

TaxNewsLetter

2006



N. 2

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI MARZO - APRILE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI MARZO E APRILE

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

INDICE

<i>PARTE PRIMA</i>	7
IMPOSTE DIRETTE	7
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	7
1) IRES - Decreto Legge n. 205 del 2005, c.d. collegato alla finanziaria 2006 - Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria – Agenzia delle Entrate - Circolare del 13 marzo 2006, n. 10/E.....	7
2) IMPOSTE SUI REDDITI – Istanza di interpello. Interpretazione dell'articolo 98 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione n. 44/E del 30 marzo 2006.....	9
3) IRPEF- Direttiva sul risparmio – D. Lgs. n. 84/2005 - Tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi – Certificati rilasciati ai sensi dell'art. 1, comma 3, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 Luglio 2005 – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 30 Marzo 2006, n. 45/E.	10
II. GIURISPRUDENZA.....	12
1) Imposte sui redditi - Redditi d'impresa - Spese detraibili - Spese relative a studi - Ambito - Aggiornamento professionale - È compreso Art. 108, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917- Sent. n. 4581 del 23 gennaio 2006 (dep. il 1° marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.....	12
2) Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Spese di progettazione - Imputazione - Secondo i criteri propri del contratto di prestazioni professionali - Artt. 63 e 71 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597- Sent. n. 4728 del 29 novembre 2005 (dep. il 3 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.	13
3) Imposte e tasse - Rimborso - Interessi anatocistici - Domanda giudiziale - Deve essere contenuta nel ricorso - Artt. 17 e 19-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633- Sent. n. 4935 del 16 dicembre 2005 (dep. l'8 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.	13
4) Imposte sui redditi - Rapporto tributario - Principi di buona fede ed affidamento - Conseguenze - Contribuente che nella denuncia dei redditi indichi un trasferimento di sede - Contestazione dell'atto emesso dall'ufficio competente nel luogo indicato - Inammissibilità - Artt. 58 e 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.	

600- Sent. n. 5358 del 30 gennaio 2006 (dep. il 10 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.....	14
5) Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Spese deducibili - Note spese dei dipendenti - Prova della inerenza - Necessità - Liquidazione dell'imprenditore - Insufficienza – Art 74 (ora art 108) e 75 (ora Artt. 64 e 109) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917- Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Spese deducibili - Spese di rappresentanza - Prova dell'inerenza - Necessità - Sent. n. 6650 del 2 febbraio 2006 (dep. il 24 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria	15
6) Imposte sui redditi - Reddito d'impresa-Accertamento - Fatture reperite presso terzi - Utilizzabilità - Querela di falso -Irrelevanza - Art. 54 del D.P.R. 633/1972- Sent. n. 7314 del 24 febbraio 2006 (dep. il 29 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.....	16
7) Imposte sui redditi–atti condonabili- Sent. n. 8250 del 16 febbraio 2006 (dep. 7 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.....	17
8) Imposte in genere - Attività della guardia di finanza - Cooperazione con gli uffici tributari - Dati bancari - Contestazione ad opera della Guardia di finanza - Non deve essere ripetuta dall'ufficio - Contestazione all'amministratore di una società - Accertamento a carico personalmente dell'amministratore - Legittimità - Artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- Sent. n. 8253 del 16 febbraio 2006 (dep. il 7 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. Tributaria.....	18
9) Ires - marchio - deducibilità spese sponsorizzazione - art. 75 D.P.R. 917/1986 - sentenza n. 8577 del 16 gennaio 2006 (depositata il 12 aprile 2006) della Corte di Cassazione Sez. Tributaria.	18
PARTE SECONDA	19
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE	19
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	19
1) IVA - Prevenzione e contrasto all'evasione – Primi indirizzi operativi – Agenzia delle Entrate - Circolare del 3 Marzo 2006, 9/E.	19
2) IVA – Istanza di interpello. Acquisto di crediti IVA chiesti a rimborso infrannuale – articolo 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione n. 49/E del 4 aprile 2006	20

3)	IMPOSTE INDIRETTE – Imposta di bollo, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale e tasse sulle concessioni governative. Modifiche: D.L. 12/07/2004, n. 168, convertito dalla legge 30/07/2004, n. 191; L 30/12/2004, n. 311, articolo 1, comma 300; D.L. 31/01/2005, n. 7, convertito dalla L 31/03/2005, n. 43 e Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24/05/2005 - - Agenzia delle Entrate – Circolare n. 11/E del 3 aprile 2006	21
II.	GIURISPRUDENZA.....	22
1)	IVA - credito d'imposta- richiesta irregolare- non sanzionabile- art. 43 D.P.R. 633/1972, art. 10 L 212/2000- sentenza 131/29/2006- Commissione tributaria regionale di Roma.....	22
2)	IVA - Produzione di documenti - Documenti non esibiti in sede di accertamento amministrativo - Ammissibilità - Limiti - Art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633- Sent. n. 9127 del 1° febbraio 2006 (dep. il 19 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.	22
3)	IMPOSTA DI REGISTRO - fusione di società inversa -Sent. del 30 marzo 2006, causa C-46/04 della Corte Giust. UE- I sezione.....	23

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES - Decreto Legge n. 205 del 2005, c.d. collegato alla finanziaria 2006 - Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria – Agenzia delle Entrate - Circolare del 13 marzo 2006, n. 10/E.

Con la presente circolare, l'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alle nuove disposizioni introdotte con il Decreto Legge n. 205 del 2005 riguardanti la fiscalità dell'impresa.

Considerata la notevole estensione della Circolare, di seguito si riporta la sintesi dei paragrafi in cui l'Agenzia si sofferma sugli argomenti di maggiore interesse. Per maggiori approfondimenti si rinvia, pertanto, al testo della Circolare.

Participation exemption

Al paragrafo 8, l'Agenzia delle Entrate commenta le modifiche apportate al regime della *participation exemption*, di cui all'art. 98 del TUIR. Come noto, le percentuali di esenzione applicabili alle plusvalenze finanziarie su titoli partecipativi e strumenti finanziari assimilati sono state modificate come segue:

- esenzione al 100% per plusvalenze realizzate entro il 3 ottobre 2005;
- esenzione al 95% per plusvalenze realizzate tra il 4 ottobre 2005 ed il 2 dicembre 2005;
- esenzione al 91% per plusvalenze realizzate tra il 3 dicembre 2005 ed il 31 dicembre 2006;
- esenzione all'84% per plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2007.

Inoltre, il periodo minimo di possesso dell'immobilizzazione finanziaria richiesto per accedere al regime della detassazione è stato incrementato da dodici a diciotto mesi. Tale modifica riguarda solo il caso di realizzo di plusvalenze. La predetta condizione resta, invece, invariata per le minusvalenze.

Pro-rata patrimoniale

Con riferimento alla disciplina del pro-rata patrimoniale, invece, il requisito minimo di possesso delle partecipazioni è soddisfatto se le stesse sono detenute ininterrottamente per almeno tutto il periodo d'imposta. Resta fermo che il limite alla deduzione degli interessi passivi deve essere applicato solo se in bilancio siano state iscritte partecipazioni che soddisfano i requisiti richiesti per la *participation exemption* ed aventi valore superiore a quello del patrimonio netto contabile.

Avviamento

Al paragrafo 9, l'Agenzia si sofferma sulle variazioni apportate alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento di cui all'art 103, comma 3, del TUIR, a seguito dell'emanazione della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, (Legge Finanziaria per il 2006). La durata dell'ammortamento dell'avviamento è stata stabilita in diciotto annualità. Tale aliquota di ammortamento deve però essere calcolata sul valore dell'avviamento al netto delle quote già dedotte in esercizi precedenti.

Locazione finanziaria di beni immobili

Il paragrafo 10 affronta la questione della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili di cui all'art. 102, comma 7, del TUIR. La deduzione dei canoni per l'impresa utilizzatrice è ammessa, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione adottati, a condizione che:

- la durata del contratto sia almeno pari alla metà del periodo di ammortamento stabilito con Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze, se lo stesso ha ad oggetto beni mobili, e, comunque, non sia inferiore ad otto anni e superiore a quindici anni se, invece, ha ad oggetto beni immobili.

Per durata del contratto si deve intendere il periodo in cui è pattuito il pagamento dei canoni.

Nell'ipotesi di cessione del contratto di leasing continueranno ad applicarsi i coefficienti riferibili al primo locatario a meno che non si configuri una modifica negoziale che origini un nuovo contratto di locazione finanziaria.

La nuova disciplina si applica solo ai contratti di leasing stipulati a partire dal 3 dicembre 2005. Nulla invece è stato modificato riguardo alla disciplina dell'ammortamento dei beni mobili concessi in locazione finanziaria.

Disciplina fiscale di banche ed assicurazioni

Le modifiche apportate alla disciplina fiscale in materia di banche e di assicurazioni a seguito dell'emanazione del D. Lgs. n. 203/2005 sono oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate al paragrafo 12.

Con riferimento agli enti creditizi e finanziari, la percentuale che individua il limite massimo di deducibilità delle svalutazioni dei crediti è stata fissata allo 0,4% del valore dei crediti iscritti in bilancio e non coperti da garanzia assicurativa. L'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei nove esercizi successivi. Nel caso in cui poi gli accantonamenti durante l'anno fossero inferiori allo 0,4%, resta salva la possibilità di incrementare gli stessi sino al raggiungimento della quota massima accantonabili durante un esercizio e contemporaneamente nel limite massimo del 5% del valore del fondo.

Per quanto riguarda le assicurazioni le modifiche apportate riguardano sia l'IRES che l'IRAP:

- per l'IRES, la quota massima di deducibilità degli accantonamenti alla riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami vita è pari al 60%;
- per l'IRAP, invece, le svalutazioni, le riprese di valore e gli accantonamenti effettuati sui crediti non rientrano nel calcolo della base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta regionale.

2) **IMPOSTE SUI REDDITI – Istanza di interpello. Interpretazione dell'articolo 98 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione n. 44/E del 30 marzo 2006**

Con la Risoluzione in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'art. 98 del TUIR (*Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione*, c.d. "*Thin capitalization rule*") alle stabili organizzazioni localizzate in Italia di società non residenti.

In particolare, la società istante (stabile organizzazione in Italia di una società statunitense di tipo *public company*) ha chiesto delucidazioni circa il trattamento fiscale da riservare agli interessi passivi connessi ad un finanziamento ottenuto dalla casa madre estera da una stabile organizzazione in Italia di una società finanziaria di diritto lussemburghese facente parte del gruppo e che la medesima utilizza in favore della stabile organizzazione (soggetto istante) in quanto necessario all'espletamento dell'attività d'impresa di quest'ultima.

Al riguardo, l'Agenzia, in linea con quanto già ribadito nella Circolare n. 11/E del 17 marzo 2005, sostiene che la disciplina dell'art. 98 del TUIR sia applicabile, in via di principio, anche ai "*finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati della società estera o da loro parti correlate, per la parte di essi imputabili alla stabile organizzazione; mentre il patrimonio netto deve essere identificato con il fondo di dotazione appartenete a quest'ultima*". Tuttavia, nel caso di specie la disposizione non trova applicazione in quanto nessuno dei soci che dovesse

eventualmente erogare o garantire finanziamenti imputabili alla stabile organizzazione, possiede una partecipazione superiore al 5% del capitale sociale.

L'Agenzia, inoltre, ha ritenuto opportuno fornire in tale sede ulteriori considerazioni in ordine alla deducibilità degli oneri finanziari dal reddito della stabile organizzazione. Da un punto di vista fiscale la stabile organizzazione costituisce un'entità distinta ed autonoma rispetto alla casa madre. Ciò consente allo Stato di esercitare i propri diritti impostativi sul reddito che la stabile organizzazione produce nel proprio territorio. In particolare, l'Agenzia *“sostiene la necessità che la stabile organizzazione sia dotata di un adeguato fondo di dotazione”* al fine di impedire che mezzi insufficienti determinino un eccessivo indebitamento della branch nei confronti della sua casa madre e, quindi, trasferimenti, di reddito in favore dello Stato estero di appartenenza di quest'ultima. Ciò premesso, la possibilità per le stabili organizzazioni di portarsi in deduzione gli interessi passivi relativi ai finanziamenti ottenuti dalla casa madre dipende dall'entità del proprio fondo di dotazione.

Si evidenzia che la Risoluzione in oggetto è stata oggetto di commento da parte dell'Assonime con Circolare n. 14 del 28 aprile 2006.

3) IRPEF- Direttiva sul risparmio – D. Lgs. n. 84/2005 - Tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi – Certificati rilasciati ai sensi dell'art. 1, comma 3, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 Luglio 2005 – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 30 Marzo 2006, n. 45/E.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate definisce il contenuto della Direttiva n. 2003/48/CE (“Direttiva sul risparmio”) recepita con il Decreto Legislativo 18 aprile 2005, n. 84.

E' stato istituito un sistema automatico di scambio di informazioni tra Paesi aderenti l'Unione Europea relativamente ai pagamenti di interessi effettuati da operatori economici, c.d. “agenti pagatori”, a favore di persone fisiche residenti fiscalmente in un altro Stato membro.

Particolarmente dettagliata è l'analisi dei pagamenti effettuati in favore delle c.d. “entità residuali” ovvero di quei soggetti cui sono pagati, o sono attribuiti pagamenti di interessi, a vantaggio di un beneficiario effettivo. Essi assumono la veste di agente pagatore da subito e, pertanto, hanno l'obbligo di effettuare le comunicazioni prescritte dalla Direttiva all'effettivo beneficiario all'atto della riscossione degli interessi e non al momento del trasferimento degli stessi in capo al beneficiario.

Ai soli fini della Direttiva è data opzione alle entità di essere trattate quali organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) armonizzati: ciò consente loro di essere trattati quali agenti pagatori dal momento in cui corrispondono gli interessi agli effettivi beneficiari e non alla data di riscossione degli stessi. L'opzione in questione non può essere esercitata da entità che sono persone giuridiche, né soggetti tassati in base al reddito d'impresa, né OICVM autorizzati ai sensi della direttiva 85/611/CE.

Al fine di beneficiare di tale facoltà, però, l'entità deve presentare un'apposita istanza alla Direzione Regionale competente che, qualora accolga la richiesta, rilascerà un certificato valido per un periodo di cinque anni dalla data del rilascio. Le istanze presentate entro il 31 dicembre 2005, indipendentemente dalla data di presentazione, producono effetti dal 1° luglio 2005, anche se manca tale dicitura sul documento stesso. Da ciò deriva che non si considera che vi sia un'omissione nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria italiana ricevesse una segnalazione in merito agli interessi percepiti da tali entità nel periodo intercorrente tra il 1° luglio 2005 e la data di rilascio del certificato ferma restando la facoltà di richiedere un nuovo certificato con l'indicazione della decorrenza al 1° luglio 2005.

L'istanza deve essere presentata su modello conforme a quello approvato dal provvedimento dell'8 luglio 2005, mediante lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, mezzi postali o similari, o consegna diretta alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto. La Direzione Regionale accoglie o rigetta l'istanza entro centoventi giorni.

II. GIURISPRUDENZA

1) Imposte sui redditi - Redditi d'impresa - Spese detraibili - Spese relative a studi - Ambito - Aggiornamento professionale - È compreso Art. 108, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917- Sent. n. 4581 del 23 gennaio 2006 (dep. il 1° marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.

Con la presente sentenza la Corte di Cassazione ha stabilito la deducibilità, ai fini del reddito d'impresa, delle spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti

La vicenda, descritta nella sentenza n. 4581, concerne una società per azioni che aveva dedotto le spese sostenute per corsi di formazione dei suoi dipendenti e per tale ragione, le era stato notificato un avviso di accertamento che l'impresa aveva subito impugnato senza avere, tuttavia, alcun riscontro positivo.

Così è ricorso in Cassazione che ha accolto il ricorso, applicando il principio di diritto secondo cui “in tema di detrazioni fiscali per spese relative a studi, il terzo comma dell'articolo 71 del dpr n. 597 del 1973, il quale consente al contribuente di scegliere fra detrazione nel solo esercizio di competenza, ovvero secondo quote costanti nell'esercizio stesso e in quelli successivi, si riferisce alle spese per l'aggiornamento professionale dell'imprenditore e dei suoi dipendenti, abbracciando tutti gli esborsi finalizzati al potenziamento dell'impresa per il tramite delle energie intellettuali, senza distinguere tra quelli diretti al miglioramento dell'organizzazione aziendale e quelli miranti all'accrescimento della professionalità delle persone che in essa collaborano”.

2) Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Spese di progettazione - Imputazione - Secondo i criteri propri del contratto di prestazioni professionali - Artt. 63 e 71 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597- Sent. n. 4728 del 29 novembre 2005 (dep. il 3 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.

Con la summenzionata sentenza la Corte di Cassazione ha stabilito la deducibilità, ai fini del reddito d'impresa, delle spese di progettazione di immobile mai realizzato.

La fattispecie, oggetto della presente sentenza, concerne una cooperativa edilizia che aveva sostenuto dei costi per la progettazione di un immobile mai realizzato. Secondo l'Amministrazione Finanziaria la cooperativa aveva illegittimamente contabilizzato le spese di progettazione nel conto economico come se si trattasse di costi di esercizio, con la conseguenza che, in questo modo, tali spese erano deducibili in un'unica soluzione mentre la realizzazione dell'immobile si sarebbe protratta per qualche anno.

In altri termini, secondo l'Amministrazione Finanziaria, non poteva trovare applicazione nel caso di costruzione di immobili, l'articolo 62 del DPR n. 597 del 1973 perché la costruzione "non può essere considerata un prodotto in corso d'opera, in quanto si tratta di un'opera pattuita come oggetto unitario, ma con tempo di realizzazione pluriennale".

I giudici di legittimità non hanno per nulla condiviso tale tesi perché, hanno statuito espressamente, che "le spese in questione debbono trovare la loro regolamentazione fiscale in una specifica considerazione della loro fonte e cioè un contratto d'opera professionale e, soprattutto, dei tempi di esecuzione del contratto al quale esse ineriscono e non già della fonte, casomai differenti, di esecuzione del diverso contratto; in virtù del contratto di appalto o di somministrazione oppure di vendita su ordinazione, le opere progettate saranno eseguite in un tempo, se previsto, ultrannuale".

In altre parole, la Suprema Corte ha evidenziato che la deducibilità delle spese sostenute per il progetto non può essere esclusa nell'ipotesi in cui l'opera progettata non sia più realizzata dal contribuente che, in ogni caso, ha affrontato il costo della progettazione.

3) Imposte e tasse - Rimborso - Interessi anatocistici - Domanda giudiziale - Deve essere contenuta nel ricorso - Artt. 17 e 19-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Art. 32 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633- Sent. n. 4935 del 16 dicembre 2005 (dep. l'8 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 4935 dell'8 marzo 2006, accogliendo il ricorso del ministero delle finanze e dichiarando inammissibile la domanda degli interessi anatocistici presentata da un contribuente, ha reso più difficoltoso per i contribuenti il rimborso dei medesimi da parte del fisco. Questi, infatti, saranno dovuti soltanto nel caso in cui siano stati richiesti

espressamente nell'atto introduttivo del giudizio, non essendo sufficiente indicare la differenza fra le trattenute subite e le imposte dovute e non essendo neppure sufficiente chiederli specificamente in una memoria successiva. Il motivo di questa scelta interpretativa risiede nella circostanza che il rimborso degli interessi non è accessorio rispetto a quello principale e quindi va indicato espressamente.

In proposito, nelle motivazioni si legge che “i principi regolanti la materia del diritto agli interessi anatocistici relativi ai crediti verso il fisco, essenzialmente (se non esclusivamente) in materia di rimborsi di imposte pagate, esigono che il contribuente creditore abbia indicato tutti gli elementi necessari alla liquidazione di essi, a cominciare dalla capitalizzazione del primo semestre di interessi maturati sul capitale. E, soprattutto, che tale richiesta sia stata formulata nell'atto introduttivo del giudizio tributario avente a oggetto il rimborso d'imposta, non potendosi esso considerare un accessorio del credito principale conseguente in via automatica dall'accoglimento della domanda di rimborso o di quella degli interessi maturati dalla domanda già rivolta al fisco”.

In sostanza la domanda con cui s'instaura il processo tributario e che denuncia la volontà di recuperare le maggiori imposte versate e gli interessi, anche anatocistici, “dev'essere chiara e non ambigua”.

Nel caso sottoposto all'esame dei giudici di legittimità, invece, la società contribuente si era limitata, nel primo atto, a chiedere il rimborso “della somma corrispondente alla differenza tra l'importo delle trattenute subite e quello delle imposte dovute su tale somma” e, solo in un secondo momento, in una memoria illustrativa (depositata prima della discussione della causa) aveva chiesto specificamente gli interessi anatocistici.

La sentenza in rassegna, inoltre, è anche una delle prime che dà seguito a quanto recentemente affermato dalle sezioni unite civili (sentenza n. 3118/2006), secondo cui solo per i procedimenti introdotti successivamente al 1° gennaio 2001 la legittimazione a stare in giudizio “appartiene, in esclusiva, all'Agenzia delle entrate e la notificazione delle sentenze delle commissioni tributarie regionali non deve più essere effettuata presso le competenti avvocature distrettuali”. Tuttavia in questo caso, come affermato dai giudici della quinta sezione, essendo il giudizio stato introdotto prima di quella data, il ricorso, notificato al solo ministero delle finanze, è ammissibile.

4) Imposte sui redditi - Rapporto tributario - Principi di buona fede ed affidamento - Conseguenze - Contribuente che nella denuncia dei redditi indichi un trasferimento di sede - Contestazione dell'atto emesso dall'ufficio competente nel luogo indicato - Inammissibilità - Artt. 58 e 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- Sent. n. 5358 del 30 gennaio 2006 (dep. il 10 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria

Con la sentenza n. 5358 del 10 marzo 2006, La Corte di Cassazione ha sancito la validità, ai fini della notifica dell'avviso di accertamento, della variazione del domicilio fiscale indicata nella

dichiarazione dei redditi anche senza gli altri adempimenti richiesti dalla legge; infatti, l'ufficio periferico legittimato a notificare tale avviso può essere quello del luogo indicato dalla società contribuente piuttosto che quello dove si trova la sede legale.

In questi casi, ha precisato la Corte di cassazione è lo stesso contribuente a conferire all'ufficio accertatore, indicando il nuovo domicilio fiscale nella dichiarazione, la competenza ad agire. A tal proposito la Suprema Corte ha sostenuto che “è stato lo stesso contribuente a contrassegnare nella dichiarazione dei redditi presentata dalla società (mod. 760) l'apposita casella che segnala la variazione del domicilio fiscale”.

In altri termini, così agendo, il rappresentante della società ha comunicato per conto di questa “il dato di collegamento con gli organi dell'amministrazione tributaria che, secondo le presunzioni di legge, sono ritenuti i più contigui territorialmente e dunque maggiormente confacenti allo svolgimento dell'attività accertativi”.

Sulla base di questi motivi la Corte ha confermato la decisione della Commissione tributaria regionale secondo cui la competenza dell'ufficio accertatore risultava essere stata conferita dallo stesso contribuente che aveva indicato il domicilio fiscale a Leini e presentato in un altro comune la dichiarazione dei redditi.

Del resto, si legge nella sentenza, “se in tema di notificazione degli avvisi di accertamento relativi alle imposte sui redditi la variazione dell'indirizzo comunicata con la dichiarazione annuale dei redditi è atto idoneo, ai sensi dell'art. 60/d del DPR 600 del 1973, a rendere noto all'ufficio il nuovo domicilio fiscale del contribuente cui vanno rivolti gli occorrenti adempimenti notificatori, non si vede perché il principio non dovrebbe valere anche in riferimento alla legittimazione a procedere di quello stesso ufficio situato ove esso contribuente ha indicato il proprio domicilio, né l'indicazione contenuta nella dichiarazione può essere annullata se mancano le altre formalità richieste dalla legge per fissare un nuovo domicilio fiscale”.

5) Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Spese deducibili - Note spese dei dipendenti - Prova della inerenza - Necessità - Liquidazione dell'imprenditore - Insufficienza – Art 74 (ora art 108) e 75 (ora Artt. 64 e 109) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917- Imposte sui redditi - Reddito di impresa - Spese deducibili - Spese di rappresentanza - Prova dell'inerenza - Necessità - Sent. n. 6650 del 2 febbraio 2006 (dep. il 24 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria

La Cassazione, con la sentenza 6650 del 2006, respingendo un ricorso presentato da una società di capitali, ha stabilito come le note spese che una società fa ai dipendenti non siano prova di un costo deducibile; potrebbero essere, infatti, delle somme erogate fuori busta e sottratte alle ritenute fiscali.

A sostegno di tale assunto la Suprema Corte, rispolverando i principi generali sull'onere della prova, ha affermato che “la semplice produzione di documenti di spesa, non prova di per sé la sussistenza del requisito della inerenza”.

In altre parole, ai fini della deducibilità, le note spese liquidate devono essere necessariamente inerenti all'attività svolta, altrimenti, è facilmente attuabile un accordo elusivo in forza del quale la società datrice di lavoro può rimborsare spese voluttuarie al dipendente (estraneae all'attività d'impresa), al fine di aumentare i costi deducibili e, allo stesso tempo, erogare fuori busta, sottraendo i costi medesimi alle ritenute non solo fiscali ma anche previdenziali.

In sostanza la documentazione delle spese, secondo la Cassazione, dimostra la loro esistenza ma non la loro inerenza, che è un requisito ulteriore perché diventino costi deducibili. Infatti, affinché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza ma anche che ne sia provata l'inerenza. E' indispensabile, quindi, che si tratti di spesa riferita ad attività da cui derivano ricavi o proventi, concorrenti a formare il reddito d'impresa.

6) Imposte sui redditi - Reddito d'impresa-Accertamento - Fatture reperite presso terzi - Utilizzabilità - Querela di falso -Irrilevanza - Art. 54 del D.P.R. 633/1972- Sent. n. 7314 del 24 febbraio 2006 (dep. il 29 marzo 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.

Con la presente sentenza la Suprema Corte ha reso più difficoltosa per le società che devono provare la falsità di fatture per operazioni inesistenti. L'ufficio Iva, infatti, può avvalersi dei documenti raccolti presso un'impresa terza, anche in presenza di una querela di falso da parte della società contribuente e quest'ultima, per salvarsi, deve dare prova certa della sua estraneità a quei documenti.

La soluzione poggia sulla norma contenuta nell'art. 54 del dpr 633 del 1972 che abilita l'ufficio a procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi a ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti soprattutto in presenza di un quadro gravemente indiziario, dato dall'irregolarità della contabilità e dall'omissione della dichiarazione Iva. Infatti, secondo l'articolo 54, “senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, i competenti uffici, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuate dalla guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o d'imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante, nonché l'imposta o la maggiore imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54-bis”.

In altre parole è la società contribuente che deve fornire la prova certa della sua estraneità alle fatture emesse essendo insufficiente a tali fini la querela di falso.

7) Imposte sui redditi–atti condonabili- Sent. n. 8250 del 16 febbraio 2006 (dep. 7 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.

La Cassazione, con la presente sentenza, ha ristretto il campo degli atti condonabili, disponendo che non vi rientrino le contestazioni relative alle aliquote determinate in virtù di una dichiarazione integrativa, presentata dal contribuente in occasione di un precedente condono ed anche nel caso in cui questi non si sia avvalso, in sede di dichiarazione, delle esenzioni che, per legge, gli spettavano.

Il nodo della questione risiede nell'interpretazione dell'art. 16 della legge 289 del 2002: secondo la società contribuente questa norma, estendendo il condono anche ai processi in Cassazione ha la precisa *ratio* di ridurre drasticamente il contenzioso tributario pendente e ottenere un gettito immediato.

Per questo non si comprende perchè fra gli atti oggetto di condono non possa annoverarsi un avviso di liquidazione, non preceduto da un avviso di accertamento, determinato sulla base di un precedente condono. In sostanza, secondo la contribuente, non si tratta di un atto di riscossione vero e proprio ma piuttosto di un atto impositivo.

Secondo il contribuente “l'iscrizione a ruolo non sottintende una pura e semplice liquidazione dell'imposta ma è frutto, quanto all'aliquota applicata, in relazione alla quale vi è causa pendente, di una valutazione soggettiva sull'applicazione della misura dell'aliquota dovuta per il calcolo delle imposte oggetto di definizione agevolata”.

A tale motivo il fisco ha risposto, con teoria avallata dalla Cassazione, che la liquidazione di una dichiarazione integrativa è, per definizione, un'attività vincolata dell'amministrazione finanziaria che non ha alcun margine di discrezionalità, da ciò discende l'esclusione dal condono.

La Suprema Corte nelle motivazioni ha inoltre precisato che l'art. 16 non ha una latitudine tale da “consentire la definibilità di ogni controversia fiscale esistente, a prescindere dal titolo che l'abbia originata”, per cui l'ambito della norma resta circoscritto alle sole liti concernenti gli atti di imposizione fiscale in senso stretto con il quale sia stato imposto dall'ufficio un tributo maggiore.

Ulteriore aspetto interessante di questa sentenza discende dalla circostanza che i giudici di legittimità hanno convalidato un altro importante principio per il quale il contribuente non può avvalersi in un secondo momento delle esenzioni che ha ignorato nella prima richiesta di condono, anche nell'ipotesi in cui, a tali esenzioni avrebbe diritto, per legge.

8) Imposte in genere - Attività della guardia di finanza - Cooperazione con gli uffici tributari - Dati bancari - Contestazione ad opera della Guardia di finanza - Non deve essere ripetuta dall'ufficio - Contestazione all'amministratore di una società - Accertamento a carico personalmente dell'amministratore - Legittimità - Artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- Sent. n. 8253 del 16 febbraio 2006 (dep. il 7 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. Tributaria.

Con la Sentenza n. 8253 del 7 aprile 2006, la Suprema Corte, accogliendo il ricorso del ministero dell'economia contro l'amministratore di una società, secondo cui l'accertamento non poteva fondarsi esclusivamente sulle indagini bancarie svolte, ha statuito che l'accertamento può fondarsi sui dati raccolti dalla guardia di finanza, senza la necessità di una reiterazione dell'istruttoria da parte dell'amministrazione finanziaria né di un nuovo confronto con il contribuente.

La Cassazione, ha inoltre affermato, che l'ufficio delle imposte non ha l'obbligo di convocare il contribuente "per consentire allo stesso di dimostrare l'utilizzazione dei movimenti bancari avendo la guardia di finanza già instaurato il contraddittorio con lo stesso".

9) Ires - marchio - deducibilità spese sponsorizzazione - art. 75 D.P.R. 917/1986 - sentenza n. 8577 del 16 gennaio 2006 (depositata il 12 aprile 2006) della Corte di Cassazione Sez. Tributaria.

Con la presente sentenza la Suprema Corte ha evidenziato come le spese sostenute da una società al solo fine di sponsorizzare una manifestazione, senza cioè la possibilità di incrementare la propria attività perché il marchio non è idoneo a distinguere prodotti e servizi dell'impresa, non sono deducibili. dell'impresa stessa.

Inoltre, secondo i giudici della quinta sezione, "rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria, ai fini dell'imposizione sul reddito, sulla base dell'art. 75 del dpr n. 917 del 1986, la valutazione dell'inerenza dei costi esposti in bilancio all'attività o beni di impresa da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, e senza che tale giudizio incida sulle scelte dell'imprenditore, valendo solo ai fini dell'opponibilità della spesa al fisco spetta al contribuente, che impugna la ripresa a tassazione del reddito, la prova dell'esistenza la prova dell'esistenza di tale fatto modificativo della pretesa della pubblica amministrazione".

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA - Prevenzione e contrasto all'evasione – Primi indirizzi operativi – Agenzia delle Entrate - Circolare del 3 Marzo 2006, 9/E.

Con la presente Circolare, l'Agenzia delle Entrate definisce il piano di controllo attuato nel primo semestre 2006 in collaborazione tanto con le Direzioni Regionali e gli Uffici locali (Comuni in particolare), quanto con gli enti di vigilanza europei al fine di prevenire e contrastare fenomeni di evasione.

Il controllo è finalizzato innanzitutto al contrasto alle frodi IVA, con particolare attenzione all'IVA intracomunitaria. L'attività di controllo sarà svolta mediante il supporto delle strutture dell'*intelligence* al fine di raccogliere tutte le informazioni necessarie all'individuazione delle fattispecie caratterizzate da un elevato livello di rischiosità. Al riguardo è previsto il ricorso alla procedura "Analisi del rischio delle partite IVA". Per quanto riguarda, invece, le operazioni sospette poste in essere tra operatori nazionali e soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità europea, sono previsti strumenti per la collaborazione e lo scambio di informazioni con le Amministrazioni di altri Paesi UE.

L'attività di verifica è focalizzata nei confronti delle posizioni fiscali di soggetti per i quali non è applicato l'Istituto di programmazione fiscale, rappresentati in gran parte da contribuenti con volume d'affari, ricavi e/o compensi maggiori di € 5.164.569. Tra questi saranno oggetto di attenta analisi quei contribuenti che hanno omesso di presentare o hanno presentato in maniera errata la comunicazione prevista in caso di minusvalenze dedotte di importo superiore a € 5.000.000 o che hanno presentato dichiarazioni IVA con esposizione di crediti rilevanti rispetto all'attività svolta. Ancora, è previsto un controllo delle posizioni di quelle società che hanno optato per il consolidato fiscale.

Relativamente ai soggetti con volume d'affari, ricavi e/o compensi inferiori a € 5.164.569, l'attività di controllo è orientata nei confronti di quei contribuenti non rientranti in categorie soggette a studi di settore o che svolgono un'attività economica diversa da quella dichiarata ai fini degli studi di settore. Al riguardo, un'attenta analisi è svolta sui soggetti iscritti all'anagrafe ONLUS ed in particolare nei confronti di coloro per cui risultano inesistenti i requisiti per il mantenimento di tale iscrizione.

Nel primo semestre dell'anno in corso costituirà oggetto di controllo il periodo d'imposta 2003, sebbene l'Agenzia si riserva di poter prendere in considerazione altri periodi d'imposta al fine di raggiungere i propri obiettivi strategici.

2) IVA – Istanza di interpello. Acquisto di crediti IVA chiesti a rimborso infrannuale – articolo 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione n. 49/E del 4 aprile 2006

Con Risoluzione in oggetto, l'Agenzia delle Entrate, fornisce chiarimenti in merito all'esatta applicazione dell'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, l'istante chiede di conoscere se sussistano impedimenti alla cessione dei crediti infrannuali chiesti a rimborso.

Al riguardo, l'Agenzia ha precisato che possono costituire oggetto di cessione opponibile nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria esclusivamente i crediti risultanti dalla dichiarazione annuale IVA e non anche i crediti infrannuali richiesti a rimborso.

L'Agenzia sostiene, altresì, che l'eventuale rilascio da parte dei propri Uffici dell' "Attestazione dei crediti tributari" di cui all'art. 10 D.L. n. 269/2003 non può far pervenire ad una conclusione diversa. Tale attestazione assolve unicamente alla funzione di agevolare l'accesso al credito da parte delle imprese che sono in attesa di rimborsi periodici IVA in conto fiscale. In forza di specifiche convenzioni sottoscritte con l'Agenzia delle Entrate, la norma citata consente alle banche di poter anticipare al contribuente il 90% del valore del credito rimborsabile purché lo stesso contribuente abbia dato disposizione irrevocabile all'Agenzia di liquidare il rimborso per il tramite della medesima banca.

Si configura, in tal caso, un'operazione di anticipazione dalla quale non può derivare l'acquisizione della qualità di cessionario in capo all'istituto di credito che ha anticipato parte del valore del credito chiesto a rimborso.

3) IMPOSTE INDIRETTE – Imposta di bollo, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale e tasse sulle concessioni governative. Modifiche: D.L. 12/07/2004, n. 168, convertito dalla legge 30/07/2004, n. 191; L 30/12/2004, n. 311, articolo 1, comma 300; D.L. 31/01/2005, n. 7, convertito dalla L 31/03/2005, n. 43 e Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24/05/2005 - - Agenzia delle Entrate – Circolare n. 11/E del 3 aprile 2006

Con la presente Circolare, l'Agenzia fornisce approfondimenti in merito alle recenti modifiche che hanno interessato la disciplina dell'imposta di bollo, di registro, ipotecaria e catastale e delle tasse sulle concessioni governative.

In particolare, a partire dal 2004 sono stati adottati una serie di provvedimenti normativi (*Cfr* i riferimenti normativi indicati in oggetto) che hanno apportato alcune importanti modifiche ai predetti tributi.

Con riferimento all'imposta di bollo le modifiche hanno riguardato:

- le modalità di pagamento: in luogo, dell'uso delle marche da bollo è stato previsto l'uso di un contrassegno rilasciato con modalità telematiche da intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate, dietro pagamento dell'imposta;
- alcune voci della TARIFFA per la conversione in euro dei relativi importi;
- la previsione del pagamento dell'imposta in misura proporzionale (12, 11, 9 o 0,1 x 1000) in tutti i casi in cui l'imposta è commisurata ad un determinato importo o frazione dello stesso;
- gli importi fissi.

L'Agenzia dopo aver illustrato brevemente le nuove modalità di pagamento nonché le modifiche riguardanti l'imposta dovuta in misura proporzionale si sofferma sulle modifiche apportate alla misura fissa ed ai relativi termini di decorrenza.

L'Agenzia, inoltre, fornisce chiarimenti in merito alle modifiche ed ai relativi termini di decorrenza riguardanti rispettivamente l'imposta di registro, ipotecaria e catastale nonché le tasse sulle concessioni governative.

Per maggiori approfondimenti si rinvia al testo della Circolare la cui estensione non ne consente una sintesi esaustiva.

II. GIURISPRUDENZA

1) **IVA - credito d'imposta- richiesta irregolare- non sanzionabile- art. 43 D.P.R. 633/1972, art. 10 L 212/2000- sentenza 131/29/2006- Commissione tributaria regionale di Roma**

Con la presente sentenza la Commissione tributaria regionale ha statuito che il contribuente che non abbia successivamente utilizzato il credito Iva richiesto erroneamente in sede di dichiarazione annuale, non incorre in alcuna irregolarità sanzionabile.

La Ctr, in particolare, ha affermato che, in dipendenza di un errore che si sia risolto senza arrecare alcun pregiudizio per l'erario, la fattispecie si risolve in una semplice irregolarità formale che, in applicazione della legge 212 del 27 luglio 2000 (Statuto del contribuente), non determina sanzioni. Nel caso specifico, cita il collegio romano, in seguito all'abrogazione dell'art. 43 del DPR 633/72, "trova applicazione l'articolo 3, comma 2 del Decreto 472/1997, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile". La Ctr ha inoltre rilevato come, nel caso in esame, l'errore commesso dal contribuente si sia risolto in una semplice irregolarità formale che non ha comportato alcun pregiudizio per l'erario; tale considerazione, conclude la commissione regionale, determina l'applicazione dell'art. 10 comma 3 della Legge 212/2000 che prevede la non punibilità della sola irregolarità formale.

2) **IVA - Produzione di documenti - Documenti non esibiti in sede di accertamento amministrativo - Ammissibilità - Limiti - Art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633- Sent. n. 9127 del 1° febbraio 2006 (dep. il 19 aprile 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria.**

La Corte di cassazione che, con la sentenza n. 9127 del 19 aprile 2006, ha interpretato estensivamente l'articolo 52 del DPR 633 del 1972, sancendo l'ammissibilità dell'acquisizione giudizio come prove, dei documenti che il contribuente, in occasione di una verifica, non ha mostrato alla guardia di finanza, purché dietro il rifiuto non si nasconda la volontà di inquinare gli atti.

La suddetta interpretazione sorprende notevolmente in considerazione del tenore letterale di tale norma, secondo cui “non possono essere presi in considerazione in favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa i documenti che non sono stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli”.

A sostegno della tesi i giudici della quinta sezione hanno richiamato due principi costituzionali: il diritto di difesa e la capacità contributiva di ciascun cittadino.

3) IMPOSTA DI REGISTRO - fusione di società inversa -Sent. del 30 marzo 2006, causa C-46/04 della Corte Giust. UE- I sezione

Con la suddetta sentenza la Corte di giustizia ha statuito che la fusione inversa sfugge all'imposta di registro proporzionale, essendo l'applicazione dell'aliquota all'1% in contrasto con la normativa comunitaria che vieta imposizioni aggiuntive sugli atti di conferimento.

La questione, oggetto del sindacato della Corte, è sorta nell'ambito di una controversia tra una spa e il ministero delle finanze a seguito della riscossione dell'imposta di registro in occasione di una duplice fusione, mediante la quale erano state incorporate due società, una interamente controllata e l'altra controllante al 100% dell' incorporante. Dopo aver pagato l'imposta di registro nella misura dell'1% sia sulla fusione diretta che su quella inversa, veniva richiesto il rimborso all'amministrazione finanziaria. Maturato il silenzio rifiuto la società si era rivolta al giudice tributario e, dopo alterne vicende, si era arrivati in Cassazione. Quest'ultima ha sollevato il dubbio in ordine alla compatibilità con il diritto comunitario del regime italiano, che prevede la riscossione di un'imposta di registro nel caso di fusione inversa, ossia della particolare fusione nella quale l'intero pacchetto azionario della società incorporante è detenuto dalla società incorporanda.

Come noto, la legislazione comunitaria è particolarmente attenta alla tutela della libertà di circolazione dei capitali. Tra i mezzi più efficaci per conseguire tale obiettivo rientrano sicuramente alcune disposizioni volte ad eliminare gli ostacoli fiscali nel settore della raccolta di capitali, in particolare per quanto riguarda i conferimenti in società. Proprio per tale ragione, la direttiva 69/335 prevede un'imposta armonizzata sui conferimenti, e, a determinate condizioni, l'evoluzione normativa ha costretto gli stati membri a esentare (per le operazioni perfezionate a decorrere dal primo luglio 1984) da qualunque imposta sui conferimenti le operazioni societarie.

In particolare l'esenzione è concessa in presenza di tre condizioni fondamentali: il conferimento deve riguardare la totalità del patrimonio di una società di capitali, o di uno o più rami della sua attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistente; la remunerazione deve consistere esclusivamente nell'attribuzione di quote sociali, e la sede della direzione effettiva o la sede statutaria delle società partecipanti all'operazione sul territorio di uno stato membro. Per

fusioni di questo genere, dunque, l'aliquota dell'imposta sui conferimenti è progressivamente ridotta, nel corso degli anni, fino a zero. La Corte in sostanza procede a verificare se nella cosiddetta fusione inversa possano essere ravvisati gli elementi appena illustrati.

Ebbene, innanzitutto, come ha evidenziato la Corte, è pacifico che nella fattispecie si è in presenza di una società di capitali che ha conferito tutto il suo patrimonio ad un'altra società di capitali già esistente. Parimenti nessun dubbio sorge riguardo alla circostanza che il conferimento sia stato remunerato esclusivamente mediante attribuzione di azioni della società incorporante, in terzo luogo, le società di cui trattasi hanno entrambe sede in Italia.