

TaxNewsLetter

2006



N. 1

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI GENNAIO - FEBBRAIO
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI GENNAIO E FEBBRAIO

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

INDICE

| | |
|---|----|
| PARTE PRIMA..... | 7 |
| IMPOSTE DIRETTE | 7 |
| I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI..... | 7 |
| 1) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Trasferimento della sede legale nel territorio dello Stato – Periodo d'imposta in cui la società si debba considerare fiscalmente in Italia – Modalità – Fattispecie – Artt. 73, comma 3, e 76, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 gennaio 2006, n. 9..... | 7 |
| 2) IRPEF – Operazione di ristrutturazione del gruppo XX. Tassazione delle attività finanziarie. Quesito dell'ABI – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 gennaio 2006 n. 11..... | 8 |
| 3) IRES – Articolo 110, commi 10 ed 11, del Testo Unico delle Imposte sui redditi. Emendabilità della dichiarazione del contribuente- Agenzia delle Entrate- Risoluzione del 17 gennaio 2006 n. 12/E..... | 9 |
| 4) IRPEF – Disposizioni correttive ed integrative al Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 in materia di tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Decreto Legislativo 18 novembre 2005, n. 247- Agenzia delle Entrate- Circolare 18 gennaio 2006 n. 4/E..... | 9 |
| 5) IRES – Risposte fornite in occasione dell'incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate – tassazione rendite finanziarie – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E | 11 |
| 6) IRES – Risposte fornite in occasione dell'incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate - deduzione dell'avviamento – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E | 12 |
| 7) IRES – Risposte fornite in occasione dell'incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate – participation exemption – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E | 14 |
| 8) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212 – Società “Alfa Spa”– Conferimento e successiva assegnazione di azioni non proporzionali – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 16 febbraio 2006, n. 29. | 15 |

| | | |
|-----|--|----|
| 9) | IRPEF –Reddito di lavoro autonomo - Istanza di interpello – Trattamento fiscale applicabile alle spese sostenute da un professionista per l'acquisto di un marchio – articoli 53 e 54 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 febbraio 2006 n. 30..... | 16 |
| II. | GIURISPRUDENZA..... | 18 |
| 1) | IMPOSTE SUI REDDITI -Accertamento - Poteri degli uffici - Art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 -Fattispecie - Soggetto titolare di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e partecipazione in società -Riconduzione al soggetto di movimentazioni bancarie in conti correnti e libretti di deposito e risparmio-Assenza di correlazione con i dati contabili dell'attività -Formulazione di chiarimenti -Mancata ottemperanza - Qualificazione degli incrementi quali redditi di capitale - Artt. 38, 39 e 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- Sent. n. 1439 del 2 dicembre 2005 (dep. il 25 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria -..... | 18 |
| 2) | IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento - Invito al contribuente a presentare documenti- Termine - Art. 34 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600Sent. n. 1450 del 14 dicembre 2005 (dep. il 25 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria -..... | 19 |
| 3) | Sent. n. 3891 del 1° dicembre 2005 (dep. il 22 febbraio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Merone Imposte su redditi - Redditi d'impresa - Istituto bancario - Spese di beneficenza - Detraibilità - Limiti - Artt. 60 e 74 del D.P.R. 1973, n. 597. | 20 |
| | PARTE SECONDA | 21 |
| | IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE | 21 |
| I. | CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI..... | 21 |
| 1) | IRAP - Modifiche all'articolo 11 del D. Lgs. N. 446 del 15 dicembre 1997 - Deduzione per l'incremento occupazionale - Agenzia delle Entrate - Circolare del 13 febbraio 2006 n. 7..... | 21 |
| II. | GIURISPRUDENZA..... | 22 |
| 1) | IVA - Rettifica delle dichiarazioni del contribuente - Infedelta' della dichiarazione desunta da presunzioni semplici - Percentuale di ricarico inferiore a quella media riscontrabile nel settore specifico - Idoneita' a dar corso ad accertamento presuntivo - Esclusione- Sent. n. 641 del 13 gennaio 2006 della Corte di Cassazione - Sez. civile - | 22 |

- 2) IMPOSTA DI REGISTRO- Cessione d'azienda modalità di determinazione dell'avviamento– sentenza n. 2204 del 1 febbraio 2006 della Corte di Cassazione..... 23

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

- 1) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212. X e C – Trasferimento della sede legale nel territorio dello Stato – Periodo d'imposta in cui la società si debba considerare fiscalmente in Italia – Modalità – Fattispecie – Artt. 73, comma 3, e 76, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 gennaio 2006, n. 9.**

Nella presente risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha affrontato una problematica legata al trattamento tributario da riservare ad un soggetto interessato da un trasferimento di sede legale nel corso dell'anno.

Il caso prospettato riguarda una società di diritto spagnolo che ha trasferito la propria sede legale in Italia nel corso del 2004. La società chiede se debba o meno essere considerata residente fiscalmente in Italia per il periodo di imposta 1° gennaio-31 dicembre 2004 e se, quindi, per il medesimo periodo di imposta sia soggetta a imposizione sui redditi ovunque prodotti (come un soggetto residente in Italia) o unicamente sui redditi prodotti nel territorio dello stato (come accade per i soggetti non residenti).

In particolare, mentre la cancellazione dal registro delle imprese spagnolo è avvenuta nella prima metà dell'anno, il deposito dell'atto di trasferimento nel registro delle imprese nazionale si è perfezionato nella seconda metà del 2004. Ciò risulta di fondamentale importanza per la determinazione dello stato di ente residente o non residente a norma del comma 3 dell'articolo 73 del TUIR. La società propende per la natura di ente non residente al fine di assoggettare a tassazione in Italia solo i redditi ivi prodotti.

La problematica relativa all'individuazione della data di trasferimento valida ai fini fiscali è subordinata alla preliminare questione legata alla verifica che il passaggio da uno Stato ad un altro non determini l'estinzione del soggetto e la costituzione di un nuovo soggetto di diritto

nazionale. Una società estera, precisa l'Agenzia, che abbia trasferito in Italia la propria sede legale, diviene società di diritto italiano senza necessità di costituirsi ex novo, a condizione che il trasferimento della predetta sede sia ammesso dalla legge dello stato in cui si è costituita.

Nel caso inverso, però, in ipotesi di trasferimento in continuità giuridica della sede statutaria dall'Italia in un altro Stato, la società risulterà residente in Italia per tutto il periodo d'imposta, coincidente con l'esercizio, se per la maggior parte dello stesso la sede legale è stata nel territorio dello Stato. Diversamente, qualora la sede legale non permanga nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta ininterrottamente, l'ente sarà considerato soggetto non residente sin dall'inizio dell'esercizio.

L' Agenzia delle Entrate precisa però che in entrambi i casi si renderà applicabile l'articolo 166 del Tuir in base al quale “il trasferimento all'estero della residenza , che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale.” In tale scenario l'Agenzia individua nella data di cancellazione della società dal registro delle imprese spagnolo quella rilevante per l'individuazione della data di transizione e non in quella, successiva, d'iscrizione dell'atto di trasferimento nel registro delle imprese nazionale.

Ciò in quanto, se il primo atto avvenisse nella prima metà dell'anno e il secondo dopo il mese di giugno, la società potrebbe non essere considerata residente né nello stato di origine né in quello di trasferimento.

2) IRPEF – Operazione di ristrutturazione del gruppo XX. Tassazione delle attività finanziarie. Quesito dell'ABI – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 gennaio 2006 n. 11.

A seguito di un interpello presentato dall'ABI, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito ad alcuni aspetti connessi ad un'operazione di ristrutturazione societaria, con particolare riguardo alla tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria realizzati dai portatori di titoli obbligazionari.

L'operazione di ristrutturazione oggetto dell'interpello, riguardante un gruppo societario in amministrazione straordinaria, era composta dall'annullamento dei prestiti obbligazionari accesi dalle società del gruppo e dalla sottoscrizione delle azioni di nuova emissione di una nuova SPA.

Da tale impostazione, secondo l'Agenzia delle Entrate, deriva che il rimborso del prestito obbligazionario è inquadrabile tra le fattispecie produttive di redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c-ter), del TUIR.

3) IRES – Articolo 110, commi 10 ed 11, del Testo Unico delle Imposte sui redditi. Emendabilità della dichiarazione del contribuente- Agenzia delle Entrate– Risoluzione del 17 gennaio 2006 n. 12/E

Con la risoluzione n. 12/E del 17 gennaio 2006 l'Agenzia delle Entrate torna sul problema relativo alla necessaria indicazione in dichiarazione dei costi sostenuti con soggetti residenti in territori black list, ai fini della loro deducibilità.

Come noto dal combinato disposto dei commi 10 e 11 del citato articolo 110 del Tuir si desume che sono deducibili i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati se il contribuente fornisce all'amministrazione finanziaria le prove indicate nel menzionato comma 11 e se tali costi sono separatamente indicati nella dichiarazione.

L'Agenzia sottolinea che, nel caso in cui i costi non siano stati separatamente indicati in dichiarazione, al contribuente non sarebbe consentito correggere la dichiarazione e ciò perché non si tratterebbe né di una rettifica del reddito a favore del fisco (articolo 2, comma 8 D.P.R n. 322/98) né una rettifica dello stesso a favore del contribuente (articolo 2, comma 8 bis D.P.R n. 322/98).

Tuttavia, nel rispetto del principio dell'emendabilità della dichiarazione tributaria e di quello della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, discende la possibilità di rimediare ad errori od omissioni della dichiarazione anche in casi, come quello in esame, in cui i citati commi 8 ed 8-bis non risultano applicabili, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto formale conoscenza.

4) IRPEF – Disposizioni correttive ed integrative al Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 in materia di tassazione di dividendi e di redditi diversi di natura finanziaria. Decreto Legislativo 18 novembre 2005, n. 247- Agenzia delle Entrate– Circolare 18 gennaio 2006 n. 4/E

Con la circolare n. 4/E del 18 Gennaio 2006 l'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti in materia di tassazione degli utili da partecipazione sulla base della disciplina, così come recentemente modificata dal decreto correttivo.

Una prima importante novità in tema di redditi di capitale è quella che modifica i criteri di assimilazione alle azioni e alle quote di srl delle partecipazioni al capitale o al patrimonio delle società ed enti non residenti. Prima dell'intervento del correttivo, infatti, l'equiparazione avveniva a condizione che la relativa remunerazione, se corrisposta da una società residente, fosse stata totalmente indeducibile nella determinazione del reddito d'impresa per effetto di quanto previsto dall'articolo 109, comma 9, del Tuir e a prescindere dall'effettiva deducibilità delle remunerazioni dal reddito d'impresa prevista dalla normativa del paese del soggetto non residente.

Conseguenza di tale impostazione è che l'assimilazione è possibile solo per i titoli o strumenti finanziari che rappresentano una partecipazione al capitale del soggetto emittente. Il correttivo ovvia a tale discriminazione prevedendo che le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti non residenti, si considerano simili alle azioni alla sola condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello stato estero di residenza del soggetto emittente. La nuova impostazione comporta la verifica dell'effettivo trattamento fiscale che ai titoli e agli strumenti finanziari esteri viene accordato dalla legislazione del paese estero di residenza dell'emittente.

La circolare semplifica, inoltre, gli adempimenti prevedendo che l'ineducibilità possa essere fatta valere anche con una semplice attestazione della società emittente senza la necessità che essa sia asseverata dall'autorità fiscale estera, così come possono essere validamente utilizzate le dichiarazioni dei redditi o altra documentazione fiscale del soggetto estero, nonché un'attestazione dell'ineducibilità fornita dall'autorità fiscale estera o da istituzioni riconosciute dalle autorità pubbliche. I sostituti d'imposta sono chiaramente i soggetti chiamati a richiedere tale documentazione ai fini della corretta applicazione delle ritenute previste.

Qualora non sussistano le condizioni per l'assimilazione alle azioni, gli strumenti esteri dovranno essere collocati o tra le obbligazioni o tra i titoli atipici. In particolare le obbligazioni sono identificate in funzione del diritto al rimborso integrale del capitale, come valore minimo assicurato, alla scadenza del prestito. La scadenza del prestito può anche non essere ancorata a una data precisa, ma può essere legata alla durata della società o alla sua liquidazione, qualora la società sia costituita a tempo indeterminato. Se invece non è assicurato il rimborso integrale del capitale mutuato, i titoli e gli strumenti finanziari rientrano, più genericamente, tra i titoli di massa indicati nell'art. 67, comma 1, lettera c-ter) del Tuir che, se produttivi di redditi di capitale, rientrano nella disciplina dei titoli atipici.

La circolare contiene, infine, chiarimenti con riguardo alla distribuzione di utili in occasione di ripartizione di riserve di capitale. Si rimanda al testo della circolare, per ogni ulteriore approfondimento.

5) **IRES – Risposte fornite in occasione dell’incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate – tassazione rendite finanziarie – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E**

Il paragrafo 1 della circolare 6/E 13 febbraio 2006 si sofferma su alcune questioni relative alla tassazione delle rendite finanziarie. In particolare, tra le altre, sono state affrontate questioni relative alla:

- 1) determinazione delle plusvalenze relative a strumenti finanziari partecipativi *non equity*
- 2) determinazione del costo delle partecipazioni ricevute a titolo di dividendo in natura

Con riferimento al primo punto si è posto il quesito se gli strumenti finanziari partecipativi che prevedono l'obbligo di restituzione del capitale alla scadenza (*non equity*) generino in ogni caso plusvalenze qualificate, ai sensi dell'articolo 67, primo comma, lettera *c*), n. 1) del Tuir, ovvero siano da considerare rappresentativi di una partecipazione al patrimonio, e, quindi, le plusvalenze saranno qualificate o non qualificate in funzione del valore dell'apporto. L'Agenzia delle Entrate ha rigettato entrambe le predette soluzioni, ritenendo applicabile l'articolo 67, primo comma, lettera *c-ter*), del Tuir.

In particolare, ribadendo quanto già affermato nella circolare n. 52/E del 2004, si è preliminarmente ricordato che sono assimilati alle azioni, e godono del medesimo regime fiscale degli utili, gli strumenti finanziari caratterizzati da una remunerazione totalmente collegata ai risultati economici della società emittente o di una società del gruppo o dell'affare in relazione al quale sono stati emessi e ciò "*anche nel caso in cui sia prevista la restituzione integrale dell'apporto*".

In tal caso, la cessione dello strumento finanziario può dar luogo a una plusvalenza qualificata (o meno) a seconda del superamento (o meno) delle percentuali di patrimonio indicate nell'articolo 67, primo comma, lettera *c*), del Tuir.

Se non si verifica la condizione della totale remunerazione, come nel caso in cui la remunerazione degli strumenti finanziari sia in parte costituita da interessi e in parte collegata ai risultati economici, occorre verificare se lo strumento finanziario sia assimilabile ai titoli obbligazionari o a quelli atipici. L' Agenzia delle Entrate ha statuito, a tal proposito, che "*nel caso in cui sia prevista la restituzione integrale del capitale apportato, lo strumento finanziario è assimilabile ai titoli obbligazionari*", il che comporta che il reddito diverso sarà determinato "secondo le regole proprie dei titoli non partecipativi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-ter*) del Tuir" e che quindi tali strumenti finanziari, non potendo essere rappresentativi di una partecipazione al patrimonio, non pongono alcun problema di determinazione della loro natura qualificata (o meno).

Con riferimento al secondo punto, è stato posto il quesito se, in caso di percezione di un dividendo in natura rappresentato da azioni o quote di una società, il costo fiscale delle azioni o quote ricevute dovrà essere pari al loro valore normale alla data di assegnazione o al 40 per cento o 5 per cento di tale valore, a seconda che il percipiente sia imprenditore individuale o società di persone ovvero soggetto passivo Ires.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato quanto disposto dal sesto comma dell'articolo 68 del Tuir in materia di determinazione delle plusvalenze derivanti da azioni o quote di una società, ha chiarito che *"nonostante l'ammontare che concorre alla formazione del reddito imponibile del percettore sia pari al 40% o al 5% del loro importo, si ritiene che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni sia pari all'intero importo del valore normale delle stesse"* e ciò perché *"la riduzione dell'imponibile, infatti, costituisce una mera modalità di determinazione del reddito che ha finalità di evitare la doppia tassazione in capo ai percipienti e alla società emittente"*. Questo significa che, in capo al percipiente il dividendo, il valore normale delle partecipazioni ricevute costituirà costo fiscalmente riconosciuto. Specularmente, in capo alla società erogatrice del dividendo, qualora il costo fiscale riconosciuto delle partecipazioni sia superiore o inferiore al valore normale delle stesse, sorge un differenziale negativo o positivo, che dovrebbe rispettivamente costituire minusvalenza o plusvalenza da assegnazione ai soci, la cui deducibilità/imponibilità dipenderà dall'insussistenza anche di uno dei requisiti per la participation exemption, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 86, 87 e 101 del Tuir. In caso di minusvalenza da assegnazione su partecipazioni prive anche di uno dei requisiti della participation exemption, la distribuzione di dividendi in natura potrebbe rappresentare un espediente volto a dedurre dal reddito d'impresa della società erogatrice, costi di investimento in partecipazioni che circolano infragruppo e che non hanno la natura di partecipazioni di *trading*. In tali casi, si potrebbe fare ricorso alla norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, ogniqualvolta si scorga una strumentalizzazione del regime della *participation exemption*.

6) IRES – Risposte fornite in occasione dell'incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate - deduzione dell'avviamento – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E

La circolare in oggetto risponde ad una serie di quesiti formulati in occasione dell'incontro con la stampa specializzata (Telefisco). Tra gli altri temi in tale circolare, l'Agenzia ha chiarito il dubbio circa la corretta misura dell'ammortamento fiscale dell'avviamento, da applicare per il periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005.

A tal proposito, giova ricordare che le regole riguardanti l'ammortamento dell'avviamento hanno subito, negli ultimi mesi del 2005, due modifiche a distanza di pochi giorni l'una dall'altra.

L'articolo 5-bis del decreto legge n. 203 del 2005, infatti, ha operato una prima modifica all'articolo 103 del Tuir, diminuendo l'aliquota massima in precedenza prevista, che è stata portata dal 10 al 5 per cento, per cui, il periodo minimo di deduzione del valore dell'avviamento è passato da 10 a 20 anni. Tale variazione trovava applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 3 dicembre 2005, data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto legge n. 203, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in bilanci precedenti.

Successivamente, l'articolo 1, comma 521, della legge finanziaria 2006, ha ulteriormente modificato l'articolo 103 del Tuir, portando la predetta aliquota massima dal 5 al 5,56 per cento; pertanto, la durata minima dell'ammortamento dell'avviamento è passata da 20 a 18 anni al fine di attenuare la precedente modifica giudicata troppo penalizzante per le imprese. Relativamente a tale ultima disposizione, nessuna precisazione è stata fornita per quanto riguarda il periodo d'imposta in cui la rettifica di cui al comma 521 si rende efficace. Di conseguenza, era sorto il dubbio se questa correzione potesse applicarsi già a decorrere dal periodo d'imposta 2005, sostituendo così l'intervento operato dal citato decreto legge 203, ovvero se dovesse operare esclusivamente a partire dal periodo d'imposta 2006.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritenuto che la nuova misura di deducibilità dell'avviamento, introdotta dalla legge 266/2005, si rende applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge 203/2005 (3 dicembre 2005).

A sostegno di tale interpretazione, l'Agenzia evidenzia che nell'articolo 4 del decreto legge 203/2005 viene espressamente affermato che le modifiche operate dal presente decreto costituiscono, di fatto, anticipazioni di quelle contenute nella legge finanziari per l'anno 2006.

Da ciò si desume che la volontà del legislatore è stata quella di far operare da subito le disposizioni che avrebbero trovato la loro naturale collocazione nella Finanziaria. Pertanto, risulta ragionevole supporre che la seconda modifica all'articolo 103 del Tuir debba decorrere dalla stessa data in cui avrebbe operato la norma "anticipatrice" della Finanziaria stessa. Inoltre, come ulteriormente precisato nella risposta fornita dall'Agenzia, il legislatore, nel comma 521 della legge 266/2005, richiama espressamente l'articolo 103 del Tuir, così "*come modificato dall'articolo 5-bis, comma 1, del decreto legge n. 203 del 2005*".

In tal modo, si è voluto rettificare la durata minima del periodo d'ammortamento dell'avviamento, così come appena modificata dalla norma del citato decreto legge.

Tanto premesso, la correzione introdotta dalla Finanziaria 2006, sostituendo, di fatto, quella precedentemente apportata dal decreto legge 203/2005, trova applicazione già a partire dal periodo d'imposta 2005.

La quota d'ammortamento dell'avviamento da applicare per l'esercizio 2005 sarà, quindi, pari ad un diciottesimo, mentre quella inferiore del 5 per cento non deve essere presa in considerazione.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate si sofferma anche sulle modalità di applicazione della nuova disposizione, confermando che, così come già previsto nel comma 2 dell'articolo 5-bis del decreto legge 203/2005, la nuova misura dell'ammortamento si applica anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in anni precedenti al 2005 e non ancora completamente ammortizzato.

Ciò significa che, già dall'esercizio 2005, le quote d'ammortamento del valore dell'avviamento dovranno essere calcolate in base ai nuovi limiti massimi, applicando quindi al costo originario, la nuova percentuale del 5,56 per cento, senza dover ricalcolare la quota d'ammortamento che consente di terminare l'ammortamento entro diciotto esercizi dall'iscrizione.

7) IRES – Risposte fornite in occasione dell'incontro con la stampa specializzata- Agenzia delle Entrate – participation exemption – Circolare del 13 febbraio 2006 n. 6/E

Il paragrafo 5 della circolare 6/E del 13 febbraio contiene le risposte ad alcuni quesiti in materia di participation exemption posti in occasione di recenti incontri con la stampa specializzata. Con il primo si chiede se la quota imponibile (5, 9 e 16 per cento) delle plusvalenze in regime *pex* sia rateizzabile, così come previsto per le plusvalenze in regime non participation exemption.

Tale esigenza di chiarificazione è sopraggiunta a seguito delle modifiche apportate all'articolo 87 del Tuir ad opera del decreto legge n. 203 del 2005, convertito, con modifiche, dalla legge n. 248/2005. L'Agenzia delle Entrate, facendo leva sul dettato letterale dell'articolo 86 del Tuir, il quale espressamente esclude dal relativo ambito di applicazione le plusvalenze di cui al successivo articolo 87, ha ritenuto non applicabile la rateizzazione alle plusvalenze in regime *pex*.

Il secondo quesito riguarda la possibilità di scomputare, in sede di cessione di azienda comprensiva di partecipazioni in regime *pex*, dalla plusvalenza complessivamente realizzata, la quota imputabile alle azioni o quote cedute, in modo tale da far concorrere questa parte di plusvalenza alla determinazione del reddito nella misura del 9 per cento. L'Agenzia delle Entrate, muovendo dall'assunto secondo cui "*il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni*", giunge alla conclusione secondo cui la plusvalenza relativa alle partecipazioni in regime *pex* non può

essere estrapolata, dovendo essere per intero assoggettata a tassazione secondo le ordinarie regole dell'articolo 86 del Tuir.

Tali indicazioni potrebbero essere aggirate dai contribuenti con la cosiddetta tecnica dello *splitting*, cioè con la cessione delle partecipazioni in regime *pex* separatamente dalla cessione del rimanente ramo d'azienda. In tale ipotesi, va valutata l'applicazione dell'articolo 37-bis del Dpr n. 600 del 1973.

L'ultimo quesito in materia di regime *pex* riguarda l'estensione analogica della regola fissata dall'articolo 176, terzo comma, del Tuir ai conferimenti cosiddetti realizzativi, disciplinati dall'articolo 175.

Com'è noto, il predetto terzo comma prevede che non si applica l'articolo 37-bis del Dpr 600/73 ogniqualvolta il conferente di un'azienda in regime "bisospensivo" proceda alla cessione delle partecipazioni ricevute in cambio dalla conferitaria, in modo tale da trasformare una plusvalenza su cessione di azienda, che sarebbe stata imponibile, in una plusvalenza su cessione di partecipazioni, che beneficia del regime *pex*.

Per la vastità dell'argomento trattato, si rimanda al testo della circolare, evidenziando che secondo l'Agenzia delle Entrate, tale regola si applica unicamente all'ipotesi disciplinata dall'art. 176 del Tuir, in quanto *“introduce una norma derogatoria alla disciplina generale antielusiva e i presupposti per l'applicazione del regime di pex alla fattispecie di cui all'art. 175 sono diversi da quelli relativi all'articolo 176”*.

8) IRES – Istanza di interpello – Art 11, Legge 27/07/2000, n. 212 – Società “Alfa Spa”– Conferimento e successiva assegnazione di azioni non proporzionali – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 16 febbraio 2006, n. 29.

Nella presente Risoluzione l'Agenzia delle Entrate si occupa del caso in cui una società emetta azioni a fronte di conferimenti non proporzionali ai sensi dell'articolo 2346, comma 4 del Codice civile.

L'Agenzia, in particolare, esamina le problematiche inerenti le imposte sui redditi e l'IVA. Per ciò che concerne le imposte sui redditi, viene precisato che:

- al conferente si applica l'articolo 9, comma 2 del Tuir, il quale stabilisce che *“in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti”*. Se il conferimento è effettuato in denaro, il conferente non consegue alcun reddito imponibile, perchè il corrispettivo ricevuto a fronte del proprio apporto corrisponde esattamente all'ammontare dell'apporto (se, invece, il conferimento fosse fatto in natura, potrebbero emergere plusvalenze pari alla differenza

fra il valore normale dei beni conferiti e il loro costo fiscale in capo al conferente; circolare 10/E del 2005);

- se le azioni non proporzionali sono emesse a favore di un esercente impresa, la circostanza che il valore economico delle azioni ricevute sia superiore a quello del denaro o beni conferiti non comporta emersione di sopravvenienze attive tassabili in capo al conferente nè di oneri deducibili da parte della conferitaria;
- anche nel caso in cui le azioni vengano emesse a favore di persona fisica, non emerge materia imponibile, nè può trovare applicazione l'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir, ai sensi del quale sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente “le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore”;
- con riferimento alle plusvalenze e ai dividendi generati dalle azioni non proporzionali, in assenza di una norma che operi una distinzione tra azioni proporzionali e non proporzionali, trova applicazione l'ordinaria disciplina fiscale dei dividendi.

Infine, per quanto riguarda il regime IVA, viene precisato che anche se il conferente è soggetto al tributo non deve emettere fattura soggetta a IVA contestualmente alla ricezione delle azioni non proporzionali, poichè, ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. 633/72, i conferimenti non sono considerati prestazioni di servizi e, pertanto, viene a mancare il presupposto oggettivo dell'IVA.

9) IRPEF –Reddito di lavoro autonomo - Istanza di interpello – Trattamento fiscale applicabile alle spese sostenute da un professionista per l'acquisto di un marchio – articoli 53 e 54 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 febbraio 2006 n. 30.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate in risposta ad un'istanza di interpello fornisce chiarimenti in merito alle modalità di deduzione delle somme corrisposte da un professionista per l'acquisto di un marchio che identifica un noto studio legale.

L'istante ha acquistato il diritto di utilizzazione del marchio per un periodo di cinque anni e si è obbligato al pagamento integrale ed anticipato dell'intero corrispettivo.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il costo sostenuto dal professionista istante per fruire della visibilità e credibilità dello studio titolare del marchio, è inerente all'esercizio dell'attività svolta dal contribuente, pertanto, deducibile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo prodotto dall'istante.

In merito alle modalità di deduzione del corrispettivo sostenuto, l'Agenzia afferma che il costo deve essere portato integralmente in deduzione nel periodo di imposta in cui lo stesso è stato effettivamente sostenuto, secondo il principio di cassa. L'Agenzia precisa che le somme corrisposte al soggetto titolare del marchio assumono rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito di quest'ultimo.

Per quanto concerne il trattamento applicabile ai fini dell'IVA l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'importo corrisposto al professionista, configuri il corrispettivo di una prestazione di servizio, consistente nel permettere l'utilizzo del proprio marchio, pertanto sussiste nella fattispecie in esame il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA.

II. GIURISPRUDENZA

- 1) IMPOSTE SUI REDDITI -Accertamento - Poteri degli uffici - Art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 -Fattispecie - Soggetto titolare di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e partecipazione in società -Riconduzione al soggetto di movimentazioni bancarie in conti correnti e libretti di deposito e risparmio-Assenza di correlazione con i dati contabili dell'attività -Formulazione di chiarimenti -Mancata ottemperanza - Qualificazione degli incrementi quali redditi di capitale - Artt. 38, 39 e 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- Sent. n. 1439 del 2 dicembre 2005 (dep. il 25 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria -**

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, con la presente sentenza, la Suprema Corte ha evidenziato che tutte le operazioni annotate sui conti correnti e libretti di deposito sono automaticamente imputate dal fisco a reddito di capitale se manca la correlazione con la contabilità della società.

In tale circostanza, peraltro, spetta al contribuente, per vincere la forza presuntiva che l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 attribuisce alla movimentazione bancaria sui conti correnti ricadenti nella disponibilità giuridica dei contribuenti, dimostrare all'Amministrazione finanziaria la correlazione fra i versamenti sui conti correnti e le scritture contabili della società, per farli rientrare tra i redditi d'impresa.

L'ufficio erariale non ha, invece, nessun obbligo di individuare e quindi provare la fonte del reddito, se cioè si tratta di redditi fondiari, di redditi di capitale, di redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo.

2) IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento - Invito al contribuente a presentare documenti- Termine - Art. 34 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 Sent. n. 1450 del 14 dicembre 2005 (dep. il 25 gennaio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria -

La Corte di Cassazione con la presente sentenza, respingendo il ricorso di una società che non aveva presentato in tempo utile all'Ufficio Iva i conti bancari richiesti ha statuito la legittimità dell'invito rivolto dal medesimo ufficio al contribuente a trasmettere, entro 15 giorni, atti e documenti anche bancari o relativi ai rapporti con terzi, tali da giustificare i costi inseriti a bilancio.

In tal modo la Suprema Corte ha respinto il ricorso della società ricorrente, che aveva lamentato di non aver avuto abbastanza tempo per presentare la documentazione, che essendo bancaria, doveva avere a suo avviso un termine minimo di sessanta giorni, secondo quanto previsto dall'art. 34 del D.P.R. 600/1973.

Secondo la Cassazione, invece, essendo la documentazione richiesta non una certificazione da formarsi per l'occorrenza, ma documenti già pronti, si ricade nella disciplina generale dell'art. 32, che prevede il potere dell'ufficio di invitare i contribuenti, ai quali deve essere assegnato un termine non inferiore ai quindici giorni, a esibire o trasmettere atti o documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti bancari di cui all'art. 34 del D.P.R. 600/1973.

3) Sent. n. 3891 del 1° dicembre 2005 (dep. il 22 febbraio 2006) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Merone Imposte su redditi - Redditi d'impresa - Istituto bancario - Spese di beneficenza - Detraibilità - Limiti - Artt. 60 e 74 del D.P.R. 1973, n. 597.

La Cassazione, con la **sentenza** n. 3891 del 22 febbraio **2006**, fissa i “paletti” per i benefici fiscali alle banche che fanno beneficenza, prevedendo la deducibilità delle erogazioni liberali, soltanto in presenza di determinati presupposti di legge, e cioè se sono fatte in favore di specifici soggetti ed entro certe somme di denaro, a prescindere dalle direttive della Banca d'Italia.

Uno dei motivi principali su cui i giudici di legittimità hanno fondato la propria decisione è che le variazioni in diminuzione, consentite dalle norme fiscali, sono soltanto quelle specificamente elencate. In particolare la legge sancisce che “le erogazioni liberali sono deducibili soltanto in presenza di presupposti (se fatte in favore di specifici soggetti ed entro certi limiti)”.

In altri termini, secondo la giurisprudenza di legittimità, le somme assegnate dalle casse di risparmio a opere di beneficenza e di pubblica utilità, sono fiscalmente deducibili anche quando non siano transitate nel conto dei profitti e delle perdite. Occorre però che ricorra 'il requisito soggettivo (tipi di destinatari) e quello oggettivo (limite pecuniario della erogazione)'.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRAP - Modifiche all'articolo 11 del D. Lgs. N. 446 del 15 dicembre 1997 - Deduzione per l'incremento occupazionale - Agenzia delle Entrate - Circolare del 13 febbraio 2006 n. 7.

Con la presente Circolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle rilevanti modifiche apportate dall'articolo 11-ter della Legge 80/2005 alle disposizioni in materia di deduzioni dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'incremento della base occupazionale, introdotte con i commi 347 e 348 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005).

Tale formulazione, nel confermare il subordino dell'applicabilità del regime all'approvazione da parte della Commissione Europea, prevede alcune importanti modifiche alle disposizioni previgenti:

- è prevista una **limitazione** (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008) della durata dell'agevolazione introdotta dal primo periodo del comma 4-quater, precedentemente riconosciuta a tempo indeterminato nella versione contenuta nell'art. 1 della Legge Finanziaria 2005;
- la **rilevanza**, ai fini della sussistenza dell'incremento occupazionale realizzato in ciascun periodo d'imposta agevolabile, della media occupazionale del periodo d'imposta precedente piuttosto che la media occupazionale del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;
- l'introduzione di una **disposizione antielusiva** volta a stabilire la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui negli esercizi successivi al 2004 il numero di lavoratori risulti inferiore o pari a quelli mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;

- **l'aumento** fino a cinque e tre volte dell'importo di agevolazione spettante nelle aree ammissibili alla deroga previste dall'art. 87, par. 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce le Comunità Europee;
- la **subordinazione** del riconoscimento della maggiore deduzione spettante per le attività localizzate nelle aree svantaggiate, di cui al comma 4-quinquies dello stesso articolo 11 del decreto IRAP, al rispetto dei criteri stabiliti dal Regolamento (CE) n. 2204/2002 del 12 dicembre 2002, "relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione".

II. GIURISPRUDENZA

1) IVA - Rettifica delle dichiarazioni del contribuente - Infedeltà della dichiarazione desunta da presunzioni semplici - Percentuale di ricarico inferiore a quella media riscontrabile nel settore specifico - Idoneità a dar corso ad accertamento presuntivo - Esclusione- Sent. n. 641 del 13 gennaio 2006 della Corte di Cassazione - Sez. civile -

La Corte di cassazione con la sentenza n. 641 del 13 gennaio 2006 ha specificato che in caso di accertamento presuntivo dell'IVA, dovuta da una società che svolge attività commerciale, il fisco non potrà prescindere dai prezzi di acquisto e di vendita al pubblico della merce trattata (non essendo sufficienti le sole medie di settore, non essendo questi dati certi) e che non compete al contribuente provare la divergenza fra i dati da lui indicati nella dichiarazione e quelli presunti.

Il fulcro della questione risiede nelle presunzioni, che devono essere gravi, precise e concordanti; tale qualificazione non può attribuirsi alle medie di settore, per cui, si legge nelle motivazioni, la sostituzione delle percentuali di ricarico dovrà tener conto dei prezzi di vendita e di acquisto. L'accertamento presuntivo non può fondarsi solo sulla differenza fra le percentuali di ricarico che andranno ancorate a uno specifico riferimento e a circostanze che possano far presumere l'omessa dichiarazione di corrispettivi da parte del contribuente.

2) IMPOSTA DI REGISTRO- Cessione d'azienda modalità di determinazione dell'avviamento– sentenza n. 2204 del 1 febbraio 2006 della Corte di Cassazione

La Corte di cassazione con la sentenza n. 2204 del 1° febbraio 2006 ha stabilito che l'ufficio del registro nel determinare, in occasione della cessione d'azienda, l'avviamento di questa dovrà tener conto dell'utile di bilancio che riflette, più da vicino, la situazione reale dell'impresa e non del volume d'affari.

Se così non fosse, hanno precisato i giudici della quinta sezione, “non risulta spiegato perché, in situazioni di crisi dell'impresa, non sia consentito attenersi a criteri valutativi fondati sul giro d'affari, intesi come soglia minima per fissare fiscalmente il valore dell'avviamento”. Il punto fermo da cui è partita la Corte è che l'avviamento, essendo una qualità dell'azienda, si atteggia come bene di questa e va quindi incluso nel trasferimento