

## In questo numero:

### APPROFONDIMENTI

- ▶ Ires - Deducibilità degli ammortamenti inferiori al massimo tabellare .....p. 1
- ▶ Ires - Thin capitalisation e stabile organizzazione .....p. 3
- ▶ Fiscalità Internazionale - La cooperazione tra Amministrazioni fiscali nell'ambito della tassazione del risparmio in Europa: l'Accordo con il Principato del Liechtenstein .....p. 4
- ▶ S.p.a. ex municipalizzate - Recupero dei benefici della cd. moratoria fiscale triennale in quanto aiuto di stato .....p. 7

### AGGIORNAMENTI

- ▶ Ires - Decreto correttivo sulla riforma - Aggiornamento .....p. 10
- ▶ Ires - Proroga del termine dell'opzione per il cd. "consolidato nazionale" .....p. 10
- ▶ Ires - Credito d'imposta sulle operazioni di concentrazione .....p. 10
- ▶ Ires - "Tonnage tax" - Pubblicato il decreto di attuazione .....p. 11
- ▶ Irpef/Ires - Erogazioni liberali alle Onlus ...p. 11
- ▶ Irap - Modifiche alle disposizioni sull'acconto - Stato del giudizio di fronte alla Corte di Giustizia EU .....p. 11
- ▶ Iva - Cessioni intracomunitarie effettuate in base a cataloghi o per corrispondenza ...p. 12
- ▶ Imposte indirette - Aumento degli importi "fissi" dell'imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni governative .....p. 13

continua

## IRES

### Deducibilità degli ammortamenti inferiori al massimo tabellare

**L'Agenzia delle entrate rivede la propria posizione sul presunto regime di "doppio binario" in materia di deducibilità degli ammortamenti.**

#### 1. Introduzione

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione 22 aprile 2005, n. 51/E, ha fornito importanti chiarimenti in merito alla deducibilità di quote d'ammortamento inferiori a quelle massime consentite dai coefficienti tabellari di cui al d.m. 31 dicembre 1988.

Successivamente, con la risoluzione 17 giugno 2005 n. 78/E, l'Agenzia ha precisato che per effetto del principio della "dipendenza" dell'utile fiscale da quello civilistico, la deducibilità spetta soltanto in quanto la quota di ammortamento sia stanziata nel conto economico dell'esercizio di competenza.

#### 2. La risoluzione n. 51/E

A seguito dell'introduzione dell'Ires, (d.lgs. n. 344/2003) nel nuovo tuir è stata soppressa la disposizione secondo cui se l'ammortamento fatto in un esercizio è inferiore alla metà della misura massima, il minore ammontare non è più ammesso in deduzione nei successivi esercizi, a meno che non dipenda dalla effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella del settore.

Pertanto, dal 1° gennaio 2004 esiste **solo un limite massimo** di deducibilità dell'ammortamento, mentre il limite minimo non è più previsto, con l'effetto che gli ammortamenti dedotti in misura inferiore alla metà del massimo consentito possono comunque essere dedotti nei periodi d'imposta successivi.

Interpellata sul punto (ris. 51/E), l'Agenzia **ha esteso** tale principio affermando che la possibilità di dedurre ammortamenti inferiori al massimo consentito è riconosciuta **anche** nel caso in cui

## Ires

- ▶▶ **Ici** – Eliminazione dalla base imponibile degli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati nel suolo .....p. 13
- ▶▶ **Banche e intermediari finanziari** – Attuazione in Italia della direttiva Ue in materia di tassazione dei redditi sotto forma di risparmio – Comunicazione alle autorità fiscali estere . . .p. 13
- ▶▶ **Versamenti e Unico 2005** – Proroga dei termini scadenti in agosto .....p. 14
- ▶▶ **Diritto immobiliare** – Fideiussione e assicurazione obbligatoria sugli immobili da costruire .....p. 14
- ▶▶ **Immobili** – Rinvio dell’obbligo di comunicazione all’Anagrafe tributaria delle cessioni e locazioni .....p. 15
- ▶▶ **Diritto fallimentare** – Modifiche alla legge fallimentare .....p. 15

20 luglio 2005

l’ammortamento **civilistico**, contabilizzato dalla società nel conto economico, **sia superiore** a quello **dedotto** dal **reddito** imponibile per effetto di una variazione in **diminuzione**. Da tale affermazione può quindi desumersi come **indipendentemente** dall’ammontare dell’ammortamento **contabilizzato** a conto economico sia comunque **consentita**, ai fini fiscali, la **deduzione** dell’ammontare d’ammortamento desiderato (sempre nei **limiti massimi** consentiti) attraverso una **variazione** da indicare in sede di dichiarazione dei redditi.

Si creerebbe pertanto un “**doppio binario**” di deduzione dell’ammortamento slegato dalle risultanze contabili, le quali devono indicare l’ammortamento in base alla durata economico-tecnica del cespite, mentre da un punto di vista fiscale sarebbe nella piena discrezionalità della società dedurre ammortamenti nei limiti dei coefficienti ministeriali.

Accogliendo tale principio, il contribuente avrebbe pertanto maggiori possibilità di **pianificazione** temporale del carico fiscale, anche attenuando il rigido limite quinquennale previsto per il **riporto in avanti delle perdite**: infatti, rinviando a esercizi successivi la deduzione di quote d’ammortamento, di fatto verrebbero “consumate” perdite (in ipotesi) altrimenti non utilizzabili.

Inoltre, il sistema di “doppio binario” indicato dall’Agenzia potrebbe, per ragioni di ordine sistematico, applicarsi a tutte gli altri casi (diversi dai beni materiali) ove gli ammortamenti sono deducibili nei limiti di misure massime previste dalla normativa fiscale (come ad esempio l’**ammortamento dell’avviamento** e dei **marchi**, deducibile in misura non superiore ad un decimo del valore stesso, e così via).

### 3. La circolare dell’Assonime del 9 maggio 2005 e la successiva risoluzione delle Entrate n. 78/E

Lo spiraglio di pianificazione fiscale aperto dalla risoluzione n. 51/E ha suscitato alcuni **dubbi** in seno all’Assonime, la quale ha ricordato che l’ammortamento civilistico, una volta imputato al conto economico, dovrebbe concorrere alla formazione del reddito imponibile in virtù del **principio di dipendenza** del reddito imponibile dal risultato di bilancio sancito dall’art. 83 (ex 52) del tuir.

Tale principio sarebbe indirettamente confermato dal nuovo regime di deduzione extracontabile previsto soltanto per gli ammortamenti che **eccedono** quelli imputati a conto eco-

nomico sancito dall'art. 109, comma 4, lettera b), del tuir. L'Agenzia delle entrate è quindi nuovamente intervenuta sul tema con la risoluzione 17 giugno 2005 n. 78/E, chiarendo che è **esclusa** la possibilità di **dedurre** dal reddito dei futuri esercizi il **minore ammontare** rispetto a quello **civilistico** degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione.

Ai sensi della risoluzione, infatti, il "**doppio binario**" sarebbe configurabile **soltanto** nei casi previsti dalla norma fiscale e, in particolare, nell'eventualità che le **variazioni in diminuzione** siano **correlate** a simmetriche **variazioni in aumento** resesi necessarie a seguito dell'imputazione al conto economico relativo a precedenti esercizi di **ammortamenti** calcolati in misura **superiore** a quella fiscalmente consentita. Solo in tal caso, infatti, le variazioni in diminuzione potranno essere fiscalmente consentite per effetto del *reversal* alla fine del processo d'ammortamento civilistico del cespite.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate sembra avere escluso le cennate possibilità di pianificazione fiscale per il riporto delle perdite in scadenza, con l'effetto che la variazione in aumento rispetto agli ammortamenti contabilizzati a bilancio sarebbe da considerarsi permanente, in applicazione del generale principio della dipendenza dell'utile fiscale da quello civilistico.

#### 4. Conclusioni e spunti critici

Le ultime conclusioni dell'Agenzia delle entrate, in effetti, paiono **conformi** al principio della **dipendenza** dell'utile fiscale da quello civile.

Tuttavia, è anche vero che nella normativa fiscale in tema di misura di deducibilità degli ammortamenti **non** esiste più in modo esplicito un **limite minimo** di deducibilità dell'ammortamento, bensì soltanto un **limite massimo**.

In tale ultima prospettiva, (fermo restando l'obbligo di imputazione dei componenti negativi al conto economico dell'esercizio di competenza), l'art. 109, co. 4, lett. a) del tuir prevede d'altra parte che sono **deducibili** i costi imputati al conto economico dell'esercizio di competenza per i quali la **deduzione** è stata **rinvziata** per effetto di disposizioni che ne dispongono o ne **consentono** il rinvio stesso.

Sotto tale profilo, da una ricostruzione ancora non affrontata dall'Agenzia, potrebbe ritenersi che la **norma fiscale che prevede un limite massimo** (e non minimo) per le deduzione delle quote di ammortamento possa interpretarsi

come una **disposizione che consente il rinvio** ad altri esercizi della quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio di competenza, inferiore al massimo tabellare, ma rinvziata ad altri esercizi in quanto ripresa fiscalmente da contribuente.

Giovanni Barbagelata

[gbarbagelata@fantozzieassociati.it](mailto:gbarbagelata@fantozzieassociati.it)



## IRES

### Thin capitalisation e stabile organizzazione

**La circolare ministeriale n. 11/E del 17.3.2005 ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di applicazione della cd. thin capitalisation rule alle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti. L'Agenzia delle entrate sembra escludere dall'ambito di applicazione della predetta norma i "finanziamenti interni", ovvero sia le somme prestate dalla casa madre ad una propria stabile organizzazione.**

#### 1. Premessa

Con l'approvazione del d.lgs. 12.12.2003, n. 344 sono state introdotte nel testo unico delle imposte sui redditi (dpr 22.12.1986, n. 917) alcune limitazioni in merito alla deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del reddito d'impresa.

In particolare, l'articolo 98 del novellato dpr n. 917/1986 stabilisce l'**indeducibilità** di quella parte di oneri finanziari corrispondente all'eccedenza dei finanziamenti **erogati** o **garantiti** dal "**socio qualificato**" o da sue "parti correlate" rispetto a **quattro volte** la quota di patrimonio netto di pertinenza dello stesso socio (cd. *thin capitalisation rule*).

A titolo meramente esemplificativo, qualora un "socio qualificato" conceda alla propria società un finanziamento pa-

ri a 1.200, a fronte di un patrimonio netto contabile di riferimento dello stesso socio pari a 200, la quota di interessi passivi relativi a quella parte di finanziamento che eccede il predetto rapporto di 4 a 1 ( $4 \cdot 200 = 800$ , eccedenza pari a 400) sarà indeducibile in capo al soggetto finanziato. Pertanto, considerando un tasso di interesse annuo del 5%, gli interessi indeducibili saranno pari a 20 (5% di 400).

Tale norma trova applicazione con riferimento ai soggetti passivi IRES, incluse anche le società non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

## 2. L'interpretazione ministeriale

A tal proposito, la circolare ministeriale n. 11/E del 17.3.2005 ha chiarito che, per quanto concerne le stabili organizzazioni di società non residenti, l'individuazione dei "soci qualificati", ai fini della norma in esame, deve avvenire con riferimento ai "soci qualificati" della **società non residente**. In tal caso, la medesima circolare ha aggiunto che si deve tener conto esclusivamente dei finanziamenti erogati da soci qualificati o loro parti correlate alla società estera debitrice per la **parte** imputabile alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Qualora non sia possibile l'imputazione specifica di tali finanziamenti in capo alla stabile organizzazione, essa deve essere individuata sulla base del **rapporto** fra i ricavi della stabile organizzazione e quelli della società estera.

Sulla base della citata interpretazione ministeriale, i cd. "**finanziamenti interni**" (es. somme prestate dalla casa madre ad una propria stabile organizzazione) sembrano **non** rientrare nell'ambito di applicazione della *thin capitalisation rule*. Infatti, l'Agenzia delle Entrate sembra aver implicitamente escluso dal novero dei "soci qualificati" la casa madre di una stabile organizzazione, non riconoscendo a quest'ultima una posizione di completa indipendenza, ai fini tributari, rispetto alla propria stabile organizzazione.

## 3. Conclusioni

E' interessante rilevare come tale interpretazione appaia innovativa rispetto al precedente orientamento ministeriale. Infatti, diversamente da quanto previsto nella prassi internazionale (si veda il commentario al modello di conven-

zione OCSE, paragrafi 18 e 18.3 relativi all'articolo 7), l'amministrazione finanziaria italiana ha riconosciuto la deducibilità degli interessi "figurativi" (i.e. gli interessi dovuti dalla stabile organizzazione alla casa madre per il capitale messo a disposizione da questa, sotto forma di finanziamento), chiarendo a tal proposito che "(...) la stabile organizzazione assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale" (cfr. circolare ministeriale 22.9.1980, n. 32).

Pertanto, se si fa riferimento alla ratio sottesa alla *thin capitalisation rule*, la quale intende evitare possibili arbitraggi da parte dei "soci qualificati" che potrebbero agevolmente trasformare dividendi in interessi deducibili in capo alle imprese partecipate, gli interessi "figurativi" per "finanziamenti interni" dovrebbero rientrare nell'ambito di applicazione di tale disciplina dal momento che gli stessi riducono la base imponibile della stabile organizzazione.

Emidio Cacciapuoti  
[ecacciapuoti@fantozzieassociati.it](mailto:ecacciapuoti@fantozzieassociati.it)

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### La cooperazione tra Amministrazioni fiscali nell'ambito della tassazione del risparmio in Europa: l'Accordo con il Principato del Liechtenstein.

**Dal 1 luglio 2005 è entrato in vigore il complesso sistema di norme che disciplinano la tassazione del risparmio. Tra gli Stati coinvolti è compreso anche il Liechtenstein, con cui l'Unione europea ha stipulato un Accordo il 7 dicembre 2004.**

#### 1. Premessa

Il 1 luglio 2005 è entrata in vigore la Direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto for-

ma di pagamenti di **interessi**. La Direttiva trova applicazione all'interno degli Stati membri dell'**Unione europea**. Contemporaneamente, sono entrati in vigore gli Accordi conclusi con gli **Stati terzi** (situati geograficamente nel territorio europeo) e con i territori dipendenti e associati degli Stati membri dell'Unione europea, con cui vengono stabilite misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva.

Tra gli Stati terzi che si sono impegnati a partecipare al sistema di tassazione dei redditi da risparmio figura anche il Principato del **Liechtenstein**.

La conclusione dell'Accordo tra l'Unione europea e il principato del Liechtenstein (Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 379 del 24.12.2004) rappresenta un evento significativo, in considerazione del fatto che il Liechtenstein non ha stipulato con gli Stati membri dell'Unione europea (fatta eccezione per l'Austria) alcun trattato in materia fiscale; l'Accordo, di conseguenza, è destinato ad aprire **nuove prospettive** nei rapporti tra Liechtenstein e Unione europea, anche se limitatamente ai redditi da risparmio nella forma di interessi.

## 2. Lo scambio di informazioni spontaneo quale alternativa alla ritenuta alla fonte sugli interessi

In linea generale l'Accordo prevede che, i pagamenti di interessi effettuati a beneficiari effettivi, residenti in uno Stato membro dell'UE, da parte di un agente pagatore stabilito nel territorio del Liechtenstein, sono soggetti ad una **ritenuta alla fonte**. La misura della ritenuta è fissata al 15% per i primi 3 anni di applicazione dell'Accordo, al 20% per i 3 anni successivi e al 35% per gli ulteriori anni successivi.

Tuttavia, è prevista una procedura **alternativa** all'applicazione della ritenuta. Il beneficiario effettivo degli interessi può, infatti, **autorizzare** l'agente pagatore a comunicare i pagamenti di interessi all'autorità competente del Liechtenstein; quest'ultima provvederà poi a inoltrare le comunicazioni all'autorità competente dello Stato di residenza del beneficiario effettivo.

Indifferentemente dal meccanismo scelto, giova ricordare che in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, il beneficiario effettivo è tenuto ad **inserire** l'ammonta-

re degli interessi percepiti all'estero nonché le consistenze estere detenute al termine dell'anno. In questo modo, gli interessi saranno soggetti a **tassazione** ordinaria nello Stato di residenza del beneficiario effettivo, con le stesse aliquote con cui vengono tassati redditi simili.

Solo nel caso di ritenuta già applicata, al contribuente spetterà un **credito di imposta** fino a concorrenza di quanto dovuto, mentre per la quota di ritenuta eccedente potrà essere chiesto un rimborso all'autorità fiscale di residenza del beneficiario effettivo. Naturalmente, laddove il beneficiario effettivo abbia autorizzato l'agente pagatore allo scambio delle informazioni, in considerazione del fatto che alcuna ritenuta "europea" è stata applicata dall'agente pagatore, al contribuente non spetterà alcun credito a questo titolo.

L'Accordo prescrive che lo scambio di informazioni abbia un contenuto minimo obbligatorio.

Analogamente a quanto prescritto dalla Direttiva, secondo l'art. 2 dell'Accordo, l'agente pagatore stabilito nel Liechtenstein comunica almeno le seguenti informazioni:

- l'identità e la residenza del beneficiario effettivo stabilite in conformità dell'art. 5 (il quale indica le modalità mediante le quali determinare tale identità e residenza, n.d.r.);
- la denominazione e l'indirizzo dell'agente pagatore;
- il numero di conto bancario del beneficiario effettivo o, in assenza di tale riferimento, l'identificazione del titolo di credito che genera interessi, e
- l'importo degli interessi pagati [calcolato secondo i criteri previsti dall'Accordo].

L'autorizzazione del beneficiario effettivo vale per tutti i pagamenti di interessi versati dall'agente pagatore al beneficiario effettivo. Per quanto riguarda lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali, è previsto che le comunicazioni saranno automatiche e avverranno "*almeno una volta all'anno entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale in Liechtenstein, per tutti i pagamenti di interessi effettuati durante tale anno*" (art. 2, comma 3, dell'Accordo).

E' peraltro il caso di rilevare che l'Accordo in esame non impone alcun specifico obbligo di riservatezza alle Amministrazioni fiscali che ricevono le comunicazioni inviate spontaneamente.

### 3. Lo scambio di informazioni su richiesta per i reati di frode fiscale o violazioni analoghe.

Oltre allo scambio di informazioni su richiesta del beneficiario effettivo, l'Accordo con il Liechtenstein contiene una ulteriore disposizione sullo scambio di informazioni diretta a garantire una tassazione effettiva dei redditi da risparmio.

Secondo l'art. 10 dell'Accordo, le autorità competenti del Liechtenstein e di ciascuno degli Stati membri si **scambiano informazioni** sui comportamenti che costituiscono **frode fiscale** o su violazioni analoghe per i redditi contemplati dall'Accordo. Naturalmente, i redditi in oggetto sono esclusivamente gli interessi così come definiti nell'Accordo.

La qualificazione di una determinata condotta in termini di frode fiscale dipende dalla legislazione dello Stato interpellato, mentre per "violazioni analoghe" si intendono quelle violazioni che presentano lo stesso livello di gravità della frode fiscale quale definita dalla legislazione dello Stato interpellato. Di conseguenza, lo scambio di informazioni connesso ai reati di frode fiscale non sarà attuabile nei casi in cui una determinata condotta sia oggetto di qualificazioni giuridiche divergenti nello Stato membro richiedente le informazioni e nel Liechtenstein.

Per quanto riguarda l'individuazione dei casi che possono costituire violazioni analoghe alla frode fiscale, l'Accordo prevede, per il Liechtenstein, un impegno programmatico ad avviare negoziati bilaterali, su richiesta di uno Stato membro, per definire le fattispecie che rientrano in tale categoria.

L'Accordo prevede che lo Stato interpellato fornisca, conformemente alle sue norme procedurali, le informazioni riguardanti i comportamenti che lo Stato richiedente esamina, o potrebbe esaminare, in sede amministrativa, civile o penale. La richiesta di informazioni deve essere debitamente giustificata. A tale riguardo, il Memorandum di intesa relativa all'Accordo impegna il Principato a *"fare il possibile, nel rispetto delle sue norme procedurali, per pronunciarsi senza indugio in merito all'accettabilità di una richiesta debitamente giustificata di scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 10 dell'accordo"* (art. 3 del Memorandum).

In base all'Accordo, lo Stato interpellato fornisce le informazioni richieste qualora lo Stato richiedente abbia un **ragionevole sospetto** che il comportamento in questione costituisca una frode fiscale o una violazione analoga. I sospetti dello Stato richiedente in merito ad uno dei predetti reati possono fondarsi su:

- documenti, autenticati o meno, ivi compresi, ma non esclusivamente, documenti aziendali, libri contabili o documentazione relativa a conti bancari;
- testimonianze del contribuente;
- informazioni ottenute da persone sentite a titolo informativo, o da altre terze persone, che risultino suffragate da fonti e/o elementi indipendenti o che appaiono comunque attendibili; oppure
- elementi di prova indiziari.

Nel determinare se fornire o meno le informazioni in risposta a una richiesta, lo Stato interpellato applica i termini di prescrizione previsti dalla legislazione dello Stato richiedente in luogo di quelli applicabili nel medesimo Stato interpellato.

Le informazioni ricevute dal Liechtenstein o da uno Stato membro sono coperte da segreto d'ufficio secondo le stesse regole applicabili alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato; esse possono essere comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte sul reddito previste dall'Accordo, delle procedure o azioni concernenti tali imposte, o delle decisioni sui ricorsi presentati per tali imposte. L'Accordo prevede che le persone od autorità citate utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini e potranno riferire queste informazioni nel corso di udienze giudiziarie pubbliche o nell'ambito di decisioni giudiziarie.

Edward F. Greco  
efgreco@fantozzieassociati.com



## S.P.A. EX MUNICIPALIZZATE

# Recupero dei benefici della cd. moratoria fiscale triennale in quanto aiuto di stato

**E' stata data attuazione alla decisione con cui la Commissione UE aveva dichiarato che l'agevolazione prevista per le S.p.a. ex-municipalizzate costituisce aiuto di Stato incompatibile con il diritto comunitario e contestualmente ne è stato ordinato il recupero. Si prospetta tuttavia la possibilità per le S.p.a. ex-municipalizzate che abbiano aderito al condono cd "tombale", di opporre tale circostanza al recupero**

### 1. Premessa

Come noto, il regime agevolato comunemente definito di "moratoria fiscale" per le ex-municipalizzate (derivante dal combinato disposto dell'articolo 3, comma 70°, della legge 28 dicembre 1995 n. 549, con l'art. 66, comma 14, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) ha esteso agli **enti gestori di pubblici servizi locali**, costituiti (ai sensi della legge 8 giugno 1990, n. 142) dagli enti territoriali per la gestione di pubblici servizi, e dotati di personalità giuridica, le "**disposizioni tributarie applicabili all'ente territoriale di appartenenza**" (comuni, province).

Ciò ha comportato anzitutto che tali soggetti - limitatamente ai periodi di imposta indicati dalle norme citate - erano da considerarsi "**privi della soggettività tributaria passiva**" ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e di conseguenza non erano tenuti alla presentazione della relativa dichiarazione. Tale regime ha trovato applicazione nei confronti dei soggetti indicati (ai sensi dell'art. 3, comma 70, citato) a partire dalla data di acquisizione della personalità giuridica fino al 31 dicembre del terzo anno successivo e, comunque, non oltre il 31 dicembre 1999 (a partire dal 1 gennaio 2000, tutti gli enti in questione sono soggetti al regime ordinario d'imposizione).

In seguito ad una denuncia ricevuta in data 3 marzo 1997 la Commissione europea ha attivato il procedimento di con-

trollo in materia di aiuti di Stato previsto dall'articolo 88 del trattato (e disciplinato nei dettagli dal Regolamento 659/99/CE) con riferimento alla agevolazione considerata.

Tale procedimento si è concluso con la decisione della Commissione del 5 giugno 2002 (2003/193/CE) in cui si afferma che la "**moratoria fiscale**" per le S.p.a. ex municipalizzate costituisce aiuto di Stato **incompatibile** con il mercato comune e ne ordina il recupero.

Il Governo italiano ha impugnato la decisione davanti alla Corte di giustizia ma, in pendenza della stessa, deve procedere al recupero: l'impugnazione d'innanzi alla Corte di Lussemburgo non ha, se non espressamente statuito dalla Corte stessa in casi eccezionali, efficacia sospensiva della immediata esecutività delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato.

### 2. La norma interna di attuazione: l'articolo 27 della legge n. 62 del 18 aprile 2005

L'ordinamento interno ha dato attuazione all'obbligo di recupero attraverso l'articolo 27 della legge n. 62 del 18 aprile 2005 (cd. legge comunitaria 2005, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 96 del 27/04/2005 - supplemento ordinario) che, "**in attesa della definizione dei ricorsi pendenti innanzi alla corte di giustizia delle comunità europee**" ordina all'amministrazione di procedere al "**recupero degli importi delle imposte non corrisposte**" (articolo 27, comma 1°).

Il legislatore ha specificato, successivamente (articolo 27, comma 2°), che il recupero "**delle minori imposte corrisposte**" deve essere eseguito "**secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione dei tributi**", fatte salve - però - le disposizioni derogatorie introdotte dall'articolo stesso.

In particolare, la norma ha previsto (articolo 27, comma 2°, secondo periodo) un termine di 60 giorni dall'entrata in vigore della legge (scaduto lo scorso 11 luglio) entro il quale gli enti locali "**individuano i beneficiari dei regimi di esenzione**" e ne comunicano gli estremi alla competente direzione regionale dell'agenzia delle entrate. La norma **obbligava**, altresì (e a prescindere dalla comunicazione di cui sopra), i

beneficiari (articolo 27, comma 3°) dell'agevolazione a presentare (entro il medesimo termine) alla direzione regionale dell'agenzia delle entrate territorialmente competente *“una dichiarazione dei redditi dei periodi d'imposta nei quali il regime di esenzione e' stato fruito, con l'autoliquidazione delle imposte dovute”*.

La **deroga** più significativa prevista dalla norma è quella ai **termini ordinari per l'accertamento** prevista dal comma 5° dell'articolo 27 della legge. Il legislatore ha stabilito, infatti, che l'agenzia delle entrate provveda *“in deroga alle disposizioni (...) in materia di termini per l'effettuazione degli accertamenti, entro e non oltre sei mesi successivi al termine”* sopra riportato *“alla notifica di avvisi di accertamento contenenti la determinazione delle imposte corrispondenti all'aiuto vietato, e dei relativi interessi secondo quanto disposto”* dalla decisione della commissione.

In data 1 giugno 2005, è stato adottato il provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate che stabilisce le “modalità applicative” del recupero. Tale provvedimento stabilisce, in particolare, le *modalità di presentazione delle dichiarazioni*, nonché *il procedimento di recupero degli importi delle imposte non corrisposte*.

Si segnala che, in virtù del procedimento desumibile dalla norma e dalle modalità applicative individuate nel documento ora citato, sembra emergere uno schema operativo per il quale, in ogni caso, alla autoliquidazione fatta dal contribuente in dichiarazione **dovrà necessariamente seguire** – entro i sei mesi previsti dalla norma – un atto di **accertamento** dell'amministrazione dal quale (soltanto) scaturirà l'obbligo di pagare attraverso il modello F24 entro il *“termine previsto per la proposizione del ricorso”* ed utilizzando i codici tributo che saranno istituiti con successivo apposito provvedimento.

Il contenuto del citato avviso di accertamento potrà, astrattamente, essere di tre tipi:

- potrà confermare quanto indicato dal contribuente in sede di autoliquidazione;
- potrà indicare una somma diversa (maggiore o minore) rispetto a quella indicata dal contribuente in sede di autoliquidazione;

- potrebbe, astrattamente, decidere che il contribuente non è tenuto al recupero.

Interessante sottolineare l'ampia formula utilizzata dal legislatore per **escludere** l'applicabilità di **sanzioni**: *“non si fa luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria comunque connesse alle procedure disciplinate dalle presenti disposizioni”* (art. 27, c. 5, l. 62/2005).

Va segnalata, altresì, la previsione dell'articolo 27 che, con riferimento ai casi per i quali il recupero **non** si applica *“per ragioni attinenti al caso specifico”* (comma 4) prevede un provvedimento interministeriale *“del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il ministro per le politiche comunitarie”* stabilisce le *“linee guida per una corretta valutazione dei casi di non applicazione”* (comma 6).

Quest'ultima previsione - anche se inattuata - assume un significato particolare ove letta congiuntamente alla esclusione *“in ogni caso”* di sanzioni ed alla norma contenuta nel comma 5, nel quale il legislatore ha previsto uno specifico obbligo di motivazione a carico dell'amministrazione accertante, la quale è obbligata a indicare, oltre agli elementi ordinariamente previsti dalla legge tributaria, anche *“le ragioni per le quali la decisione e' applicabile nei confronti del destinatario”*.

In tale prospettiva, pare potersi ravvisare una volontà del legislatore di aprire uno spiraglio nel senso della esclusione dell'obbligo di recupero in determinate circostanze: in particolare, come verrà meglio precisato nel prossimo paragrafo, si pensa alle S.p.a. ex municipalizzate che abbiano aderito al condono cd “tombale”.

### 3. Possibilità di opporre il condono tombale

Le S.p.a. ex municipalizzate che abbiano aderito al condono cd. “tombale” avvalendosi della norma di cui al comma 8, articolo 9 della legge n. 289 del 27.12.2002, potrebbero (qualora non se ne siano già avvalse con la presentazione della dichiarazione) far valere l'adesione al condono in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento di cui all'art. 27, c. 5 della l. 62/2005.

La disposizione condonistica citata prevedeva, infatti,

per il “caso di omessa presentazione delle dichiarazioni” (la norma, non distingue tra l’ipotesi in cui la dichiarazione non venga presentata in violazione di un obbligo e quella in cui la dichiarazione non venga presentata perché non dovuta), l’applicazione di un importo forfetario pari, per ciascun anno coinvolto dal condono, a “3.000 euro [...] per i soggetti di cui all’articolo 87” (ora art. 73 nuovo TUIR).

L’adesione al cd. condono “tombale” comporta, come noto, l’impossibilità per l’amministrazione finanziaria di esperire nei confronti del contribuente qualsivoglia attività di accertamento in rettifica o d’ufficio con riferimento alle annualità e i tributi oggetto della definizione. In sostanza, mediante l’istituto del condono “tombale”, si realizza una presoché completa e totale estinzione del rapporto tributario tra contribuente e fisco.

L’**opponibilità del condono** ad un obbligo di pagamento scaturente da decisione comunitaria (la cui ratio è il ripristino delle condizioni concorrenziali violate dalla erogazione di un aiuto illegittimo) **non è pacifica** ne, a quanto consta è mai stata oggetto di analisi da parte della Commissione o della Corte di giustizia.

Tuttavia, se si tiene in considerazione che

- al recupero degli aiuti deve essere attuato secondo le procedure previste dal diritto interno;
- la normativa interna di attuazione dell’obbligo di recupero pare confermare la natura tributaria della somma in questione;
- il legislatore italiano ha previsto che, al di là delle eccezioni espressamente previste (tra le quali non rientra il condono), si applicano “le ordinarie procedure di accertamento e riscossione”;

non si può non concludere che, da un punto di vista prettamente **interno**, applicando le “*ordinarie procedure di accertamento e riscossione*” al recupero di una somma avente natura tributaria non potrà non tenersi conto dell’avvenuta **adesione al condono**.

Permangono le perplessità derivanti da eventuali ostacoli, di matrice comunitaria, che potrebbero opporsi all’utilizzo del condono per evitare il recupero, ma la particolare ampiezza e generalità del condono dovrebbe costituire valido argomento da spendere in un eventuale contenzioso comunitario.

Giovanni Mameli  
[gmameli@fantozzieassociati.it](mailto:gmameli@fantozzieassociati.it)



## AGGIORNAMENTI (maggio – luglio 2005)

### IRES

#### 1. Decreto correttivo sulla riforma – Aggiornamento

Le disposizioni **antielusive** in materia di contrasto alle operazioni di **dividend washing** (si veda **Novità fiscali di aprile 2005**, pag. 4, par. 4) sono state eliminate dal corpo dello schema di decreto legislativo correttivo della disciplina dell'IRES (che risulta tuttora al vaglio delle Commissioni parlamentari per il parere) e sono state inserite nell'art. 5 del **ddl sulla competitività** trasmesso al Senato il 5 luglio scorso (A.S. n. 3533).

La norma trasfusa prevede una notevole **riduzione** della sua portata applicativa.

Si ricorda che per effetto del testo della disposizione originaria, la base imponibile delle minusvalenze realizzate su partecipazioni che non si qualificano per la *participation exemption* (art. 87, tuir) è ridotta fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti nel periodo di imposta di realizzo e in quello precedente.

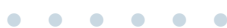
Tuttavia, in base al **nuovo testo** inserito nell'art. 5 del ddl, tali disposizioni si applicherebbero soltanto alle minusvalenze realizzate su partecipazioni **acquisite** nell'ambito del medesimo **gruppo**, e non già a quelle acquistate presso terzi soggetti (per le quali pertanto il limite di deducibilità delle minusvalenze non opererebbe ma resterebbe soggetto alle regole generali attualmente in vigore).

Infatti, la norma in corso di approvazione prevede che il limite si applica con riferimento alle partecipazioni acquisite:

- presso società che direttamente o indirettamente controllano la società acquirente (società "madri");
- presso società che ne sono controllate (società "figlie") o sono controllate dalla stessa società che controlla la società acquirente (società "sorelle");
- da società collegate.

Ai fini della determinazione del requisito di controllo e del collegamento si applica l'articolo 2359 del codice civile.

A.S. 3533, art. 5, in corso di approvazione da parte del Senato (gb)



### IRES

#### 2. Proroga del termine dell'opzione per il cd "consolidato nazionale"

È stato differito al **31 ottobre 2005** il termine entro il quale potrà essere presentata la comunicazione con la quale le società comunicano la propria intenzione di aderire al regime di tassazione di gruppo su base nazionale, cd **consolidato nazionale**.

La proroga interessa i contribuenti che intendono aderire al consolidato nazionale con riferimento al periodo d'imposta in corso al **4 luglio 2005**.

Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, la comunicazione di adesione al regime del consolidato nazionale per il **triennio 2005-2007** potrà essere presentata entro il 31 ottobre 2005.

(decreto 28 giugno 2005)

(fnu)



### IRES

#### 3. Credito d'imposta sulle operazioni di concentrazione

E' stata confermata dalla legge di conversione la possibilità per le imprese rientranti nella definizione comunitaria di **microimprese, piccole e medie imprese**, che prendono parte a processi di **concentrazione** di fruire di un contributo nella forma di **credito di imposta**, pari al cinquanta per cento delle spese sostenute per studi e consulenze inerenti l'operazione di concentrazione (cfr. **Novità fiscali di aprile 2005**, pag. 13).

(art. 9, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80)

(lf)



## IRES

### 4. "Tonnage tax" – Pubblicato il decreto di attuazione

Sono state emanate le disposizioni applicative che interesseranno le società operanti nel settore marittimo intenzionate ad aderire al regime di tassazione della cd *tonnage tax*.

Si ricorda che, per effetto dell'adesione al regime di tassazione in oggetto, le società avranno la possibilità di determinare **forfetariamente** il **reddito imponibile** derivante dall'utilizzazione di imbarcazioni iscritte nel **registro internazionale** e dall'esercizio di **attività connesse**.

Per la determinazione della base imponibile delle predette società, sono stati previsti appositi **scaglioni** di reddito forfetario, determinati in ragione del **tonnellaggio** e dell'età di ciascuna imbarcazione, da utilizzarsi anche, entro determinate condizioni, per la determinazione delle **plusvalenze** e **minusvalenze** derivanti dall'alienazione delle imbarcazioni stesse.

L'**adesione** al regime della *tonnage tax* deve essere, pena l'inefficacia, comunicata all'Agenzia dell'entrate entro il **terzo mese** dall'inizio del periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende fruirne; tale termine, per il solo primo periodo d'imposta in cui troveranno applicazione le disposizioni in oggetto, è stato tuttavia **prorogato alla fine del periodo d'imposta** stesso.

(decreto 23 giugno 2005; decreto 5 luglio 2005) (fnu)

## IRPEF / IRES

### 5. Erogazioni liberali alle Onlus

E' stata confermata dalla legge di conversione la deducibilità per il **dieci per cento** del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura **massima** di **70.000 euro** annui, delle **liberalità** in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle so-

cietà in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), nonché di quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nell'apposito registro nazionale (cfr. **Novità fiscali di aprile 2005**, pag. 13).

(art. 14, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80) (lf)

## IRAP

### 6. Modifiche alle disposizioni sull'acconto – Stato del giudizio di fronte alla Corte di giustizia EU

Relativamente all'acconto Irap per il **2005** è stata eliminata la possibilità di utilizzare il cosiddetto criterio **previsionale**, con la conseguenza che dovrà essere utilizzato il **solo** metodo **storico** (vale a dire parametrando l'acconto all'imposta dovuta per il 2004).

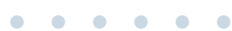
Inoltre, in caso di violazioni degli obblighi di versamento a saldo dell'IRAP per il 2004 nonché dell'acconto 2005, **non** troverebbero applicazione le disposizioni sul "**ravvedimento operoso**", che permette di sanare l'irregolarità (punita con una sanzione amministrativa pari al 30% dell'omesso versamento) entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, con il versamento di una sanzione ridotta pari al 6% o al 3,75% se la regolarizzazione viene sanata entro i trenta giorni successivi (art. 13 d.lgs. n. 472/1997).

Pertanto, il contribuente non potrebbe sanare eventuali irregolarità commesse nel versamento del saldo e dell'acconto, attraverso l'istituto del ravvedimento.

Si segnala tuttavia che già in sede di discussione al Senato il decreto ha subito alcune **modifiche**, per effetto delle quali "il blocco" del ravvedimento resterebbe solo per il saldo 2004, mentre sarebbe reintrodotta la possibilità di calcolare gli acconti con il metodo previsionale, e l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento per il ritardato o omesso versamento degli acconti con il conseguente versamento delle sanzioni ridotte. Le disposizioni devono essere convertite in legge entro 16.8.2005 e sono quindi suscettibili di modificazioni.

Infine si ricorda che è prevista per il secondo semestre 2005 la decisione pendente di fronte alla Corte di Giustizia EU, in merito all'incompatibilità dell'IRAP con l'ordinamento comunitario (vedi **Novità fiscali di aprile 2005**, pag. 1).

(art. 1, d.l. 17 giugno 2005, n. 106) (lg)



## IVA

### 7. Cessioni intracomunitarie effettuate in base a cataloghi o per corrispondenza

È stata emanata una **norma interpretativa** avente lo scopo di chiarire l'ambito di applicazione del regime Iva delle **vendite a distanza** e di eliminare fenomeni di doppia imposizione Iva in caso di vendite intra UE effettuate in base a cataloghi o per corrispondenza.

La normativa attuale (art. 41, c. 1, lett. b), d.l. n. 331/93) prevede che costituiscono cessioni intra-comunitarie non imponibili anche le cessioni di **beni**: (diversi dai mezzi di trasporto nuovi, dai beni usati, da quelli soggetti ad accisa e da quelli destinati ad essere montati, installati o assiemati dal fornitore o per suo conto):

- effettuate mediante **cataloghi, per corrispondenza e simili**;
- **spedite dal cedente** o per suo conto in **altro Stato** membro;
- nei confronti di cessionari **privati consumatori** residenti in altri Stati membri della UE;
- se l'importo delle **vendite** effettuate nell'altro Stato membro abbia superato l'ammontare annuo di Euro **79.534,84** (o, se inferiore, il minore limite previsto dallo Stato membro di destinazione del bene).

Per tali cessioni di beni vige quindi il principio della tassazione "**a destinazione**", e non già quello ordinariamente previsto per le cessioni di beni a privati consumatori, vale a dire la tassazione "all'origine".

La norma interpretativa dispone anzitutto che la locuzione cessioni "in base a cataloghi, per corrispondenza e simili" deve intendersi riferita alle cessioni di beni **con trasporto a destinazione da parte del cedente**, a nulla rile-

vando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto (e non solo, quindi se effettuate per catalogo o per corrispondenza e mezzi analoghi).

Il campo d'applicazione del regime delle vendite a distanza è quindi notevolmente **allargato**, e comprende anche le ipotesi in cui l'acquirente UE si reca presso un operatore commerciale italiano per acquistare un bene che viene spedito al domicilio dell'acquirente a cura del cedente.

Inoltre, la norma prevede un meccanismo per ovviare a fenomeni di **doppia imposizione** che potrebbero originarsi laddove l'importo complessivo delle vendite a distanza non superasse il limite previsto di Euro 79.534,84 e quindi la cessione si considera a tutti gli effetti "interna" e quindi **imponibile** ai fini Iva.

Potrebbe infatti accadere che in base ad una norma interna dell'altro Stato membro, la cessione sia soggetta ad Iva **anche in quest'ultimo Stato**, con evidente penalizzazione dell'operatore italiano.

Per ovviare a tale inconveniente, la norma prevede che, se anche lo Stato membro di destinazione del bene richiede il pagamento dell'Iva sul corrispettivo dell'operazione (e già assoggettata ad Iva in Italia), il contribuente può chiedere la restituzione dell'imposta assolta, entro il termine di **due anni** decorrente dalla data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente autorità estera.

Su richiesta del contribuente, inoltre, il rimborso dell'imposta può essere effettuato anche tramite il riconoscimento, con provvedimento formale da parte del competente ufficio delle entrate, di un credito di corrispondente importo utilizzabile in **compensazione** nel mod. F24.

(art.11-*quater*, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80) (gb)



## IMPOSTE INDIRECTE

### 8. Aumento degli importi "fissi" dell'imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni governative

Con decreto ministeriale sono stati aumentati gli importi di alcune **imposte indirette**.

Di seguito si riportano i principali rincari su bolli e concessioni già in vigore dal **1 giugno 2005**:

#### Bolli

| Tipologia atto   | Vecchi importi | Nuovi importi |
|--|----------------|---------------|
| Porto d'armi   | 87,80          | 113,00        |
| Atti pubblici e relative copie autentiche  | 11,00          | 14,62         |
| Fatture note e conti (per importi diversi da quelli soggetti ad Iva)                                 | 1,29           | 1,81          |
| Ricevute lettere ed altri documenti commerciali (fino a Euro 129,11)                                 | 1,29           | 1,81          |
| Ricevute lettere ed altri documenti commerciali (da Euro 129,11 a Euro 258,23)                       | 2,06           | 2,58          |
| Ricevute lettere ed altri documenti commerciali (da Euro 258,23 a Euro 516,46)                       | 3,61           | 4,65          |
| Ricevute lettere ed altri documenti commerciali (oltre 516,46)                                       | 5,16           | 6,80          |
| Disegni e modelli di geometri, ingegneri e architetti; calcoli liquidazioni e altri lavori contabili | 0,30           | 0,52          |

#### Concessione governative

| Tipologia atto        | Vecchi importi | Nuovi importi |
|-----------------------|----------------|---------------|
| Passaporto ordinario  | 30,98          | 40,29         |
| Passaporto collettivo | 2,06           | 2,58          |

(decreto 24 maggio 2005)

(lg)

## ICI

### 9. Eliminazione dalla base imponibile degli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati nel suolo

È stata confermata dalla legge di conversione del d.l. n. 35/2005, l'abrogazione della norma contenuta nell'art. 1, co 540 della l. n. 311/2004 (cfr. **Novità fiscali di aprile 2005**, pag 15).

Tale norma conteneva l'interpretazione autentica dell'art. 4 del r.d. n. 652/1939, in conseguenza della quale le rendite catastali di fabbricati industriali e commerciali si sarebbero dovute determinare ricomprendendo gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili ad uso industriale o commerciale, **anche se non** fisicamente incorporati nel sottosuolo.

Resta, pertanto, riconfermata la determinazione della base imponibile Ici secondo i criteri applicati nel 2004.

(art. 4, c. 1, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80) (ll)

## BANCHE E INTERMEDIARI FINANZIARI

### 10. Attuazione in Italia della direttiva Ue in materia di tassazione dei redditi sotto forma di risparmio - Comunicazione alle autorità fiscali estere

Ha trovato attuazione anche in Italia la direttiva n. 2003/48/Ce riguardante la tassazione dei redditi da rispar-

mio percepiti sotto forma di pagamento di **interessi**.

Le banche e gli altri intermediari finanziari **italiani** che corrispondono interessi a **persone fisiche** residenti in un altro **stato** membro della Ue devono comunicare all'Agenzia delle entrate le **generalità** del soggetto percettore e beneficiario effettivo.

A propria volta l'Agenzia delle entrate comunicherà le generalità di tale soggetto all'autorità fiscale dello stato di residenza dello stesso, in modo che si possa verificare la dichiarazione del reddito.

Le disposizioni si applicano ai pagamenti di interessi effettuati dall'**1 luglio 2005**.

Si ricorda che la direttiva prevede che analoga procedura si applichi nell'ipotesi inversa, vale a dire di una persona fisica **residente in Italia** che percepisce interessi pagati da un intermediario finanziario (es. banca) localizzato in un paese Ue (tranne che per il **Belgio, Lussemburgo ed Austria**, per i quali lo scambio di informazioni, salvo diversa opzione del cliente, è sostituito da una ritenuta alla fonte).

(d.lgs. 18.4.2005, n. 84)

(cc)



## VERSAMENTI E UNICO 2005

### 11. Proroga dei termini scadenti in agosto

Anche per quest'anno è stata data notizia di una proroga al **22 agosto** dei termini per i versamenti da effettuarsi con il **mod. F24** nel mese di agosto.

Dovrebbero, pertanto, poter essere effettuati entro il **22 agosto 2005** tutti i versamenti in scadenza tra il 1° e il 22 agosto 2005 ad esclusione delle **accise** e di quelli da effettuarsi con **mod. F23**.

La proroga dovrebbe essere estesa anche agli **adempimenti fiscali** con scadenza nel mese di agosto. Di conseguenza dovrebbe slittare al 22 agosto 2005, tra l'altro, anche il ter-

mine per la presentazione del **mod. Unico 2005** da presentare in **forma cartacea** in Banca o in Posta atteso che il termine naturale del 31 luglio, cadendo di domenica, è posticipato automaticamente al lunedì successivo che è il 1° agosto. (ll)



## DIRITTO IMMOBILIARE

### 12. Fideiussione e assicurazione obbligatoria sugli immobili da costruire

Con l'emanazione delle disposizioni di attuazione, è entrata in vigore la normativa introdotta a tutela degli acquirenti di immobili da costruire (l. 2 agosto 2004, n. 210). In particolare e tra gli altri sono stati istituiti a carico dei costruttori i seguenti obblighi:

- l'obbligo di prestare, **all'atto della stipulazione** di un contratto per il trasferimento non immediato della proprietà (preliminare di vendita) o di altro diritto reale su un immobile **da costruire**, una **fideiussione** a favore dell'acquirente sulle somme riscosse o da riscuotere **prima del trasferimento**;
- l'obbligo di stipulare, **all'atto del rogito**, una **polizza assicurativa** indennitaria decennale a copertura dei danni materiali dell'immobile derivanti da vizi e difetti dell'opera.

La **decorrenza** di tali adempimenti è prevista per quei contratti stipulati per acquistare edifici da costruire il cui permesso di costruire o altra denuncia o provvedimento abilitativo sia stato richiesto successivamente alla data di entrata in vigore del decreto e cioè **dal 21.7.2005** in avanti.

(d.lgs. 20.6.2005 n. 155)

(ll)



## IMMOBILI

### 13. Rinvio dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria delle cessioni e locazioni

È stato confermato il rinvio del termine a decorrere dal quale le comunicazioni relative alla cessione della **proprietà** ed al trasferimento del **godimento** di **immobili** dovranno essere presentate esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle entrate (cfr **Novità fiscali di aprile 2005**, pag. 16).

In attesa dell'emanazione dell'apposito **decreto ministeriale** che approverà il nuovo modello di comunicazione, le modalità e tempi di trasmissione telematica dello stesso, continuerà quindi a trovare applicazione la disciplina attuale che prevede la presentazione **cartacea** della comunicazione all'autorità locale di pubblica sicurezza entro il termine di **48 ore** dalla cessione.

(art. 4, c. 1, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80) (fnu)



## DIRITTO FALLIMENTARE

### 14. Modifiche alla legge fallimentare

Sono state interamente confermate dalla legge di conversione del d.l. n. 35/2005 le modifiche alla disciplina della **revocatoria fallimentare** e del **concordato preventivo** (**Novità fiscali di aprile 2005**, pag 17).

Si riportano qui di seguito, pertanto, le maggiori novità che sono state introdotte.

Con riferimento alla **revocatoria fallimentare**:

- è stato ridotto: i) dai **due anni** all'**anno** anteriore la dichiarazione di fallimento il periodo di riferimento per la revoca degli atti a titolo oneroso a prestazioni "equilibrate", il pagamento di debiti liquidi ed esigibili e la costituzione di garanzie ed passato e ii) da **un anno** a **sei mesi** il periodo di riferimento per la revoca della costituzione di garanzie per debiti scaduti;
- è stato quantitativamente fissata la **sproporzione** che caratterizza gli atti a titolo oneroso a prestazioni non equi-

librate, individuando la soglia critica nella differenza di **un quarto** tra il valore della prestazione effettuata dal fallito e quella che a suo favore sia stata effettuata o promessa;

- è stato **esteso** l'elenco degli **atti non soggetti** a revocatoria;
- sono stati introdotti **nuovi** e più sistematici **principi** in ordine agli **effetti restitutori** della revocatoria previsti nel previgente art. 71.

Con riferimento al **concordato preventivo** le principali novità sono:

- l'eliminazione delle precedenti **limitazioni** riguardanti la posizione soggettiva dell'imprenditore, con l'effetto che non sarà necessario che questi sia iscritto nel Registro delle imprese da almeno due anni o che non sia stato dichiarato fallito da almeno cinque anni o che non sia stato condannato in relazione a certi reati;
- la possibilità di **suddividere** i creditori **per classi** secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;
- il **quorum** necessario per approvare la domanda di concordato passa dai **due terzi** prima richiesti, alla semplice **maggioranza della totalità** dei **crediti** ammessi al voto;
- è stato stabilito che, laddove siano previste diverse classi di creditori, il concordato possa essere approvato nella misura in cui riporti il voto favorevole dei creditori che rappresentino la maggioranza dei crediti ammessi al voto nella classe medesima;
- la possibilità di un'**approvazione** da parte del tribunale anche in **presenza del dissenso** di una o più classi di creditori, qualora la maggioranza delle classi abbia approvato la proposta di concordato e il tribunale ritenga che i creditori appartenenti alle classi dissenzienti possano risultare soddisfatti dal concordato in misura non inferiore alle alternative concretamente praticabili;
- possibilità di proporre **accordi di ristrutturazione** dei debiti senza ricorso al concordato preventivo.

(art. 2, d.l. 14.3.2005, n. 35, convertito dalla l. 14.5.2005, n. 80) (ll)

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

La presente comunicazione non ha carattere esaustivo ed è redatta al fine di fornire una selezione di novità in materia fiscale e societaria per i contribuenti che esercitano attività d'impresa. Le disposizioni riguardanti categorie di contribuenti e tipologie di attività particolari non sono considerate. Le considerazioni svolte non possono essere complete. L'applicazione a casi concreti richiede pertanto l'esame della fattispecie e la verifica delle disposizioni ulteriormente applicabili.

FANTOZZI & ASSOCIATI  
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

## Novità Fiscali

AGGIORNAMENTI E APPROFONDIMENTI

[www.fantozzieassociati.com](http://www.fantozzieassociati.com)

### Roma

Via Sicilia, 66 - 00187 ROMA  
Tel. +39 06 4200611 - Fax +39 06 42011976 - [studiorm@fantozzieassociati.it](mailto:studiorm@fantozzieassociati.it)

### Milano

Via Privata Maria Teresa, 11 - 20123 MILANO  
Tel. +39 02 7260591 - Fax +39 02 72605950 - [studiomi@fantozzieassociati.it](mailto:studiomi@fantozzieassociati.it)

### Bologna

Via Farini, 10 - 40124 BOLOGNA  
Tel. +39 051 27771 - Fax +39 051 277733 - [studiobo@fantozzieassociati.it](mailto:studiobo@fantozzieassociati.it)

### Lugano

Via P. Lucchini, 7 - 6900 LUGANO (CH)  
Tel. +41 (0)91 9119860 - Fax +41 (0)91 9119865 - [studioch@fantozzieassociati.com](mailto:studioch@fantozzieassociati.com)