

CIRCOLARE N. 10/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 13 marzo 2006

OGGETTO: Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria - decreto-legge n. 203 del 2005, c.d. collegato alla legge finanziaria per il 2006

INDICE

1	PREMESSA.....	4
2	LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLA DICHIARAZIONE	4
3	VERSAMENTI UNITARI TRAMITE PROCEDURE TELEMATICHE.....	6
4	DISPOSIZIONI RELATIVE ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA E AL CODICE FISCALE	7
<i>4.1</i>	<i>Atti nei quali deve essere indicato il numero di codice fiscale.....</i>	<i>7</i>
<i>4.2</i>	<i>Comunicazioni all'anagrafe tributaria</i>	<i>8</i>
5	ACCERTAMENTO SINTETICO DEL REDDITO IN RELAZIONE ALLE SPESE PER INCREMENTI PATRIMONIALI	9
6	INVITI AL CONTRIBUENTE.....	10
7	DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA.....	12
<i>7.1</i>	<i>Oggetto della giurisdizione tributaria.....</i>	<i>12</i>
<i>7.2</i>	<i>Poteri delle commissioni tributarie.....</i>	<i>13</i>
<i>7.3</i>	<i>Costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante</i>	<i>15</i>
<i>7.4</i>	<i>Deposito di copia dell'appello presso la segreteria della commissione tributaria provinciale</i>	<i>15</i>
<i>7.5</i>	<i>Assistenza tecnica.....</i>	<i>16</i>
8	MODIFICHE AL REGIME DELLA PARTICIPATION EXEMPTION	17
<i>8.1</i>	<i>Regime dei costi relativi alle partecipazioni esenti</i>	<i>20</i>
<i>8.1.1</i>	<i>Pro-rata patrimoniale - criteri per la determinazione degli oneri finanziari indeducibili.....</i>	<i>20</i>
<i>8.1.2</i>	<i>Oneri accessori di diretta imputazione.....</i>	<i>22</i>

9	AMMORTAMENTO DELL'AVVIAMENTO	22
10	DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA SUI BENI IMMOBILI	25
<i>10.1</i>	<i>Decorrenza della norma.....</i>	<i>29</i>
11	INTERVENTI IN FAVORE DELL'UTILIZZO DI GPL E METANO PER AUTOTRAZIONE.....	30
12	DISCIPLINA IN MATERIA DI BANCHE ED ASSICURAZIONI.....	33
<i>12.1</i>	<i>Misure in materia di IRAP per le imprese di assicurazione.....</i>	<i>33</i>
<i>12.2</i>	<i>Modifiche all'articolo 111 del TUIR.....</i>	<i>34</i>
<i>12.3</i>	<i>Modifiche all'articolo 106, comma 3, del TUIR.....</i>	<i>35</i>
13	TASSA SUI CONTRATTI DI BORSA.....	37
14	IMMOBILI DI PROPRIETÀ' DELLE IMPRESE.....	38
<i>14.1</i>	<i>La disciplina per le imprese.....</i>	<i>38</i>
<i>14.2</i>	<i>La disciplina per gli enti non commerciali</i>	<i>42</i>
<i>14.3</i>	<i>Decorrenza della norma.....</i>	<i>43</i>
15	RAPPRESENTANZA PRESSO GLI UFFICI DELL'AMMINISTRAZIONE.....	44
16	COMPETENZA SULL'ASSISTENZA FISCALE E NORME DI COORDINAMENTO	45
17	RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI.....	46
18	MISURE PER CONTRASTARE LA DIFFUSIONE DEL GIOCO ILLEGALE - MODIFICHE AL REGIME DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA	48
<i>18.1</i>	<i>Operazioni esenti per le quali opera la detraibilità.....</i>	<i>49</i>
<i>18.2</i>	<i>Operazioni inerenti e connesse.....</i>	<i>50</i>
<i>18.3</i>	<i>Decorrenza della norma.....</i>	<i>54</i>

1 PREMESSA

Nel supplemento ordinario n. 195/L alla Gazzetta Ufficiale n. 281 del 2 dicembre 2005 è stata pubblicata la legge 2 dicembre 2005, n. 248, che ha convertito in legge, con modificazioni, il decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (di seguito, *decreto-legge*), concernente misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.

Con la presente circolare vengono forniti i primi chiarimenti in merito alle disposizioni che impattano sulle competenze dell'Agenzia delle Entrate.

Saranno illustrati in apposite circolari di prossima pubblicazione gli indirizzi interpretativi relativi al regime di "*indeducibilità delle minusvalenze su dividendi non tassati*", introdotto dall'articolo 5-*quinquies* del *decreto-legge*, e le modifiche al regime della c.d. *tonnage tax*, di cui al comma 19 dell'articolo 11-*quaterdecies*.

2 LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLA DICHIARAZIONE

L'articolo 2, commi 1 e 10, del *decreto-legge* modifica la disciplina relativa alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione, incidendo sulle competenze degli uffici rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi.

Con l'inserimento del comma 2-*bis* sia nell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che nell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il *decreto-legge* introduce disposizioni finalizzate ad anticipare e potenziare, per entrambi i settori impositivi, i poteri dell'amministrazione finanziaria.

Le disposizioni di cui ai commi 1 e 10, in particolare, consentono agli uffici dell'Agenzia delle entrate la possibilità di controllare, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, il tempestivo versamento delle imposte sul reddito e dell'IVA, dovute a saldo o a titolo d'acconto, nonché delle ritenute operate dai sostituti d'imposta.

Accanto alla tradizionale attività di liquidazione basata, sia ai fini dell'IVA che delle imposte sui redditi, su dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e su quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, si aggiunge, quindi, il potere di anticipare i controlli ad una fase anteriore a quella dichiarativa.

L'esercizio di tale potere è subordinato alla circostanza che, secondo il prudente apprezzamento dell'ufficio, vi sia pericolo per la riscossione. Come chiarito con circolare del 23 maggio 1978 n. 29, parte 7, elementi sintomatici di pericolo per la riscossione possono emergere, ad esempio, quando risulti che il contribuente ha ridotto artificialmente il suo debito d'imposta ed è in procinto di liquidare il suo patrimonio per sottrarsi ad ogni azione di recupero o comunque quando risulti che la situazione patrimoniale del debitore sia tale che un rinvio della riscossione dell'imposta possa determinare la impossibilità del recupero totale per il concorso di altri creditori privilegiati.

Per ragioni sistematiche, l'articolo 2, comma 12, del *decreto-legge* ha abrogato il comma 4 dell'articolo 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, le cui disposizioni, volte a consentire - prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA - l'accertamento delle imposte non versate quando vi fosse pericolo per la riscossione, risultano ora trasferite nel disposto dell'articolo 54-*bis*.

Coordinando le disposizioni in materia di comunicazione degli esiti dei controlli automatici (di cui all'articolo 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 e 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973), con la nuova disciplina dei controlli precedenti la dichiarazione, ai commi 1 (ai fini dell'IVA) e 10 (ai fini delle imposte sui redditi) dell'articolo 2 del *decreto-legge* si dispone che l'esito della liquidazione

effettuata in sede di controllo anticipato, quando evidenzi una imposta o maggiore imposta dovuta, deve essere comunicato al contribuente affinché questi possa provvedere al relativo pagamento e alla regolarizzazione degli aspetti formali, evitando altresì la reiterazione di errori.

L'articolo 2, comma 11, del *decreto-legge* modifica la disciplina della riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, contenuta nell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 462, per adeguarla ai nuovi poteri di controllo anticipato. E' previsto, in particolare, che le somme dovute in esito al controllo anticipato, possono essere iscritte a ruolo a titolo definitivo, analogamente alle somme emerse a seguito dei controlli automatici basati sulla dichiarazione.

Parimenti, non si procederà all'iscrizione a ruolo qualora il contribuente o il sostituto d'imposta provveda al versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dal ricevimento della prescritta comunicazione da parte dell'ufficio. In tale caso, l'ammontare delle sanzioni dovute viene ridotto ad un terzo e gli interessi dovuti sono calcolati fino all'ultimo giorno del mese antecedente quello in cui viene predisposta la comunicazione (articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 462 del 1997).

3 VERSAMENTI UNITARI TRAMITE PROCEDURE TELEMATICHE

L'articolo 2, comma 10-*bis*, del *decreto-legge*, aggiunto in sede di conversione, modifica la disciplina dei versamenti unitari previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, contenente norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di presentazione delle dichiarazioni.

La nuova disposizione prevede che i soggetti tenuti alla presentazione telematica della dichiarazione, indicati all'articolo 3, commi 2 e 2-*bis* del regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio

1998, n. 322, dal 1° febbraio 2006 possono effettuare in forma telematica anche i versamenti unitari, previsti dall'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Per effetto della modifica in esame, dunque, i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA e di quella dei sostituti di imposta, le società di capitali, cooperative, di mutua assicurazione e gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato [articolo 73, comma 1, lettere a) e b), TUIR], i soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore potranno effettuare i versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, tramite procedure telematiche, direttamente o avvalendosi dei soggetti incaricati individuati all'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998.

4 DISPOSIZIONI RELATIVE ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA E AL CODICE FISCALE

L'articolo 2, comma 14, del *decreto-legge*, come modificato in sede di conversione, modifica gli articoli 6, 7 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, contenente disposizioni relative all'anagrafe tributaria ed al codice fiscale dei contribuenti.

4.1 Atti nei quali deve essere indicato il numero di codice fiscale

Il nuovo disposto normativo modifica, in parte, l'ambito di applicazione della disposizione di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 605 citato, che individua gli atti in cui deve essere indicato il codice fiscale.

Per effetto delle nuove disposizioni viene introdotto l'obbligo di indicare il codice fiscale nelle domande di immatricolazione e reimmatricolazione di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi.

Di converso, per le concessioni in materia edilizia e urbanistica rilasciate ai sensi della legge 28 gennaio 1977, n. 10, i beneficiari ed i progettisti dell'opera non sono più tenuti ad indicare il codice fiscale.

4.2 Comunicazioni all'anagrafe tributaria

L'articolo 2, comma 14, modifica anche la disciplina delle comunicazioni che le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese d'investimento, gli organismi d'investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario, sono tenuti ad effettuare nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Detti soggetti devono, ai sensi dell'articolo 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605 del 1973, rilevare e tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria.

L'articolo 2 del *decreto-legge*, come modificato in sede di conversione, ha esteso, con finalità antielusive, l'ambito oggettivo della suddetta disposizione, prevedendo che, tra le operazioni alle quali si collega l'obbligo di rilevare e tenere in evidenza i prescritti dati, rientrano sia quelle effettuate per conto proprio, che quelle effettuate per conto o in nome di terzi. Conseguentemente, le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari e gli altri soggetti interessati sono tenuti a rilevare i dati identificativi, compreso il codice fiscale, non solo quando il soggetto agisce per conto proprio ma anche quando effettua l'operazione nell'interesse o in nome di terzi.

Tuttavia, l'obbligo di rilevare e tenere in evidenza i prescritti dati identificativi non sorge quando l'operazione venga effettuata tramite bollettino di conto corrente postale e sia relativa ad operazioni che abbiano un importo unitario inferiore a 1.500 euro.

Prima del *decreto-legge*, l'articolo 7, undicesimo comma, del D.P.R. n. 605 del 1973, prescriveva la comunicazione telematica dei dati rilevati dalle

banche, dalle società Poste italiane Spa e dagli altri soggetti interessati, di cui al sesto comma del medesimo articolo 7. L'articolo 2, comma 14, abrogando il riferimento al sesto comma, ha escluso che in capo ai soggetti ivi indicati (tra gli altri, banche, società Poste Italiane Spa, intermediari finanziari) si configuri un autonomo obbligo di trasmissione dei dati rilevati. Tali soggetti sono tenuti, pertanto, soltanto a rilevare ed a tenere in evidenza i dati identificativi, senza provvedere alla sistematica trasmissione.

Invero, i dati rilevati ed evidenziati ai sensi del sesto comma prima citato, possono essere richiesti dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 51, secondo comma, n. 7), del D.P.R. n. 633 del 1972. In tal caso, le richieste degli uffici, come pure le relative risposte, anche se negative, devono essere trasmesse esclusivamente in via telematica.

Le disposizioni contenute nell'articolo 7, comma 6, del D.P.R. 605 del 1973, come modificate dall'articolo 2, comma 14, in esame, hanno effetto con decorrenza dal 1° gennaio 2006. Di conseguenza, a partire dalla predetta data i soggetti interessati hanno l'obbligo di rilevare e tenere in evidenza i dati predetti.

5 ACCERTAMENTO SINTETICO DEL REDDITO IN RELAZIONE ALLE SPESE PER INCREMENTI PATRIMONIALI

I commi 14-*quater* e 14-*quinquies* dell'articolo 2 del *decreto-legge*, aggiunti in sede di conversione, intervengono sulla disciplina dell'accertamento sintetico di cui all'articolo 38, quinto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Ai sensi del previgente disposto del citato articolo 38, si presupponeva che, ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo, la spesa sostenuta per incrementi patrimoniali fosse espressa dai redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui la medesima spesa era stata effettuata e nei cinque precedenti.

L'articolo 2 del *decreto-legge*, riducendo di un anno l'ambito temporale della presunzione legale, dispone che la spesa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti.

La nuova previsione normativa si applica agli avvisi di accertamento notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del *decreto-legge* e, quindi, dal 3 dicembre 2005.

6 INVITI AL CONTRIBUENTE

L'articolo 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con la legge 27 luglio 2000, n. 212, prevede che, in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione emerse in sede di liquidazione, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo, ovvero alla riduzione della somma chiesta a rimborso, l'amministrazione finanziaria invita il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo, non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

L'articolo 2-bis, comma 1, del *decreto-legge*, aggiunto in sede di conversione, disciplina in dettaglio le modalità con cui l'amministrazione finanziaria è tenuta ad invitare il contribuente.

In via generale, la lettera b) del predetto comma 1 prevede che l'invito in esame debba essere comunicato mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Ai sensi della lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 2-bis, tuttavia, per le dichiarazioni presentate in via telematica a decorrere dal 1° gennaio 2006 attraverso i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (cosiddetti intermediari), l'invito in esame, qualora previsto nell'incarico di trasmissione, è comunicato a questi ultimi con mezzi telematici.

A loro volta, gli intermediari – entro trenta giorni – devono portare a conoscenza del contribuente gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni, così come evidenziati nel predetto invito.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997, non si procede all'iscrizione a ruolo se il pagamento avviene entro trenta giorni dalla data della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione, in sede di autotutela, delle somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto.

Ai sensi del nuovo articolo 2-*bis*, comma 2, nei casi in cui la comunicazione sia inviata all'intermediario, il termine di trenta giorni previsto a favore del contribuente per effettuare il pagamento ed evitare, in tal modo, l'iscrizione a ruolo, non decorre dalla data della comunicazione, bensì dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito all'intermediario.

Nonostante l'articolo 2-*bis*, ai fini dell'individuazione dei soggetti incaricati alla trasmissione, rinvii all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. 322 del 1998, si ritiene che la relativa disposizione sia riferita anche ai soggetti che trasmettono le dichiarazioni di società appartenenti al gruppo (c.d. trasmettitori di gruppo, di cui al comma 2-*bis* del citato articolo 3). Tale affermazione trova conferma nella lettura sistematica dello stesso articolo 3 che, al comma 2, tra gli “*incaricati*” annovera anche i trasmettitori di gruppo. In senso conforme, nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione è stato chiarito che la società del gruppo incaricata alla trasmissione della dichiarazione debba osservare tutti gli adempimenti cui sono tenuti, ai fini della presentazione telematica, gli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, comma 3, citato.

7 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

In sede di conversione del *decreto-legge* è stato aggiunto l'articolo 3-*bis*, che ha apportato alcune modifiche ai decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546, concernenti, rispettivamente, l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria e la disciplina del processo tributario.

Le disposizioni in materia di giustizia tributaria, pertanto, trovano applicazione dalla data di entrata in vigore della legge n. 248 del 2005 (3 dicembre 2005).

In merito alle predette modifiche apportate al D.Lgs. n. 546 del 1992, si evidenzia quanto segue.

7.1 *Oggetto della giurisdizione tributaria*

Le lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 3-*bis* modificano i commi 1 e 2 dell'articolo 2 del decreto n. 546, rubricato "*Oggetto della giurisdizione tributaria*".

La lettera a) inserisce al comma 1 dell'articolo 2 citato, dopo le parole "*tributi di ogni genere e specie*", le parole "*comunque denominati*".

Si tratta di una disposizione che, con riguardo ai tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate, esplicita ulteriormente il principio già contenuto nel precedente testo dell'articolo 2 del decreto n. 546, così come risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (finanziaria 2002).

In merito alle novità introdotte dalla finanziaria 2002, la circolare n. 25/E del 21 marzo 2002 ha chiarito che a decorrere dal 1° gennaio 2002, l'ambito della giurisdizione speciale tributaria è esteso a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie. Pertanto, ogni tributo, anche di nuova istituzione, rientrerà automaticamente nella giurisdizione tributaria, senza necessità di espresse disposizioni al riguardo.

Per effetto della lettera b) del comma 1 dell'articolo 3-bis, sono attratte nell'ambito della giurisdizione tributaria *“anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”*.

Al riguardo si precisa che la gestione dei suddetti canoni o tariffe rientra nelle competenze degli enti locali, come si desume dalle disposizioni legislative inerenti alla relativa disciplina (cfr., in particolare, gli articoli 62 e 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché la legge 5 gennaio 1994, n. 36 e l'articolo 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22).

Il nuovo testo dell'articolo 2 del decreto n. 546, ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 248 del 2005, è entrato in vigore il 3 dicembre 2005.

In assenza di norme transitorie, le nuove prescrizioni si applicano a tutti i ricorsi presentati a partire da tale data. Infatti, l'articolo 5 del codice di procedura civile, applicabile in base al richiamo di cui all'articolo 1, comma 2 del medesimo decreto n. 546, stabilisce che *“La giurisdizione e la competenza si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda, e non hanno rilevanza rispetto ad esse i successivi mutamenti della legge o dello stato o dello stato medesimo”*.

7.2 Poteri delle commissioni tributarie

Il comma 5 dell'articolo 3-bis del *decreto-legge* ha abrogato il disposto del comma 3 dell'articolo 7 del decreto n. 546, secondo cui *“E' sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”*.

È soppressa, pertanto, la facoltà di ordinare *ex officio* alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Ciò

deve indurre gli uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario siano debitamente documentati.

Resta salva in ogni caso la facoltà, per ciascuna delle parti, di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte. L'abrogazione del citato comma 3 dell'articolo 7 delimita, invero, la portata dell'articolo 24, comma 2, del decreto n. 546, in base al quale *“l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ... per ordine della commissione ...”*. Tale disposizione va interpretata nel senso che il potere istruttorio di ordinare il deposito di documenti può essere esercitato dal giudice tributario soltanto a seguito della preventiva istanza di una delle parti processuali e non più, come in precedenza, d'iniziativa della stessa commissione.

La *ratio* della modifica in commento va individuata nella volontà del legislatore di rimettere all'iniziativa delle parti l'andamento del processo, rafforzando il carattere dispositivo del processo tributario.

In tal senso si è recentemente espressa la Corte di Cassazione con sentenza 11 gennaio 2006, n. 366, ove è stato innanzitutto ribadito che l'abrogato comma 3 dell'articolo 7 *“costituisce una norma eccezionale che non può essere utilizzata come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio salvo che sia impossibile o sommamente difficile esercitarlo (Cass. n. 8439/2004 e Cass. n. 7678/2002)”*.

Partendo da tale premessa, la Suprema Corte ha poi precisato che *“diversamente risulterebbe violato il principio dispositivo ... su cui si regge il processo tributario”* e che, pertanto, *“non a caso la recente miniriforma sul contenzioso approvata con la conversione in legge del D.L. n. 203/2005 ha soppresso ... la disposizione in parola eliminando così una possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'art. 2697 del codice civile ...”*.

7.3 Costituzione in giudizio del ricorrente e dell'appellante

Il comma 6 dell'articolo 3-*bis* del *decreto-legge*, come convertito dalla legge n. 248 del 2005, modifica il comma 1 dell'articolo 22 del decreto n. 546 (*"Costituzione in giudizio del ricorrente"*), prevedendo la possibilità per il ricorrente di costituirsi in giudizio non più esclusivamente attraverso il deposito nella segreteria della commissione tributaria provinciale adita dell'originale del ricorso, ma anche mediante la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Tale modifica si è resa necessaria a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 6 dicembre 2002, n. 520, che ha dichiarato incostituzionale l'articolo 22, commi 1 e 2, del citato decreto n. 546, nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, l'utilizzo del servizio postale.

In merito si evidenzia che, per effetto del rinvio operato dall'articolo 53 del decreto n. 546 (*"Forma dell'appello"*) all'articolo 22, commi 1, 2 e 3, dello stesso decreto, la nuova forma di deposito in commento trova applicazione anche con riferimento al ricorso in appello.

Ai fini del computo dei termini processuali, in mancanza di una specifica previsione normativa sul punto, si ritiene che vada applicata in via analogica la disposizione in materia comunicazioni e notificazioni di cui al comma 5 del precedente articolo 16, secondo cui *"Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto"*.

7.4 Deposito di copia dell'appello presso la segreteria della commissione tributaria provinciale

Il comma 7 dell'articolo 3-*bis* in commento ha modificato l'articolo 53, comma 2, del decreto n. 546, introducendo a carico dell'appellante, *"Ove il*

ricorso non sia stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario”, un’ulteriore incombenza, consistente nell’obbligo di depositare copia dell’appello presso l’ufficio di segreteria della commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Detto adempimento deve essere assolto dall’appellante a pena di inammissibilità. Esso sostanzialmente svolge – nei casi in cui l’appellante non si avvale per la notifica dell’intermediazione dell’ufficiale giudiziario - la stessa funzione di cui all’articolo 123 (“*Avviso d’impugnazione alla cancelleria*”) delle disposizioni per l’attuazione del codice di procedura civile, che così dispone:

“L’ufficiale giudiziario che ha notificato un atto d’impugnazione deve darne immediatamente avviso scritto al cancelliere del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata.

“Il cancelliere deve fare annotazione dell’impugnazione sull’originale della sentenza.”

7.5 Assistenza tecnica

Ai sensi dell’articolo 12 del decreto n. 546, le parti, diverse dall’ufficio dell’amministrazione finanziaria o dall’ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, devono essere assistite da un difensore abilitato nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali.

Il comma 9 dell’articolo 3-*bis* in esame ha innovato le categorie di soggetti abilitati a svolgere assistenza tecnica nelle controversie dinanzi al giudice tributario. L’attuale formulazione del comma 2, del citato articolo 12 enumera, tra i soggetti abilitati alla difesa “*gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall’amministrazione pubblica.*”

Dall’elenco dei soggetti abilitati è stato eliminato il riferimento ai procuratori legali, in conseguenza dell’intervenuta soppressione del relativo albo ad opera dell’articolo 1 della legge 24 febbraio 1997, n. 27.

È stata, inoltre, estesa ai consulenti del lavoro l'abilitazione all'assistenza tecnica in tutti i giudizi tributari; viene così modificata la disposizione che limitava tale abilitazione ai soli giudizi concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime.

Ovviamente, i consulenti del lavoro possono svolgere l'attività difensiva solo se – oltre a non essere dipendenti da un'amministrazione pubblica – sono regolarmente iscritti nel relativo ordine.

8 MODIFICHE AL REGIME DELLA PARTICIPATION EXEMPTION

L'articolo 5 del *decreto-legge*, come modificato dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248, reca alcune correzioni al regime delle plusvalenze finanziarie su titoli partecipativi e strumenti finanziari similari.

In particolare, con la modifica degli articoli 64, 87, 97, e 101 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, 917 (TUIR), sono state:

- apportate rilevanti novità al regime della c.d. *participation exemption*;
- introdotte specifiche previsioni in materia di indeducibilità delle minusvalenze e di *pro-rata* patrimoniale, al fine di tener conto delle modifiche all'istituto della *participation exemption*.

Tali novità, pur assumendo rilievo sostanziale, non modificano le linee essenziali del sistema di esenzione delle plusvalenze su partecipazioni.

L'efficacia temporale delle modifiche di seguito illustrate è disciplinata dal comma 3 dell'articolo 5 del *decreto-legge*, in base al quale le nuove regole riguardano “*le cessioni effettuate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto*” e, dunque, ai sensi dell'articolo 13 di tale provvedimento, a decorrere dal 4 ottobre 2005 (giorno successivo a quello di pubblicazione del *decreto-legge*), salvo quanto si dirà appresso per le modifiche alla percentuale di

esenzione delle plusvalenze, ulteriormente modificata dalla legge di conversione del decreto.

In particolare, modificando il comma 1 dell'articolo 87, la norma in commento riduce la percentuale di esenzione (prevista in misura piena fino alla data di entrata in vigore delle modifiche in esame) con riferimento alle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni aventi i requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del *decreto-legge*.

Per effetto dell'ulteriore modifica alla norma introdotta in sede di conversione del *decreto-legge* - che ha effetto dal 3 dicembre, data di entrata in vigore della legge di conversione - le percentuali di esenzioni applicabili alle predette plusvalenze sono le seguenti:

- plusvalenze realizzate fino al 3 ottobre 2005: esenti al 100 per cento;
- plusvalenze realizzate tra il 4 ottobre e il 2 dicembre 2005: esenti nella misura del 95 per cento;
- plusvalenze realizzate tra il 3 dicembre 2005 e il 31 dicembre 2006: esenti nella misura del 91 per cento;
- plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2007: esenti nella misura dell'84 per cento.

L'articolo 5 del *decreto-legge*, oltre a ridurre l'importo dell'esenzione, limita l'accesso al regime di "detassazione" delle plusvalenze prevedendo, con decorrenza dal 4 ottobre 2005, l'ampliamento da dodici a diciotto mesi del periodo di possesso minimo richiesto dalla norma. Resta ferma, invece, l'indeducibilità delle minusvalenze sulle partecipazioni possedute sin dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione ed aventi gli altri requisiti per la *participation exemption*.

In tal senso, come messo in rilievo anche dalla relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento, il riferimento al comma 1 dell'articolo 101 contenuto nel nuovo comma 1-*bis* del medesimo articolo (introdotta dal comma 1, lettera d), dell'articolo 5 in commento) deve essere inteso nel senso che ai fini

dell'identificazione dei beni di cui all'articolo 87, ossia dei beni produttivi di minusvalenze da realizzo non deducibili, il requisito del periodo minimo di possesso delle partecipazioni deve intendersi soddisfatto, anche se esse sono possedute dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione.

In ultima analisi, per effetto della modifica da ultimo descritta, si possono verificare i seguenti regimi fiscali per le plusvalenze e minusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni aventi i requisiti di cui alle lettere b), c) e d) dell'art. 87 del TUIR:

- partecipazioni possedute da meno di dodici mesi interi: plusvalenze imponibili al 100 per cento e minusvalenze deducibili al 100 per cento;
- partecipazioni possedute da più di dodici mesi interi, ma da meno di 18 mesi interi: plusvalenze imponibili al 100 per cento e minusvalenze indeducibili al 100 per cento;
- partecipazioni possedute da più di 18 mesi interi: plusvalenze esenti al 91¹ per cento e minusvalenze indeducibili al 100 per cento.

La diversa rilevanza fiscale che può configurarsi tra componenti positivi (rilevanti) e negativi (irrilevanti) derivanti dalla cessione di partecipazioni aventi i requisiti per la *participation exemption* e detenute da più di dodici ma da meno di diciotto mesi, sussiste anche in capo alle imprese soggette all'IRPEF, in conseguenza della disposizione contenuta nell'articolo 5, comma 1, lettera a), del medesimo *decreto-legge*, che sostituisce il comma 1 dell'articolo 64 del TUIR con il seguente: “*Le minusvalenze realizzate relative a partecipazioni con i requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere b), c) e d), possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite*

¹ 95 per cento per le cessioni avvenute tra il 4 ottobre ed il 2 dicembre 2005.

in data più recente, ed i costi specificamente inerenti al realizzo di tali partecipazioni, sono indeducibili in misura corrispondente alla percentuale di cui all'articolo 58, comma 2", con la conseguenza che si possono avere, a fronte del realizzo di partecipazioni detenute, ad esempio, da 15 mesi, plusvalenze interamente imponibili o minusvalenze indeducibili nella misura del 60 per cento.

Per tali soggetti, ove ricorrano i presupposti dell'esenzione della plusvalenza realizzata, questa compete comunque nella misura del 60 per cento.

8.1 Regime dei costi relativi alle partecipazioni esenti

8.1.1 Pro-rata patrimoniale - criteri per la determinazione degli oneri finanziari indeducibili

L'articolo 5, comma 1, lettera c), del *decreto-legge* ha aggiunto all'articolo 97 del TUIR (*pro-rata patrimoniale*) il comma 1-bis, ai sensi del quale *“Agli effetti del comma 1, il requisito di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a) si intende conseguito qualora le partecipazioni sono possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello della fine del periodo d'imposta”*.

Come noto, ai sensi del comma 1 dell'articolo 97 del TUIR *“Nel caso in cui alla fine del periodo d'imposta il valore di libro delle partecipazioni di cui all'articolo 87 eccede quello del patrimonio netto contabile, la quota di interessi passivi che residua dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 98, al netto degli interessi attivi, è indeducibile per la parte corrispondente al rapporto fra tale eccedenza ed il totale dell'attivo patrimoniale ridotto dello stesso patrimonio netto contabile e dei debiti commerciali”*.

Per effetto di tale disposizione, il limite della deduzione degli interessi passivi (*pro-rata patrimoniale*) scatta solo se si verifica la condizione pregiudiziale di accesso, ossia solo se l'impresa possiede partecipazioni con i

requisiti per la *participation exemption*, iscritte in bilancio ad un valore superiore a quello del proprio patrimonio netto contabile, risultante dal medesimo bilancio.

La modifica introdotta dall'articolo 5, comma 1 in esame (come già anticipato nella circolare n. 46/E del 2 novembre 2005 a commento della disciplina del *pro-rata* patrimoniale e generale di indeducibilità degli interessi passivi) interviene con riferimento al requisito del periodo minimo di possesso delle partecipazioni di cui all'articolo 87 del TUIR.

In sostanza, benché ai fini del citato articolo 87 – come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera b) - il requisito dell'ininterrotto possesso delle partecipazioni deve sussistere “*dal primo giorno del diciottesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione*”, per l'applicazione dell'articolo 97 del TUIR detto requisito rimane di dodici mesi.

Si ricorda, infine, che il comma 1 dell'articolo 97 del TUIR prevede che, per il calcolo del rapporto di indeducibilità degli interessi passivi, occorre tener conto del valore di libro delle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione possedute “*alla fine del periodo d'imposta*”. Analoga precisazione è contenuta nel nuovo comma 1-*bis* del medesimo articolo.

Conseguentemente, anche dopo la recente modifica normativa, deve ritenersi che, ai fini della determinazione del *pro-rata* patrimoniale, il periodo minimo di possesso (dodici mesi) deve essere verificato al termine del periodo d'imposta.

Ciò comporta che nel primo periodo d'imposta in cui la partecipazione è stata acquisita, il requisito dell'ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione non può mai realizzarsi. Tale partecipazione, infatti, alla chiusura del periodo di imposta, non soddisfa il requisito temporale richiesto dalla norma e, dunque, la stessa non rientra nel rapporto previsto dall'articolo 97 del TUIR.

8.1.2 *Oneri accessori di diretta imputazione*

Con riferimento agli oneri accessori di diretta imputazione sostenuti per il compimento della cessione che genera una plusvalenza che si qualifica per il regime di esenzione, nulla è mutato rispetto al regime previgente, nel senso che tali costi – essendo portati direttamente ad abbattimento dei corrispettivi della cessione medesima – divengono deducibili in misura corrispondente alla misura della tassazione subita dalla plusvalenza (come chiarito nel paragrafo precedente, 5 per cento ovvero 9 per cento).

Per quanto concerne gli altri costi connessi alla cessione della partecipazione, che non sono computati nella determinazione della plusvalenza, continua ad applicarsi il regime di indeducibilità previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR. Pertanto, gli stessi dovranno essere ripresi a tassazione nella medesima misura in cui il provento correlato è considerato esente. Si abbatte, in tal modo, la misura del recupero a tassazione di tali costi, prevista integralmente nel regime previgente le modifiche introdotte dal *decreto-legge*, in conseguenza della mutata misura dell'esenzione prevista per le plusvalenze nel regime della *participation exemption*.

9 AMMORTAMENTO DELL'AVVIAMENTO

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 (corrispondente ad una aliquota di ammortamento del 5 per cento). Successivamente, l'articolo 1, comma 521, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, legge finanziaria per il 2006, ha ulteriormente modificato l'articolo 103 del TUIR portando la predetta durata minima a 18 anni (corrispondente ad una aliquota del 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 è entrato 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 deducibilità dell'avviamento introdotta dalla legge finanziaria per il 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 ciò, si evidenzia che l'articolo 4 del decreto legge in commento, 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 volontà legislativa di far operare da subito norme destinate a trovare spazio nella successiva legge finanziaria. Pertanto, appare coerente far decorrere la modifica introdotta dalla legge finanziaria dalla stessa data in cui avrebbe operato la disposizione *“anticipatrice”* della legge medesima.

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

La modifica normativa introdotta dalla legge finanziaria, dunque, 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 aliquota del 5,56 per cento e continuando, sulla base di tale nuova aliquota, l'ammortamento del valore dell'avviamento non ancora ammortizzato. Non è necessario, quindi, rideterminare le quote di ammortamento in modo da completare l'ammortamento dell'avviamento in un arco temporale di diciotto esercizi a partire da quello di iscrizione.

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

10 DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA SUI BENI IMMOBILI

Il comma 1 dell'articolo 5-ter, del decreto-legge in commento prevede che *“all'articolo 102, comma 7, primo periodo del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole da "a otto anni" fino alla fine del periodo sono sostituite dalle le seguenti: "alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili, e comunque con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici anni se lo stesso ha per oggetto beni immobili"*.

A seguito di tali modifiche la nuova formulazione dell'art. 102, comma 7, primo periodo del TUIR, è la seguente: *“Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario e non è ammesso l'ammortamento anticipato; indipendentemente dai criteri di contabilizzazione, per l'impresa utilizzatrice è ammessa la deduzione dei canoni di locazione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili, e comunque con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici anni se lo stesso ha per oggetto beni immobili”*.

La norma in commento ha modificato il criterio di deduzione dal reddito per l'impresa utilizzatrice dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili, mentre nulla è cambiato con riguardo alla locazione finanziaria dei beni mobili.

Prima delle modifiche introdotte dal predetto art. 5-ter, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili era ammessa a condizione

che la durata del contratto non fosse inferiore a otto anni, mentre per i beni mobili la deducibilità era (ed è) ancorata alla durata del periodo di ammortamento.

A seguito delle modifiche apportate dalla norma in esame, anche per i beni immobili viene richiesta, in linea generale, una durata contrattuale almeno pari alla “*metà del periodo di ammortamento*” corrispondente all’applicazione dei coefficienti ministeriali del D. M. 31 dicembre 1988, con un minimo di otto ed un massimo di quindici anni.

Analogamente a quanto affermato nelle circolari n. 188/E del 16 luglio 1998 con riferimento alla durata minima dei contratti di locazione finanziaria relativi a beni mobili, si ritiene che, ai fini della determinazione della “*metà del periodo di ammortamento*”, non assume rilievo la regola posta dal comma 2 dell’art. 102, secondo la quale ai fini dell’ammortamento dei beni i coefficienti ministeriali devono essere ridotti alla metà per il primo esercizio.

In sintesi, ai fini della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria sui beni immobili la durata minima del relativo contratto non deve essere inferiore alla “*metà del periodo di ammortamento*” tenendo presente che:

- se tale arco temporale (la metà del periodo di ammortamento) è inferiore a otto anni, quest’ultima (otto anni) è la durata minima del contratto richiesta ai fini della deducibilità dei relativi canoni;
- se detto arco temporale è compreso tra otto e quindici anni (ad esempio dodici anni), la durata minima del contratto deve essere pari a tale valore (nell’esempio, 12 anni);
- se detto arco temporale è superiore a quindici anni, quest’ultima (quindici anni) è la durata contrattuale minima richiesta dalla norma.

Resta inteso che nei casi descritti sono comunque deducibili, sulla base della durata contrattuale effettivamente prevista dalle parti, i canoni relativi a contratti con durata superiore ai predetti limiti minimi.

In definitiva, l'introduzione del limite superiore di quindici anni rappresenta un beneficio per il contribuente. Il legislatore ha, infatti, inteso consentire comunque di dedurre i canoni di locazione finanziaria in un periodo di tempo inferiore (quindici anni) a quello che si sarebbe dovuto osservare in presenza di un contratto di locazione riguardante un immobile il cui ordinario periodo di ammortamento, ridotto alla metà, fosse risultato superiore a tale limite. Si è voluto, in sostanza, evitare di rendere troppo penalizzante l'applicazione della nuova disciplina rispetto a quella precedentemente in vigore.

In applicazione dei principi precedentemente enunciati viene evidenziato nella tabella che segue in quali casi è possibile dedurre i canoni di locazione tenuto conto della durata del contratto di leasing immobiliare .

Coefficiente di ammortamento gabelle	Metà del periodo di ammortamento (in anni)	Durata del contratto (in anni)	Deducibilità
10 %	5	4	NO
		6	NO
		8	SI
4 %	12,5	13	SI
		8	NO
3 %	16,6	13	NO
		15	SI
		16	SI
		17	SI

Giova precisare che la norma in esame prevede che i nuovi vincoli sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria su beni immobili operano “*indipendentemente dai criteri di contabilizzazione*” adottati dal locatario; tale precisazione chiarisce che le nuove regole trovano applicazione anche nei confronti dei soggetti che, avendo adottato i principi contabili internazionali (IAS

17), abbiano contabilizzato il bene in leasing tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, indicando nel conto economico le relative quote di ammortamento.

Per completezza di trattazione si segnala che, ai fini della determinazione del periodo di ammortamento, occorre avere riguardo - in conformità a quanto previsto dall'art. 102, comma 7, del TUIR - ai coefficienti di ammortamento previsti per il settore di attività nel quale opera il locatario finanziario; ciò anche quando il bene in leasing fosse eventualmente utilizzato in un settore di attività diverso da quello nel quale opera il locatario medesimo.

Infatti, in coerenza con quanto sostenuto nella risoluzione 9 aprile 2004, n. 56, la strumentalità oggettiva dell'immobile del proprietario ovvero del conduttore in leasing richiede che si applichino i coefficienti del settore di attività riferibile a questi ultimi, prescindendo dall'effettivo utilizzo di tale bene o dalla sua eventuale locazione a terzi. Si pensi al caso dell'immobile condotto in leasing da una società immobiliare e dato da questa in locazione ordinaria ad un terzo che opera nel settore delle "*industrie estrattive di minerali metalliferi e non metalliferi*" (gruppo IV del d. m. 31/12/1988); la verifica della durata del contratto di locazione finanziaria andrà effettuata nella misura del 3 per cento, corrispondente al coefficiente di ammortamento previsto per gli edifici del settore "*altre attività*", a cui deve essere ricondotta l'attività della società immobiliare, e non in base al coefficiente del 5% stabilito per i fabbricati destinati alle predette industrie.

In presenza della cessione del contratto di leasing da un locatario finanziario ad altro, continueranno ad applicarsi i coefficienti riferibili al primo locatario, sempre che la modifica negoziale sia tale da non dare luogo ad un nuovo contratto di locazione finanziaria; in presenza di un nuovo contratto di leasing si avrà una nuova decorrenza del periodo di ammortamento, che andrà commisurato facendo riferimento ai coefficienti ministeriali applicabili al settore di attività che caratterizza il nuovo locatario finanziario.

Occorre precisare, infine, che per la determinazione della durata minima del contratto richiesta dalla norma occorre avere riguardo, quale data iniziale di

decorrenza della “*durata del contratto*”, alla data di stipula del contratto o, se diversa, alla successiva data di consegna dell’opera (come nell’ipotesi di “leasing appalto”), a partire dalla quale le parti abbiano differito il momento dal quale decorre l’obbligo di pagamento dei canoni .

Solo in tal modo, avendo cioè riguardo alla “*durata del contratto*” intesa come periodo in cui è pattuito il pagamento dei canoni, è possibile assicurare il rispetto della finalità della modifica normativa, volta ad ampliare l’arco temporale nel quale è consentita la deduzione dei canoni di leasing.

10.1 Decorrenza della norma

Il comma 2 del predetto art. 5-ter stabilisce che “*la disposizione di cui al comma 1 trova applicazione relativamente ai contratti di locazione finanziaria stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.*”

Le nuove regole si applicano, pertanto, ai contratti stipulati successivamente al 3 dicembre 2005, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto che reca la predetta norma e quindi ai contratti stipulati a partire dal 4 dicembre 2005.

In ipotesi di modifica delle pattuizioni di un contratto già in corso di esecuzione al 3 dicembre 2005, tale da configurare la novazione del precedente contratto, ai sensi dell’art. 1230 e seguenti del codice civile, troveranno applicazione le nuove regole sulla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria introdotte dal 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 certa data l’accordo di locazione finanziaria.

Ciò posto, a tali fini si ritiene irrilevante la eventuale indisponibilità del bene in capo al locatario, al momento della stipula del contratto, ben potendo questi acquisire la disponibilità del medesimo in un momento successivo.

Anche in relazione al contratto di “leasing appalto”, si ritiene che per l’applicabilità delle nuove norme rilevi il momento della stipula del contratto nel quale viene individuata l’opera che il locatore si obbliga a realizzare e consegnare, restando ininfluenti, a tal fine, le vicende relative alla consegna dell’opera medesima che, come detto sopra, assumono invece rilevanza in relazione alla determinazione della durata del contratto.

11 INTERVENTI IN FAVORE DELL’UTILIZZO DI GPL E METANO PER AUTOTRAZIONE.

L’articolo 5-*sexies* del *decreto-legge*, introdotto in sede di conversione, si colloca nel quadro normativo delle misure di tutela dell’ambiente dalle emissioni inquinanti prodotte dalla circolazione stradale degli autoveicoli e reca disposizioni finalizzate a promuovere l’utilizzo di GPL e metano per autotrazione.

Le relative disposizioni integrano quelle, aventi la medesima finalità, contenute nell’articolo 1, comma 2 del decreto-legge 25 settembre 1997, n. 324, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1997, n. 403, così come modificato dall’articolo 53 della legge 23 agosto 2004, n. 239. Esse prevedono:

- un contributo per l’acquisto di un autoveicolo nuovo di fabbrica omologato anche o esclusivamente a gas metano o GPL;
- un contributo per l’installazione di impianto alimentato a metano o GPL su autoveicolo di proprietà entro tre anni successivi alla data di prima immatricolazione dello stesso.

Si ricorda che il Ministero delle attività produttive ha adottato le relative disposizioni di attuazione con il D.M. 17 luglio 1998, n. 256, successivamente

modificato dal D.M. 2 luglio 2003, n. 183, fornendo ulteriori chiarimenti sull'applicazione dell'agevolazione, da ultimo, con circolare n. 6325, del 18 novembre 2004.

Al riguardo si segnala che la categoria dei soggetti beneficiari dei contributi di cui all'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 324 del 1997 originariamente circoscritta, ai sensi dell'articolo 5 del D.M. n. 256 del 1998, alle sole persone fisiche, è stata successivamente ampliata dall'articolo 54 della legge n. 239 del 2004, "*anche a favore delle persone giuridiche*".

In sintesi, le predette agevolazioni, come tra l'altro precisato dall'articolo 5 del citato D.M. n. 256 del 1998, si sono concretizzate in un credito d'imposta a favore delle imprese costruttrici o importatrici di veicoli, e a favore degli installatori degli impianti alimentati a gas metano o GPL, che abbiano anticipato l'importo dei contributi previsti.

Il comma 1 dell'articolo 5-*sexies*, del decreto-legge n. 203, in particolare, dispone il rifinanziamento dei contributi già previsti dall'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 324 del 1997.

Il successivo comma 2 dell'articolo 5-*sexies* inserisce i commi 2-*bis* e 2-*ter* al predetto articolo 1 del DL n. 324 del 1997.

Il comma 2-*bis* dispone che: "*L'importo delle agevolazioni per l'installazione di impianti di alimentazione a metano o a GPL può essere recuperato, mediante credito d'imposta di cui all'articolo 29 del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, dall'interessato alla filiera di settore, secondo modalità che verranno definite con accordo di programma tra il Ministero delle attività produttive e delle associazioni di settore maggiormente rappresentative, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle attività produttive 2 luglio 2003, n. 183*".

La disposizione, al fine di assicurare la massima diffusione dello strumento agevolativo di cui trattasi, rimette ad un accordo di programma tra l'Amministrazione competente e le associazioni di settore l'individuazione dei

soggetti, tra gli interessati alla “*filiera di settore*”, titolati a recuperare l’agevolazione mediante il credito d’imposta, nonché le modalità di recupero dell’agevolazione stessa. I contenuti dell’accordo saranno recepiti con il decreto del Ministro della Attività produttive emanato di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, previsto dal comma 4 dell’articolo 5-*sexies* del *decreto-legge*.

Il comma 2-*ter* stabilisce che “*Il credito d’imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente alla comunicazione di avvenuto riconoscimento del contributo. Il credito d’imposta non è rimborsabile, non concorre alla formazione del valore della produzione netta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, né dell’imponibile agli effetti delle imposte sui redditi e non rileva ai fini del rapporto di cui all’articolo 96 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*”.

La disposizione sopra riportata specifica che il credito d’imposta può essere utilizzato solo in compensazione, ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997 e non può essere richiesto a rimborso. Il credito d’imposta, inoltre, non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive, né deve essere computato ai fini del rapporto di cui all’articolo 96 del TUIR per la determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d’impresa.

Ai sensi del comma 4 dell’articolo 5-*sexies*, infine, l’efficacia di tali disposizioni è subordinata all’emanazione di un decreto di attuazione del Ministro delle Attività Produttive, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, nel quale, tenendo conto dei contenuti dello specifico accordo di programma, sono stabilite le modalità di fruizione del credito d’imposta.

12 DISCIPLINA IN MATERIA DI BANCHE ED ASSICURAZIONI

L'articolo 6 del *decreto-legge* introduce misure specifiche relative agli enti creditizi ed alle imprese di assicurazione.

In particolare, per le imprese di assicurazione, la norma stabilisce:

- 1) l'irrilevanza, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, delle svalutazioni, delle riprese di valore e degli accantonamenti effettuati sui crediti ai sensi dell'articolo 16, comma 9, ultimo periodo, del decreto legislativo 26 maggio 1997, n. 173;
- 2) una minore deducibilità della variazione della riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni, per la parte riferibile alla componente di lungo periodo (articolo 111 del TUIR).

Per gli enti creditizi e finanziari, la norma riduce l'importo deducibile delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti (articolo 106 del TUIR).

Il comma 4 dell'articolo 6 in commento specifica che le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005, data di entrata in vigore del *decreto-legge*.

12.1 Misure in materia di IRAP per le imprese di assicurazione

L'articolo 6, comma 1, integra l'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, disponendo che, nella determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP delle imprese di assicurazione, non si deve tener conto delle svalutazioni, delle riprese di valore e degli accantonamenti effettuati sui crediti ai sensi dell'articolo 16, comma 9, ultimo periodo, del decreto legislativo 26 maggio 1997, n. 173.

Come noto, infatti, secondo quanto previsto da quest'ultima disposizione, i crediti devono essere iscritti secondo il presumibile valore di realizzo. Tuttavia, nel calcolare tale valore, la norma concede all'impresa di assicurazione la possibilità di tener conto della negativa evoluzione degli

incassi, in tal modo consentendo la svalutazione dei crediti medesimi. Tra l'altro, l'anzidetta svalutazione può essere determinata anche in modo forfetario.

Al riguardo, si fa presente, tuttavia, che le riprese di valore e delle riduzioni dei fondi rischi su crediti corrispondenti a svalutazioni o accantonamenti dedotti in passato ai fini dell'IRAP devono concorrere comunque a formare la base imponibile dell'imposta, in applicazione del principio di correlazione sancito dall'articolo 11, comma 3, del citato D.Lgs. n. 446 del 1997. Inoltre, nell'ipotesi di concorrenza di riprese di valore riferite sia ad accantonamenti dedotti che non dedotti, si ribadisce che si considera prioritariamente utilizzata, sino a capienza, la parte di fondo costituita tramite accantonamenti dedotti (cfr. Circolari 148/E del 26 luglio 2000 e n. 10/E del 16 marzo 2005, punto 12.1).

Si rileva, inoltre, che l'introduzione di tale previsione è in linea con il trattamento IRAP delle svalutazioni dei crediti introdotto per le banche dal decreto-legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2004, n. 191.

12.2 Modifiche all'articolo 111 del TUIR

Il comma 2 dell'articolo 6 del *decreto-legge* ha modificato l'articolo 111, comma 3, del TUIR, relativo ai limiti di deducibilità degli accantonamenti alla riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni, effettuati dalle imprese di assicurazione.

Anteriormente alle modifiche in commento, la variazione della predetta riserva, per la parte riferibile alla componente di lungo periodo, era deducibile nella misura del 90 per cento dell'importo iscritto in bilancio.

Per effetto della modifica in commento, invece, la misura della deduzione è ridotta dal 90 al 60 per cento.

Rimangono invece del tutto invariate le altre disposizioni del comma 3 dell'articolo 111 del TUIR, di modo che:

- l'eccedenza della variazione della riserva sinistri iscritta in bilancio, rispetto all'importo deducibile nell'esercizio, può essere dedotta in quote costanti nei nove esercizi successivi;
- si considera componente di lungo periodo il 50 per cento dell'intera riserva sinistri iscritta in bilancio.

Si fa presente, pertanto, che il rinvio nel tempo della deducibilità di una parte della riserva sinistri (ora del 40%) rende l'aggravio IRES di natura temporanea.

Si rileva, da ultimo, che la variazione in aumento da effettuarsi per effetto della norma in commento ai fini delle imposte sui redditi assume rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, sulla base del principio affermato all'art. 11-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997 secondo cui *“i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione ... si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi”*.

12.3 Modifiche all'articolo 106, comma 3, del TUIR

L'articolo 6, comma 3, del *decreto-legge* riduce dallo 0,60 allo 0,40 per cento la deducibilità delle svalutazioni dei crediti per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87.

Da tale modifica discende che:

1. sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,40 per cento (e non più dello 0,60 per cento) del valore dei crediti risultanti in bilancio, aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio, le svalutazioni dei crediti iscritti in bilancio per l'importo non coperto da garanzia assicurativa derivanti da operazioni di erogazione del credito alla clientela, ivi compresi i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali

o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate;

2. qualora, invece, in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni supera lo 0,40 per cento (e non più lo 0,60 per cento), l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei nove esercizi successivi. Anche in tal caso, il rinvio nel tempo dell'eccedenza delle svalutazioni rende l'aggravio IRES di natura temporanea;
3. nell'ipotesi in cui in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni sopra descritte non raggiunga comunque il limite dello 0,40 (e non più dello 0,60 per cento), sono ammessi in deduzione, fino al raggiungimento del predetto limite come sopra calcolato, accantonamenti per rischi su crediti. Rimane fermo che questi ultimi accantonamenti non sono più ammessi in deduzione qualora il loro ammontare complessivo raggiunga il 5 per cento del valore dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Si fa presente, infine, che la modifica apportata all'articolo 106, comma 3, del TUIR non assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. A seguito, infatti, delle modifiche apportate dal citato decreto-legge n. 168 del 2004 all'articolo 6 del decreto legislativo n. 446 del 1997 riguardante la determinazione del valore della produzione netta delle banche e degli altri enti finanziari, le rettifiche di valore su crediti alla clientela, comprese quelle su crediti impliciti relativi ad operazioni di locazione finanziaria nonché degli accantonamenti per rischi su crediti, compresi quelli per interessi di mora, non rientrano fra i componenti idonei a determinare la base imponibile ai fini dell'IRAP per i predetti soggetti.

13 TASSA SUI CONTRATTI DI BORSA

Con l'articolo 6-*bis* del *decreto-legge*, aggiunto in sede di conversione, viene estesa la possibilità di corrispondere in modo virtuale la tassa sui contratti di borsa di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, e successive modificazioni, anche alle Società di gestione del risparmio.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera o) del testo unico della finanza, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, per "Società di gestione del risparmio" (SGR) si intende la società per azioni con sede legale e direzione generale in Italia autorizzata a prestare il servizio di gestione collettiva del risparmio.

In proposito si rammenta che la tassa sui contratti di borsa può essere corrisposta:

- mediante l'uso di foglietti bollati venduti dall'amministrazione finanziaria;
- mediante l'uso di speciali marche a due sezioni da applicare sui foglietti bollati o sui moduli predisposti direttamente dagli interessati;
- in modo virtuale, a seguito di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze o mediante apposita autorizzazione delegata alle Direzioni regionali territorialmente competenti in base al domicilio fiscale dei richiedenti (Decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate del 16 giugno 2000).

Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno stabilite le modalità con cui le società in questione potranno corrispondere la tassa sui contratti di borsa in modo virtuale.

14 IMMOBILI DI PROPRIETA' DELLE IMPRESE

L'articolo 7, comma 1, lettere *a)* e *b)* del *decreto-legge* (rubricato "*Immobili di proprietà delle imprese*") modifica il regime impositivo di taluni immobili concessi in locazione da imprese ed enti non commerciali.

14.1 La disciplina per le imprese

Il comma 1, lettera *a)*, dell'articolo 7, del *decreto-legge* introduce, alla fine del comma 1 dell'articolo 90 del TUIR (rubricato "*proventi immobiliari*"), il seguente periodo: "*In caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione*".

L'articolo 90 del TUIR detta una particolare disciplina per la determinazione del reddito riferibile agli immobili relativi all'impresa "*che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa*". Si tratta degli immobili cd. patrimoniali il cui reddito è assunto nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II (redditi fondiari) del titolo I del TUIR, per gli immobili situati nel territorio dello Stato, e in base all'articolo 70, comma 2 (redditi diversi) del TUIR, per quelli situati all'estero.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 90, inoltre, le spese e gli altri componenti negativi relativi a tali immobili patrimoniali non sono deducibili.

Sono esclusi dalla suddetta disciplina i redditi dei terreni, dominicali e agrari, derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32 del TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti.

In base alla disciplina previgente all'entrata in vigore del *decreto-legge*, il reddito imponibile dei fabbricati - costituenti immobili patrimoniali - situati nel territorio dello Stato e concessi in locazione era determinato, per effetto del rinvio alle disposizioni sui redditi fondiari, ai sensi dell'articolo 37, comma 4-*bis*, del TUIR, assumendo il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5 per cento) e canone di locazione ridotto forfetariamente del 15 per cento, ovvero, del 25 per cento per i soli fabbricati siti nella città di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano.

A seguito della modifica apportata dal *decreto-legge*, il reddito imponibile degli "*immobili locati*" è ora direttamente determinato ai sensi dello stesso articolo 90, comma 1, ultimo periodo assumendo il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5 per cento) e canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria sostenute entro il limite del 15 per cento del canone (e non più ridotto forfetariamente del 15 per cento).

Il periodo aggiunto all'articolo 90 si riferisce genericamente agli "*immobili locati*". Si ritiene al riguardo che la disposizione si riferisca ai fabbricati - costituenti immobili patrimoniali - situati nel territorio dello Stato considerato che ai fabbricati situati all'estero non è possibile applicare le tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria o classe, necessarie per il calcolo del "*reddito medio ordinario*", come previsto dal citato articolo 90 del TUIR. I redditi dei fabbricati situati all'estero restano, pertanto, assunti nell'ammontare determinato a norma dell'articolo 70, comma 2 del TUIR.

Il canone di locazione, ai fini del raffronto con la rendita catastale rivalutata del 5 per cento, può essere ridotto dell'importo delle spese sostenute "*per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*".

Al riguardo si precisa che l'articolo 3 del D.P.R. n. 380 del 2001 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia) reca le

definizioni dei vari tipi di interventi edilizi rilevanti ai fini del Testo unico in materia di edilizia.

La lettera *a*) del comma 1, del richiamato Testo unico, cui rinvia in particolare l'articolo 90 del TUIR, definisce “*interventi di manutenzione ordinaria ... gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti*”. Una esemplificazione degli interventi edilizi che rientrano tra quelli di manutenzione ordinaria è contenuta nel paragrafo 3.4 della circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998 – avente ad oggetto la detrazione per le spese di recupero del patrimonio edilizio -in sede di commento dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, poi trasfuso nell'articolo 3 del Testo unico in materia di edilizia.

Non possono essere portati in riduzione del canone di locazione, invece, gli importi delle spese sostenute per interventi edilizi non riconducibili alla lettera *a*) dell'articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 380 del 2001, quali ad esempio gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia.

Le spese di manutenzione ordinaria così individuate possono essere portate in riduzione del canone di locazione “*fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo*”, come illustrato dal seguente esempio:

<i>Canone di locazione annuo:</i>	<i>euro 20.000</i>
<i>Spese di manutenzione:</i>	<i>euro 3.500</i>
<i>Riduzione massima (15% di euro 20.000):</i>	<i>euro 3.000</i>
<i>Spese non deducibili:</i>	<i>euro 500</i>

L'articolo 90, comma 1, del TUIR non prevede alcuna maggiorazione al limite massimo del 15 per cento a beneficio degli immobili situati nel comune di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, come previsto, invece, dall'articolo 37, comma 4-*bis*, ultimo periodo, del TUIR ai fini della

determinazione dei redditi fondiari. Di conseguenza, anche per gli immobili relativi all'impresa situati in tali comuni si rende applicabile il limite del 15 per cento quale tetto massimo di abbattimento del canone di locazione.

Si precisa, inoltre, che se le spese di manutenzione ordinaria sostenute da un'impresa risultino, in un determinato periodo d'imposta, superiori al limite del 15 per cento, l'eccedenza non rileva nei periodi d'imposta successivi, anche se l'importo delle spese sostenute nel corso di essi sia inferiore al predetto limite.

Le spese di manutenzione ordinaria possono essere portate in riduzione del canone di locazione, ai sensi dell'articolo 90 del TUIR, solo se "*documentate*". Il sostenimento di tali spese, quindi, deve essere adeguatamente comprovato per mezzo di contratti, attestazioni di pagamento, fatture e ricevute fiscali.

La norma richiede, inoltre, che le spese di manutenzione ordinaria siano "*effettivamente rimaste a carico*" dell'impresa locatrice. A tal proposito, si rileva che l'articolo 1576 del codice civile pone a carico del locatore l'obbligo di eseguire, per la durata della locazione, tutte le riparazioni necessarie per il mantenimento in buono stato del bene locato, eccetto le spese di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore. Se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che le spese di manutenzione ordinaria siano addebitate al conduttore anziché al locatore, quest'ultimo non potrà dedurre gli importi delle spese in argomento e il canone rileverà per l'intero ammontare contrattualmente previsto.

In applicazione dei principi generali in materia di reddito di impresa i redditi degli immobili patrimoniali locati, cui si riferiscono le disposizioni dell'articolo 90 del TUIR come modificato dall'articolo 7 del *decreto-legge*, rilevano nel periodo di imposta in cui i canoni di locazione si considerano conseguiti e le spese sostenute in base al criterio di competenza recato dall'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR.

Si sottolinea, infine, che la modifica recata dall'articolo 7 del *decreto-legge* non ha interessato il comma 2 dell'articolo 90 del TUIR. Pertanto, resta

fermo il principio in base al quale “*Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione*”, fatta eccezione per quelle che rilevano in riduzione del canone di locazione nel limite del 15 per cento del canone medesimo.

La descritta modifica portata dall’articolo 7 del *decreto-legge* all’articolo 90 del TUIR interessa i soggetti passivi IRPEF e IRES, titolari di reddito d’impresa, tenuti ad applicare le disposizioni dettate per determinare la base imponibile delle società ed enti commerciali (sezione I, capo II, titolo II del TUIR). La modifica in esame interessa altresì i soggetti passivi IRPEF titolari di reddito d’impresa in regime di contabilità semplificata, atteso che l’articolo 66 del TUIR fa espresso rinvio all’articolo 90 del TUIR.

Si ricorda, infine, che il provento immobiliare, come sopra determinato, concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP per effetto del principio di correlazione sopra richiamato (cfr. *infra* par. 12.2) contenuto nell’articolo 11-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997.

14.2 La disciplina per gli enti non commerciali

La lettera *b*) dell’articolo 7, comma 1 del *decreto-legge* aggiunge alla fine del comma 1, dell’articolo 144 del TUIR, relativo alla determinazione dei redditi degli enti non commerciali, il seguente periodo: “*Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all’impresa si applicano comunque le disposizioni dell’articolo 90, comma 1, ultimo periodo*”.

In sostanza, con la modifica apportata dal richiamato articolo 7, comma 1, lettera *b*), all’articolo 144 del TUIR, le disposizioni concernenti la determinazione del reddito degli immobili locati, recate dall’articolo 90, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, si applicano anche agli immobili non relativi all’impresa ceduti in locazione da parte degli enti non commerciali.

Si ricorda che per gli enti non commerciali, a differenza di quanto avviene per le società e per gli enti commerciali, il reddito complessivo

imponibile non è formato da un'unica categoria reddituale (reddito d'impresa) ma è determinato sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali: redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi.

In forza del novellato articolo 144 del TUIR, il reddito degli immobili degli enti non commerciali ceduti in locazione, con la sola esclusione degli immobili strumentali e di quelli oggetto dell'attività d'impresa, viene ad essere determinato considerando il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5%) e canone di locazione, ridotto delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico del locatore per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria, fino ad un massimo del 15 per cento del canone annuo.

In merito ai limiti ed alle modalità di determinazione delle spese sostenute, valgono i chiarimenti forniti nel paragrafo precedente in relazione agli immobili di proprietà delle imprese, con la precisazione che per gli immobili non relativi all'impresa, concessi in locazione da parte degli enti non commerciali, le spese sono ammesse in deduzione con il criterio di cassa.

In forza del disposto recato dall'articolo 26 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, secondo cui *“alle ONLUS si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali”*, il reddito derivante dagli immobili concessi in locazione dalle ONLUS viene determinato secondo le disposizioni recate dal novellato articolo 144, comma 1, del TUIR.

14.3 Decorrenza della norma

Il comma 2 dell'articolo 7 del *decreto-legge* stabilisce che le disposizioni in commento *“si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Le nuove disposizioni si applicano, dunque, con riferimento ai canoni di locazione conseguiti ed alle spese di manutenzione sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 ottobre 2005.

15 RAPPRESENTANZA PRESSO GLI UFFICI DELL'AMMINISTRAZIONE

L'articolo *7-quater*, lettera a), del *decreto-legge*, aggiunto in sede di conversione, modifica la disciplina della rappresentanza a fini tributari e dell'assistenza dei contribuenti, contenuta nell'articolo 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, l'articolo 63 citato dispone che, presso gli uffici finanziari, il contribuente possa essere rappresentato da un procuratore, generale o speciale.

La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata, salvo che sia conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da parte di persone giuridiche, nel quale caso l'autenticazione non è necessaria.

Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco tenuto dal Ministero delle finanze, in cui sono indicati i soggetti da questo autorizzati all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza davanti alle commissioni tributarie, gli stessi rappresentanti hanno facoltà di autenticare la sottoscrizione.

L'articolo *7-quater*, lettera a) estende il novero di soggetti cui è riconosciuta il potere di autenticare la procura attraverso un rinvio ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 1, lettere e), f), ed i) delle disposizioni sull'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, contenuto nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

Di conseguenza, oltre alle persone iscritte in albi professionali o nell'elenco tenuto dal Ministero delle finanze, hanno il potere di autenticare la sottoscrizione quando assumano funzioni di procuratore nei confronti del contribuente anche:

- coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali, hanno svolto per almeno dieci anni, alle dipendenze di terzi, attività nelle materie tributarie ed amministrativo-contabili;

- coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili, ed hanno svolto almeno cinque anni di attività;
- coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio.

16 COMPETENZA SULL'ASSISTENZA FISCALE E NORME DI COORDINAMENTO

L'articolo *7-quinquies*, commi 1 e 2, del *decreto-legge*, introdotto in sede di conversione, interviene sulla disciplina relativa alla costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, contenuta nel decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139.

Con legge 24 febbraio 2005 n. 34, il Governo è stato delegato per l'istituzione del nuovo Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, derivante dall'unificazione dell'Ordine dei dottori commercialisti e l'Ordine dei ragionieri e periti commerciali, presso il quale sarà istituito l'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

L'articolo *7-quinquies*, comma 1, attribuisce anche agli iscritti al predetto Albo la competenza tecnica per l'espletamento dell'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e d'impresa, (di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) fino ad oggi di competenza dei centri di assistenza fiscale.

Alla luce delle modifiche introdotte dall'articolo *7-quinquies*, quindi, anche gli iscritti all'Albo, in relazione alla dichiarazione annuale dei redditi dei predetti contribuenti, svolgono le attività di cui all'art. 34, comma 3, lettere da c) a f), del d.lgs. n. 241 del 1997, ossia: verificano la conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione; consegnano al contribuente copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte;

comunicano ai sostituti d'imposta il risultato finale delle dichiarazioni stesse, ai fini del conguaglio a credito o a debito in sede di ritenuta d'acconto; inviano all'amministrazione finanziaria le dichiarazioni dei redditi e le scelte ai fini della destinazione dell'otto e del quattro per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'articolo 7-*quinquies*, comma 2, modifica le disposizioni di coordinamento contenute nell'articolo 78, comma 3 e comma 4, del decreto legislativo n. 139, abrogando il riferimento ivi contenuto alla data di entrata in vigore del decreto.

A seguito della modifica, “...*fino al 31 dicembre 2007, i richiami ai «dottori commercialisti o esperti contabili» contenuti nelle disposizioni vigenti, si intendono riferiti agli iscritti negli Albi dei «dottori commercialisti» ed agli iscritti negli Albi dei «ragionieri e periti commerciali»*”..e “...*i richiami ai Consigli locali e nazionali «dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili» contenuti nelle disposizioni vigenti, si intendono riferiti, nell'ambito delle rispettive competenze, ai Consigli territoriali e nazionali dei dottori commercialisti e ai Consigli territoriali e nazionali dei ragionieri e periti commerciali*”.

17 RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI

L'articolo 11-*quaterdecies*, comma 4, del *decreto-legge*, introdotto in sede di conversione, ha apportato modifiche all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, ed ha previsto, in particolare, la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla

data del 1° gennaio 2005, effettuando i relativi adempimenti entro la data del 30 giugno 2006.

Con riferimento a tali partecipazioni e terreni è possibile, dunque, provvedere agli adempimenti previsti dagli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, ossia alla redazione della perizia giurata di stima e al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, entro il termine del 30 giugno 2006.

I contribuenti che intendono avvalersi di tale nuova rideterminazione devono corrispondere un'imposta sostitutiva nella misura del:

- 2 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate;
- 4 per cento del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni qualificate e per i terreni.

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato entro il 30 giugno 2006 in un'unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2007 e 30 giugno 2008).

Il valore "rideterminato" è utilizzato ai fini della determinazione dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera a) e b), del TUIR – con riferimento ai terreni e alle aree fabbricabili – e di cui al medesimo articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis) – con riferimento alle partecipazioni sociali, in luogo del costo o valore di acquisto. Tale valore non può essere ulteriormente incrementato degli oneri inerenti e, quindi, neanche dell'eventuale imposta di successione e donazione.

Si ritiene opportuno ricordare, inoltre, che il contribuente che ridetermina il valore delle partecipazioni e/o dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2005, ma ha già usufruito della possibilità di rideterminazione del valore degli stessi alla data del 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 o al 1° luglio 2003, può esclusivamente richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva precedentemente

versata, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In tale ipotesi, se il contribuente si è avvalso della rateazione dell'imposta sostitutiva dovuta, non è tenuto a versare la rata o le rate successive relative alla precedente rideterminazione (v. circolari n. 16/E del 22 aprile 2005, n. 35/E del 4 agosto 2004 e n. 27/E del 9 maggio 2003).

18 MISURE PER CONTRASTARE LA DIFFUSIONE DEL GIOCO ILLEGALE - MODIFICHE AL REGIME DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Il comma 2 dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede, come regola generale, l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

Il successivo comma 3 del citato articolo 19, in deroga a detta previsione, individua talune operazioni alle quali non si applica il regime d'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti di cui al comma 2.

Nel contesto di alcune misure finalizzate a contrastare la diffusione del gioco illegale, il comma 7, lettera *a*) dell'articolo 11-*quinquiesdecies* del *decreto-legge*, aggiunge all'elencazione di cui al citato comma 3, la lettera *e-bis*) concernente le operazioni “*inerenti e connesse all'organizzazione ed all'esercizio*” delle attività relative all'esercizio del gioco di cui all'articolo 10, numeri 6) e 7), e “*le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni*”, introducendo, quindi, ulteriori deroghe al regime ordinario d'indetraibilità dell'IVA con riferimento agli acquisti afferenti le anzidette operazioni.

La lettera *b*) del comma 7 dell'articolo 11-*quinquiesdecies* in commento modifica il comma 5 dello stesso articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che, nelle ipotesi di effettuazione congiunta di operazioni imponibili e assimilate e di operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in

misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e che il relativo ammontare si determina secondo il c.d. “*pro-rata* di detraibilità” di cui all’articolo 19-*bis* del medesimo decreto.

La disposizione recata dalla lettera *b*), del comma 7 citato, in conformità alla previsione del regime di detraibilità dell’IVA sugli acquisti, introdotto dalla precedente lettera *a*), esclude l’applicabilità della disciplina del c.d. *pro-rata* di detraibilità dell’imposta sugli acquisti di beni e servizi strumentali alle operazioni esenti di cui ai nn. 6) e 7) dell’articolo 10, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

18.1 Operazioni esenti per le quali opera la detraibilità.

Le operazioni alle quali si riferisce il comma 7 dell’articolo 11-*quinquiesdecies* in argomento sono le operazioni inerenti e connesse all’esercizio e all’organizzazione delle attività di cui ai nn. 6) e 7) dell’articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché alcune delle prestazioni elencate al n. 9) dello stesso articolo 10.

Il n. 6) del suddetto articolo 10 prevede l’esenzione dall’IVA per “*le operazioni relative all’esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato (...), nonché quelle relative all’esercizio dei totalizzatori e delle scommesse (...), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate*”.

Il n. 7) del medesimo articolo dispone che sono esenti dall’IVA “*le operazioni relative all’esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all’esercizio del giuoco nella case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate*”.

Il successivo n. 9) del medesimo articolo 10 prevede che sono esenti ai fini IVA, tra l'altro, le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai citati nn. 6) e 7).

18.2 Operazioni inerenti e connesse.

Al fine di delimitare l'ambito applicativo dell'anzidetto regime di detraibilità introdotto dal comma 7 in esame, è opportuno, in via preliminare, procedere ad una ricostruzione storica delle disposizioni dell'articolo 10 in commento.

L'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 nella formulazione vigente al 1° gennaio 1973, prevedeva, al n. 21 del primo comma, l'esenzione ai fini IVA per *“le prestazioni inerenti e connesse all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato e delle operazioni di sorte locali autorizzate”*.

Tale esenzione, avente ad oggetto le *“prestazioni inerenti e connesse all'esercizio”* delle attività indicate dalla disposizione di cui al citato n. 21, era circoscritta, come chiarito dall'amministrazione finanziaria con la circolare n. 64 del 21 ottobre 1987 in considerazione del tenore letterale e della *ratio* della norma stessa, alle prestazioni aventi diretta attinenza e stretto riferimento con l'*“esercizio”* delle lotterie nazionali, del lotto, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato.

La medesima circolare precisava che l'esenzione in argomento riguardava solo le prestazioni poste in essere da parte dei soggetti incaricati per l'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, ecc. (operazioni attive) e che, conseguentemente, il regime agevolativo in esame non si estendeva agli acquisti *“a monte”* di beni e servizi destinati alla realizzazione delle anzidette attività (operazioni passive).

Il medesimo articolo 10 prevedeva, al secondo comma, l'esenzione anche per *“le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio*

dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici (...) in quanto assoggettate all'imposta unica prevista dalla legge 22.12.1951, n. 1379 e successive modificazioni, nonché le operazioni inerenti e connesse all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco e all'esercizio delle scommesse in occasione delle gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, per le quali l'imposta sul valore aggiunto è compresa nell'imposta sugli spettacoli".

La citata circolare n. 64 del 1987 chiariva, in relazione a quest'ultima disposizione, che per "operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" delle attività ivi indicate si dovevano intendere tutte quelle operazioni (prestazioni di servizi e cessioni di beni) aventi stretta attinenza con l'organizzazione e l'esercizio dei concorsi pronostici e dei giochi di abilità.

L'esenzione di cui al secondo comma del citato articolo 10 riguardava, come evidenziato dalla medesima circolare, sia le operazioni (quindi non solo le prestazioni ma anche le cessioni) inerenti e connesse ai giochi di abilità, concorsi pronostici ed altri, poste in essere da parte dei soggetti incaricati dei giochi e concorsi stessi, ovvero le operazioni attive, sia le operazioni effettuate nei confronti dei medesimi soggetti, nella fase organizzativa, ossia le operazioni passive.

Conseguentemente, con l'espressione "operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio" si intendevano sia le operazioni attive inerenti e connesse all'esercizio del gioco, sia le operazioni "a monte", ossia gli acquisti di beni e servizi direttamente inerenti alle anzidette attività, effettuate dagli organizzatori delle scommesse e dei giochi stessi.

Con il decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1979, n. 24, il testo dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alla norma in esame, ha subito una prima modifica.

In particolare, le attività già indicate nel n. 21 (escluse le operazioni di sorte locali autorizzate) venivano ricondotte nel n. 6) del nuovo testo dell'articolo 10, unitamente alle attività dei concorsi pronostici, già disciplinate, sia pure con diversa formulazione, nel secondo comma dello stesso articolo 10.

A seguito di tale modifica, l'esenzione dall'IVA di cui al n. 6) riguardava le *“operazioni inerenti e connesse”* al lotto, alle lotterie nazionali e ai giochi di abilità o concorsi pronostici e ai totalizzatori e alle scommesse, con riferimento non alle sole *“prestazioni”* di servizi, ma anche alle *“cessioni”* di beni, connesse oltre che all' *“esercizio”* anche all' *“organizzazione”* delle attività sopra indicate.

Nel successivo n. 7) il legislatore faceva confluire, oltre le citate operazioni di sorte locali autorizzate, le restanti attività già indicate nel secondo comma dell'articolo 10, limitando, però, l'ambito applicativo dell'esenzione alle *“operazioni relative all'esercizio”*, con esclusione quindi delle operazioni inerenti e connesse all'esercizio e all'organizzazione delle anzidette attività.

In seguito, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla materia, con il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ed ha ulteriormente modificato il testo del n. 6) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nel nuovo testo della suddetta disposizione, è stata soppressa l'esenzione dall'IVA per le *“operazioni inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio”* delle attività indicate dalla norma, conservando l'esenzione per le sole operazioni *“relative all'esercizio”* dei totalizzatori e delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate.

I numeri 6) e 7) dell'articolo 10, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, pertanto, nella loro attuale formulazione fanno riferimento, rispettivamente, alle operazioni *“relative all'esercizio”* del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato, nonché a quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse, comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate (n. 6), ed alle operazioni *“relative all'esercizio”* delle scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, comprese quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate (n. 7).

Dalla ricostruzione normativa sopra operata emerge che le operazioni esenti a norma dell'articolo 10, nn. 6) e 7), sono attualmente le operazioni attive poste in essere dai soggetti che organizzano le attività indicate nei medesimi numeri.

Le operazioni “*inerenti e connesse all'organizzazione e all'esercizio*” delle attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'articolo 10, alle quali si riferisce il regime di detraibilità dell'IVA di cui al comma 7 in argomento, sono invece le operazioni passive poste in essere nei confronti dei soggetti che organizzano le attività di cui ai predetti numeri, ossia gli acquisti e le importazioni di beni e servizi realizzati per l'esecuzione delle medesime attività.

Al riguardo si evidenzia, come chiarito con la menzionata circolare n. 64 del 1987, che le operazioni inerenti e connesse sono quelle che hanno stretta attinenza, ossia si pongono in rapporto diretto di strumentalità con l'organizzazione e l'esercizio delle cennate attività.

Il requisito essenziale richiesto dalla norma in esame ai fini della detraibilità dell'IVA consiste, pertanto, nella diretta strumentalità dei beni e servizi al normale funzionamento del gioco.

Si ricorda che la citata circolare n. 64 escludeva dalle operazioni inerenti e connesse le operazioni aventi un rapporto mediato, e quindi indiretto, con le attività di cui ai nn. 6) e 7) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, quali ad esempio i servizi di pulizia.

La modifica introdotta dal comma 7 dell'articolo 11-*quinquiesdecies* del decreto-legge, prevedendo la detraibilità dell'IVA sulle operazioni “*inerenti e connesse*” alle attività esenti di cui ai nn. 6) e 7) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, rende quindi detraibile l'IVA sugli acquisti e sulle importazioni che abbiano stretta attinenza con l'organizzazione e l'esercizio delle cennate attività e si pongano con queste in rapporto diretto di strumentalità.

18.3 Decorrenza della norma

Il comma 8 dell'articolo 11-*quinquiesdecies* in argomento subordina l'applicazione delle disposizioni recate dal precedente comma 7 alla preventiva approvazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato CE del 25 marzo 1957, rubricato “*esame permanente dei regimi di aiuti*”.

L'articolo 88, paragrafo 3, del citato Trattato dispone che lo Stato membro comunichi in tempo utile alla Commissione europea i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti e che non possa dare esecuzione alle misure progettate prima che la procedura di approvazione abbia condotto a una decisione finale.

L'articolo 3 del regolamento (CE) n. 659/1999 del 22 marzo 1999 adottato dal Consiglio, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 (oggi articolo 88) del Trattato CE, prevede che “*agli aiuti soggetti a notifica non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato (...) una decisione di autorizzazione dell'aiuto*”.

Pertanto, il nuovo regime di detraibilità dell'IVA introdotto dal comma 7 dell'articolo 11-*quinquiesdecies* può trovare applicazione solo successivamente alla data di approvazione delle disposizioni in esame da parte della Commissione europea.