deduzioni di cui si intende ottenere il riconoscimento extracontabile impedisce, di fatto, la fruizione di tale regime.

Si chiede di sapere se tale diritto possa essere fatto valere anche in un successivo momento qualora in sede di dichiarazione esso non sia stato, in tutto o in parte, esercitato.

R. In materia di dichiarazioni integrative a favore del contribuente, l'articolo 2 del regolamento di "semplificazione" degli adempimenti fiscali, approvato con DPR 7 dicembre 2001, n. 435, che ha modificato l'articolo 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, introducendo il comma 8-bis, consente di integrare le dichiarazioni presentate per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, purché l'integrazione avvenga non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo.

Si ritiene che la mancata segnalazione delle deduzioni extracontabili nel prospetto EC integri un'ipotesi di errore o omissione che puo' essere corretta in un momento successivo attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis del DPR n. 322 del 1998.

10.4 Riserve di patrimonio netto utilizzabili a copertura delle deduzioni extracontabili

D. Il vincolo di capitale imposto per la copertura delle deduzioni extracontabili operate, puo' essere rispettato anche con riserve di patrimonio netto appositamente costituite attraverso una apposita riduzione del capitale?

R. Si tratta di casi di riduzione di capitale preordinata alla costituzione di riserve di patrimonio netto che ha sollevato dei dubbi sotto il profilo civilistico con riferimento alle procedure richieste.

Per quanto concerne gli effetti fiscali si ritiene che la copertura delle eccedenze risultanti dal prospetto EC possa essere assicurata anche da quelle riserve che si sono formate in occasione della riduzione del capitale sociale.

11

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE PLUSVALENZE SUGLI IMMOBILI

11.1 Ambito oggettivo della disciplina

D. La legge parla di atti concernenti "abitazioni" e "relative pertinenze"; si domanda:

a) e' possibile assumere come base imponibile il valore catastale (e non il prezzo dichiarato) per il contratto di compravendita con il quale si acquisti solamente una pertinenza (e non anche un'abitazione), essendo l'acquirente gia' proprietaria di un'abitazione;

b) ci sono limiti "numerici" alle pertinenze acquistabili?

c) ci sono limiti "qualitativi" alle pertinenze o la norma in esame, non ponendo limiti, puo' applicarsi a qualsiasi tipologia di pertinenza, quali giardini, chiesetta della villa di campagna, ricovero attrezzi?

R a). Considerato che la norma in questione, che espressamente richiama le pertinenze, non prevede esplicite limitazioni al riguardo, si ritiene che

sia possibile applicare anche all'acquisto separato della sola pertinenza dell'abitazione il disposto di cui al comma 497 della finanziaria sempreche', naturalmente, risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale dell'immobile.

R b). Anche in questo caso si deve ritenere che dal tenore letterale della norma non emergano limitazioni quantitative all'acquisto di immobili con destinazione pertinenziale. Pertanto, il nuovo regime opzionale di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, catastali ed ipotecarie, potrà essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenziali salvo naturalmente che tale destinazione risulti dall'atto di acquisto.

R c). La risposta a quest'ultimo quesito trova fondamento nella definizione stessa di pertinenza quale risulta dal codice civile (articolo 817). Il rapporto pertinenziale tra due beni ricorre in presenza di un requisito oggettivo, consistente nella destinazione durevole e funzionale di un immobile a servizio o ad ornamento di un altro di maggiore importanza (c.d. bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo, e di un requisito soggettivo ossia la volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale.

Va da sé che presupposto indefettibile per l'applicazione della norma è che si tratti comunque di pertinenze di natura immobiliare.

11.2 Ambito oggettivo: irrilevanza dell'uso effettivo dell'immobile

D. Quando la legge parla di "abitazione" si riferisce a beni che siano formalmente tali in catasto oppure rileva l'uso effettivo dell'immobile?

R. La norma di cui al comma 497 si applica unicamente agli immobili ad uso abitativo e relative pertinenze e, pertanto, ai soli fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa. Rimangono esclusi dal campo di applicazione della norma gli immobili che, pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio fabbricati accatastrati come uffici o negozi).

11.3 Determinazione della plusvalenza - rivalutazione ISTAT

D. La rivalutazione ISTAT di cui all'articolo 68, comma 2, del Tuir concerne sia il costo d'acquisto che ogni altro costo, oppure solo il costo d'acquisto?

R. L'articolo 68 del Tuir dispone che la plusvalenza realizzata dalla cessione di un terreno suscettibile di destinazione edificatoria è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto aumentato di ogni altro costo inerente. Il comma 2 dello stesso articolo 68 prevede inoltre che sia il costo d'acquisto che i costi inerenti debbano essere rivalutati in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Pertanto, anche i costi inerenti possono essere rivalutati.

11.4 Coesistenza della rivalutazione delle aree fabbricabili e della rivalutazione ISTAT

D. Il valore delle aree edificabili aggiornato ai sensi delle diverse norme che ne hanno consentito la rivalutazione, può a sua volta essere oggetto di rivalutazione con gli indici ISTAT?

R. La circostanza di aver provveduto alla rivalutazione dei terreni non sia di impedimento all'applicazione della rivalutazione secondo l'indice Istat per il periodo intercorrente tra la data considerata ai fini della rivalutazione (ad esempio 1 gennaio 2005 per le rivalutazioni effettuate ai sensi dell'art. 11-quaterdecies, comma 4, del decreto legge 203 del 2005) e quello della successiva cessione.

11.5 Area edificabile acquisita per successione o donazione

D. In caso di acquisto di un'area edificabile mediante successione o donazione, il valore d'acquisto può essere rivalutato con gli indici Istat?

R. In proposito si fa presente che, come chiarito dall'agenzia delle Entrate con circolare n. 81 del 2002, in applicazione della sentenza della Corte Costituzionale del 9 luglio 2002, n. 328 (G.U. la serie speciale n. 28 del 17 luglio 2002), è possibile rivalutare sulla base della variazione dell'indice ISTAT il valore iniziale dei terreni acquisiti per successione o donazione, indicato nelle relative denunce o atti registrati, da assumere quale termine di raffronto per determinare la plusvalenza tassabile.

11.6 Unita' immobiliari ricevute nell'ambito di attivita' di impresa individuale

D. Sovente accade che artigiani, imprenditori individuali, impegnati nell'ambito delle costruzioni edili, ricevano dall'appaltante, in corrispettivo dell'opera prestata, un'unita' immobiliare in luogo del denaro. Con riferimento alle disposizioni introdotte dai commi 496 e 497 della legge 266/2005, si chiede di sapere se le unita' abitative come sopra acquisite rientrano nel regime d'impresa ai fini dell'IRPEF e dell'IVA, oppure se sia possibile, in fase di cessione, avvalersi delle nuove disposizioni.

R. I commi 496 e 497 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2006 hanno introdotto importanti novita' nell'ambito della tassazione delle cessioni immobiliari, per quanto riguardo sia le imposte dirette che quelle indirette. Il comma 496, in particolare, ha modificato il regime di tassazione delle plusvalenze immobiliari.

Le plusvalenze soggette alla nuova disposizione sono quelle di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, e, quindi, quelle realizzate in seguito alla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni (con esclusione di quelli acquisiti per successione o donazione e delle unita' immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari), nonche' quelle realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Rimangono quindi escluse le plusvalenze previste dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR, realizzate mediante la lottizzazione dei terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva rivendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.

In base alla disciplina introdotta dal predetto comma 496, alle plusvalenze cosi' realizzate si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito pari al 12,50 per cento.

Tale nuova modalita' di tassazione rimane comunque alternativa rispetto al precedente ed ancora vigente sistema ordinario, che prevede la concorrenza al reddito complessivo del contribuente ovvero, limitatamente alle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, la tassazione separata

Il comma 497 prevede, inoltre, la possibilita' per le parte acquirente di un immobile abitativo di calcolare la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto.

In merito alla domanda formulata, si ritiene che un immobile ricevuto in corrispettivo per l'opera prestata in esecuzione di un contratto d'appalto costituisca un pagamento in natura e rappresenti, quindi, un componente positivo del reddito del percettore, avente, ai fini delle imposte dirette, la stessa natura fiscale di un pagamento in denaro.

Di conseguenza, per quanto riguarda la possibilita' di avvalersi del regime opzionale previsto dal comma 496 per le plusvalenze immobiliari, sono i principi che regolano la categoria dei redditi diversi a precludere la soluzione prospettata. Infatti, l'articolo 67 del TUIR dispone che non possono essere considerati redditi diversi quelli conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da societa' in nome collettivo e in accomandita semplice.

Analoga risposta deve essere fornita in merito alla possibilita' di avvalersi del doppio valore ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Infatti, e' lo stesso comma 497 a specificare che rientrano nel campo di applicazione della norma le sole cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attivita' commerciali, artistiche o professionali.

11.7 Plusvalenze derivanti dalla cessione di sole pertinenze

D. Rientrano nell'ambito di applicazione del comma 497 della legge finanziaria per il 2006 le cessioni in via autonoma di unita' immobiliari che l'acquirente intenda destinare a pertinenza di una unita' abitativa.

R. Considerato che la norma in questione, che espressamente richiama le pertinenze, non prevede esplicite limitazioni al riguardo, si ritiene che

sia possibile applicare anche all'acquisto separato della sola pertinenza dell'abitazione il disposto di cui al comma 497 della finanziaria sempre che, naturalmente, risulti nell'atto di acquisto la destinazione pertinenziale dell'immobile.

11.8 Applicazione dell'imposta sostitutiva in caso di pluralita' di cedenti

D. Si chiede se, in relazione alle disposizioni introdotte con il comma 496 della finanziaria 2006, nel caso di piu' venditori, sia possibile applicare parzialmente la tassazione sostitutiva qualora non tutti abbiano interesse ad avvalersene.

R. Si ritiene ammissibile, nel caso di piu' venditori, che l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva possa essere esercitata solo dai soggetti che abbiano interesse ad avvalersene.

12

QUESITI IN MATERIA DI IVA

12.1 Detrazione dell'imposta assoluta sui costi dei veicoli

D. Il comma 125 della legge 266/2005 ha ridotto all'85% l'indetraibilita' dell'imposta sui mezzi di trasporto di cui all'art. 19-bis1, lett. c), del dpr 633/72. E' corretto ritenere che la fruizione della detrazione del 15%, in luogo del 10%, spetti con riferimento agli acquisti la cui imposta si sia resa esigibile dal 1 gennaio 2006?

R. In base al primo comma dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e puo' essere esercitato, entro due anni, alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo, previa registrazione della fattura di acquisto (ex art. 25, stesso decreto).

Pertanto, nel caso in cui l'imposta sull'acquisto, importazione ed acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili di ciclomotori, motocicli, autovetture e autoveicoli fosse esigibile successivamente al 1 gennaio 2006, la detrazione sara' ammessa in misura del 15% dell'imposta assoluta; tale percentuale e' fissata nella misura del 50% per i veicoli con propulsori non a combustione interna.

Si evidenzia che, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'IVA sulle cessioni dei beni mobili e' esigibile al momento della loro consegna o spedizione, mentre per le prestazioni di servizi tale imposta e' esigibile al momento del pagamento. Quando le predette vicende sono precedute dal pagamento ovvero dalla fatturazione dell'operazione, e' in tale momento che l'IVA diviene esigibile.

Ad esempio, con riferimento al caso del leasing, si rileva che i canoni di locazione afferiscono a prestazioni di servizi e l'esigibilita' dell'IVA nonche' il diritto alla detrazione di tale imposta sorgono nel momento del pagamento dei canoni (o, se anteriore, della loro fatturazione); se tale pagamento (ovvero fatturazione) avviene dopo il 1 gennaio 2006, il locatario finanziario avra' diritto alla detrazione sui predetti canoni nelle nuove misure fissate dalle norme in commento. Pertanto per un contratto di leasing gia' in corso la detrazione dell'IVA puo' essere operata nella misura del 15% (o del 50% se il veicolo acquistato ha propulsori non a combustione interna) in relazione ai canoni corrisposti o fatturati a partire dal 1 gennaio 2006, restando irrilevante il momento della stipula del contratto medesimo.

Infine - come gia' sostenuto nei diversi documenti di prassi (da ultimo, circ. 26 settembre 2005, n. 41) emanati relativamente alle disposizioni che hanno prorogato nel tempo l'indetraibilita' dell'IVA sui predetti mezzi a motore - resta fermo che tale indetraibilita' si applica in misura totale per le operazioni di acquisizione dei componenti e ricambi, per i servizi di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, nonche' per l'approvvigionamento di carburanti e lubrificanti destinati ai predetti mezzi a motore, oggetto delle limitazioni in commento.

12.2 La disciplina della scheda carburante per gli autotrasportatori di cose "per conto terzi"

D. L'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 444, come modificato dal comma 109 della legge finanziaria 2006, stabilisce che la disciplina della scheda carburante non si applica, tra gli altri, nei confronti degli autotrasportatori di cose "per conto terzi". Al riguardo si chiede se la disposizione della finanziaria 2006 possa valere anche per gli autotrasportatori in conto proprio.

R. Il comma 109 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2006 ha aggiunto solo "gli autotrasportatori di cose per conto terzi" tra i soggetti elencati dall'articolo 6 del dPR n. 444 del 1997, ai quali non si applicano le disposizioni concernenti l'utilizzo della scheda carburante per l'annotazione degli acquisti di carburante per autotrazione. La modifica interessa, quindi, solo le imprese che esercitano l'attività di autotrasporto di merci per conto terzi iscritte nell'albo istituito con legge 6 giugno 1974, n. 298. Di conseguenza, l'obbligo di documentare i predetti acquisti con fattura non ricorre per gli autotrasportatori di cose in conto proprio, titolari della licenza di cui all'articolo 32 della predetta legge n. 298 del 1974.

#### 12.3 Contratti preliminari e rimborso IVA

D. Con la recente risoluzione n. 179 del 27 dicembre 2005 è stato precisato che l'IVA corrisposta sulle fatture d'acconto pagate in base al preliminare di acquisto di un bene ammortizzabile non è rimborsabile, difettando il presupposto di cui all'articolo 30, terzo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Pare logico ritenere, tuttavia, che tale imposta a credito possa, naturalmente se non compensata, essere chiesta a rimborso dopo la stipulazione del contratto definitivo, anche se in anni successivi, secondo quanto chiarito, anche nelle istruzioni del modello VR, a proposito del presupposto in esame. Si chiede conferma al riguardo.

R. Come già chiarito con la circolare n. 13 del 5 marzo 1990, "...a determinare l'ammontare rimborsabile concorre non soltanto l'imposta afferente i beni ammortizzabili acquistati nell'anno, ma anche quella assolta su tali beni in anni precedenti...". Di tale orientamento tengono conto le istruzioni al modello VR di richiesta di rimborso IVA annuale.

Occorre, ovviamente, che il credito non sia stato in precedenza chiesto a rimborso, né compensato nel modello F24 o portato in detrazione dall'IVA a debito, ma che dalle annotazioni contabili l'imposta risulti riportata, in tutto o in parte, in detrazione negli anni successivi.

Nell'ipotesi oggetto del quesito, pertanto, atteso che con la stipula del contratto preliminare di vendita non si realizza il presupposto di cui all'articolo 30, terzo comma, lettera c) del dPR n. 633 del 1972 per il rimborso della relativa imposta (come chiarito con la risoluzione n. 179 del 27 dicembre 2005), se l'esercizio del diritto alla detrazione o l'utilizzo del credito risulta rinviato agli anni successivi, lo stesso potrà essere chiesto a rimborso unitamente all'imposta relativa al saldo corrisposto con la stipula del contratto definitivo.

Quanto sopra nel rispetto del disposto di cui all'articolo 19, comma 1, ultimo periodo del dPR n. 633 del 1972, secondo cui "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati ... può essere esercitato al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita".

#### 12.4 Cessione del credito infrannuale

D. Si chiede di sapere se vi siano impedimenti alla cessione del credito infrannuale chiesto a rimborso ai sensi dell'articolo 38-bis, secondo comma, del dPR n. 633 del 1972.

R. L'articolo 5, comma 4-ter del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, dispone che "in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio... possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate". Da tale disposto normativo si desume implicitamente che il credito relativo ai rimborsi infrannuali non possa essere ceduto, non essendo configurabile alcun limite alla possibilità di ripetere le somme cedute.

Per "credito risultante dalla dichiarazione annuale", infatti, si deve intendere quello indicato nella dichiarazione annuale IVA e, pertanto, solo tali crediti - e non anche quelli infrannuali chiesti a rimborso - sono suscettibili di cessione.

#### 12.5 Dichiarazione annuale in caso di operazioni societarie di incorporazione

D. In caso di operazioni societarie di incorporazione aventi effetto dal 31 dicembre è corretto ritenere che, essendo il periodo d'imposta ancora in corso, l'incorporante debba assorbire nella propria liquidazione IVA di



dicembre le operazioni dell'incorporata e presentare, poi, un'unica dichiarazione composta di due moduli?

R. Nell'ipotesi di societa' fuse mediante incorporazione con effetto dal 31 dicembre 2005, l'incorporante e' tenuta a far confluire nella propria liquidazione di dicembre anche le operazioni effettuate dall'incorporata nello stesso mese o trimestre in cui l'operazione straordinaria e' avvenuta.

Inoltre, la societa' incorporante deve presentare in via telematica la dichiarazione IVA, composta dal frontespizio e da due moduli (uno per l'incorporante e l'altro per la societa' incorporata).

Nel modulo relativo alla societa' incorporante devono essere compilati, tra l'altro, tutti i quadri inerenti alla propria attivita', riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso del 2005, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dalla societa' incorporata nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale e' avvenuta la fusione.

Nel modulo relativo alla societa' incorporata devono essere compilati tutti i quadri inerenti all'attivita' dalla stessa svolta, comprendendo, tra l'altro, i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre precedente a quello in cui e' intervenuta a fusione.

12.6 Ancora sulla dichiarazione annuale in caso di operazioni societarie di incorporazione

D. Si chiede di precisare le modalita' di compilazione e presentazione della dichiarazione annuale IVA nell'ipotesi di incorporazione avvenuta in data antecedente alla scadenza della prima liquidazione periodica. Per esempio, se Alfa ha incorporato Beta il 20 gennaio 2005, come sara' strutturata la dichiarazione relativa a tale anno? E' corretto ritenere che Alfa debba comunque presentare un'unica dichiarazione con due moduli, senza indicare alcun dato contabile nel modulo di Beta in quanto incorporata ed estinta anteriormente al compimento del primo periodo di liquidazione?

R. Nel caso rappresentato nel quesito l'incorporante deve presentare un'unica dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2005, composta dal frontespizio e da due moduli (uno per l'incorporante e l'altro per la societa' incorporata).

In particolare, nel modulo relativo alla societa' incorporante devono essere compilati, tra l'altro, tutti i quadri inerenti alla propria attivita', riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso del 2005, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dalla societa' incorporata nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale e' avvenuta la fusione, ossia nel caso in esame nel periodo 1 - 20 gennaio 2005.

Nel modulo relativo alla societa' incorporata, a cura dell'incorporante, deve essere indicata al rigo VA1, campo 1, la partita IVA della societa' incorporata e il codice dell'attivita' svolta da quest'ultima (rigo VA2, campo 1).

Si ricorda, infine che la societa' incorporante e' obbligata, inoltre, a presentare la dichiarazione per l'anno 2004 relativa alla societa' incorporata.