Circolare del 19/02/2008 n. 12 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione "Telefisco 2008" del 29 Gennaio 2008 e risposte ad ulteriori quesiti.

Sintesi: Risposte a quesiti - Incentivi per le ristrutturazioni edilizie e interventi per il risparmio energetico - Estromissione dei beni dell'imprenditore individuale - Redditi di natura finanziaria - Contribuenti minimi - Base imponibile IRES - Societa' di comodo e scioglimento agevolato - Fiscalita' internazionale - Base imponibile IRAP - Effetti delle modifiche IRES sui bilanci - Reverse charge e altri quesiti IVA - Tonnage Tax.

Testo:

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione del recente incontro con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nella **legge 24 dicembre 2007, n. 244** (legge finanziaria 2008), nonche' risposte riferite ad ulteriori quesiti.

INDICE

1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO
- 1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie
- 1.2 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Rateazione
- 1.3 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Esonero dall'a.q.e./a.c.e

2 L'ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE
- 2.1 Estromissione dell'immobile strumentale

3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DIVERSI DI NATURA FINANZIARIA
- 3.1 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione - quesito 1
- 3.2 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione - quesito 2
- 3.3 Cessione di una partecipazione detenuta in parte in piena proprieta' ed in parte in nuda proprieta'.

4 IL REGIME FISCALE PER I CONTRIBUENTI MINIMI
- 4.1 Produttore agricolo che svolge anche un'attivita' professionale o d'impresa con contabilita' separata
- 4.2 Limite dei beni strumentali utilizzati: beni a deducibilita' limitata
- 4.3 Spese di albergo e ristorante pagate da un professionista

5 MODIFICHE ALLA BASE IMPONIBILE IRES
- 5.1 Estensione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto
- 5.2 Deducibilita' degli interessi passivi nel consolidato: rilevanza delle partecipazioni estere
- 5.3 Deducibilita' degli interessi passivi nel consolidato: trattamento fiscale di eventuali remunerazioni per il trasferimento infragruppo delle eccedenze di ROL
- 5.4 Applicazione delle percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dal **decreto-legge n. 81 del 2007**

6 LE SOCIETA' DI COMODO E LO SCIOGLIMENTO AGEVOLATO
- 6.1 Nuovi casi di esclusione: numero soci e partecipazioni di enti pubblici
- 6.2 Scioglimento agevolato: delibere assunte anteriormente al 1? gennaio 2008

7 GLI EFFETTI DELLE MODIFICHE IRES SUI BILANCI
- 7.1 Eliminazione delle deduzioni extracontabili e cambiamenti di stime
- 7.2 Applicazione degli Ias: strumenti finanziari detenuti per la negoziazione

8 LA FISCALITA' INTERNAZIONALE

8.1 L'introduzione della c.d. White list

9 LA NUOVA BASE IMPONIBILE IRAP
9.1 Deduzioni contabili pregresse e imposta sostitutiva
9.2 Fondi accantonamento non deducibili

10 REGIME SANZIONATORIO DEL REVERSE CHARGE E ALTRI QUESITI IVA
10.1 Ambito temporale di applicazione del nuovo regime sanzionatorio previsto per l'errata applicazione del reverse charge
10.2 Ambito oggettivo di applicazione del nuovo regime sanzionatorio previsto per l'errata applicazione del reverse charge
10.3 Reverse charge: modalita' di regolarizzazione delle operazioni da parte del committente o del cessionario
10.4 Regolarizzazione di violazioni concernenti il plafond
10.5 IVA: detrazione dell'imposta relativa ai telefoni cellulari dati in uso ai dipendenti
10.6 Coltivazioni agricole per conto terzi
10.7 Servizi di telefonia: tracciabilita' dei passaggi intermedi
10.8 Omesso trasferimento del credito IVA al momento dell'ingresso nella liquidazione di gruppo nella previgente disciplina

11 APPLICAZIONE DEL REGIME DELLA TONNAGE TAX
11.1 Gruppo di imprese - Assenza di requisiti oggettivi in capo ad una di esse
11.2 Rapporto tra tonnage tax e consolidato fiscale

* * * * *

1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO

1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie

D. L'applicazione dell'aliquota ridotta e' subordinata al fatto che il costo della manodopera sia esposto in fattura o tale requisito e' da rispettare solo per il caso si intenda beneficiare della detrazione del 36% o del 55% ?

R. L'**articolo 1, comma 18, della legge 24 dicembre 2007, n. 244**, ha prorogato, per le annualita' 2008, 2009 e 2010, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della **legge 5 agosto 1978, n. 457**, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.
Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in esame non e' piu' richiesto, diversamente da quanto stabilito per le operazioni effettuate nel periodo di imposta 2007, che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.
L'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento, relativamente alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, prescinde quindi dall'indicazione in fattura del costo della manodopera che, invece, si rende necessaria, anche in relazione agli interventi effettuati nel periodo 2008/2010, per il riconoscimento della detrazione d'imposta del 36% delle spese riguardanti le seguenti opere edili:
- interventi di recupero del patrimonio edilizio, disciplinati all'**articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002** e successive modificazioni;
- interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia operati da imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile, di cui all'**articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 488** nel testo vigente al 31 dicembre 2010.
Per questi interventi, infatti, l'obbligatorieta' dell'indicazione in fattura del costo della manodopera e' disposta espressamente dall'**articolo 1, comma 19, della citata legge n. 244 del 2007**.

1.2 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Rateazione

D. Il beneficio della rateazione da 3 a 10 anni puo' essere utilizzato anche da chi ha effettuato le spese nel 2007 ?

R. La **legge 27 dicembre 2006, n. 296** - legge finanziaria 2007 - all'articolo 1 commi 344, 345, 346 e 347 ha introdotto la detrazione del 55 per cento della spesa per gli interventi finalizzati al risparmio

energetico su edifici esistenti.
La medesima legge ha disposto il riparto obbligatorio della detrazione in un numero di tre quote annuali di pari importo.
L'articolo 1 comma 20, lett. b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha, invece, previsto che in relazione alla predetta detrazione, il beneficio possa essere ripartito in un numero di quote annuali, di pari importo, compreso tra tre e dieci, a scelta irrevocabile del contribuente, operata all'atto della prima detrazione.
Ad avviso della scrivente, la possibilita' di rateizzare la detrazione per un periodo superiore al triennio, prevista dalla legge finanziaria 2008 ha efficacia a far data dal 1 gennaio 2008 e non e' suscettibile di una applicazione retroattiva.
Cio' in quanto, in relazione alle detrazioni per interventi di risparmio energetico, l'efficacia retroattiva e' stata espressamente disposta dal legislatore, al comma 23 dell'articolo 1 della citata legge n. 244 del 2007, solo relativamente alla nuova Tabella di valori energetici, che va a sostituire quella allegata alla legge finanziaria 2007.
In assenza di una analoga previsione riferita alle altre novita' introdotte alla normativa sulla detrazione per il risparmio energetico, tra cui va ricompresa la diversa modalita' di riparto delle spese, si deve ritenere che, in relazione alle spese sostenute nel 2007 per gli interventi agevolativi, finalizzati al risparmio energetico, la detrazione debba essere ripartita necessariamente in tre rate annuali.

1.3 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Esonero dall'a.q.e./a.c.e

D. L'esonero dalla redazione dell'attestato di qualificazione energetica (a.q.e.) o dell'attestato di certificazione energetica (a.c.e.) per la sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unita' immobiliari e per l'installazione di pannelli solari, vale anche a chi ha effettuato questi interventi nel 2007 ?

R. Il comma 24, lett. c), dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha soppresso l'obbligo, previsto dal comma 348, lett. b), dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, di far redigere, a cura di un professionista abilitato, l'attestato di certificazione, o di qualificazione, energetica, limitatamente agli interventi di:
- sostituzione di finestre, comprensive di infissi, in singole unita' immobiliari;
- installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in qualsivoglia struttura, pubblica o privata.
La disposizione si rende efficace a far data dal 1 gennaio 2008. Pertanto non puo' essere applicata in relazione alle spese per gli interventi sopra indicati, sostenute nel periodo di imposta 2007.
Alla disposizione in esame, infatti, non e' stata attribuita dal legislatore una espressa efficacia retroattiva, diversamente da quanto previsto per la nuova Tabella di valori energetici, di cui al comma 23 dell'articolo 1 della citata legge n. 244 del 2007, che va a sostituire quella allegata alla legge finanziaria 2007.

2 L'ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

2.1 Estromissione dell'immobile strumentale

D. Per la determinazione del valore normale dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale ai sensi dell'articolo 1, comma 37, della legge n. 244/07 si chiede se i moltiplicatori della rendita catastale siano i seguenti:
1) fabbricati di categoria "A10" e "D" coefficiente 52,5
2) fabbricati di categoria "C1" coefficiente 37,5
3) altri fabbricati coefficiente 105.
Oppure se devono essere maggiorati con la percentuale del 20 per cento di cui al D.L. n. 168/2004 e per quelli di categoria "B" del 40 per cento ai sensi dell'articolo 2, comma 45, del D.L. n. 262/06 che pero' hanno effetto ai soli fini dell'imposta di registro

R. Si ritiene che - ai fini della determinazione del valore normale - le rendite catastali debbano essere rivalutate ai sensi della legge n. 662 del 1996 ed, altresi', maggiorate con le percentuali (rispettivamente del 40 per cento per gli immobili di categoria B e del 20 per cento per gli altri immobili) previste dai decreti legge n. 262 del 2006 e 168 del 2004.

3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DIVERSI DI NATURA FINANZIARIA

3.1 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione - quesito 1

D. A seguito della introduzione dell'imposta di successione per effetto del **D.L. n. 262/06**, ai fini della determinazione del costo della partecipazione per il calcolo del capital gain si assume il valore dichiarato agli effetti di tale imposta (articolo 68, comma 6, del Tuir). Si ritiene - come precisato dalla risoluzione 120/E del 2001 - che tale procedura sia legittima anche in caso di non assolvimento dell'imposta di successione per effetto della franchigia (**articolo 2, comma 48, D.L. n. 262/06**), mentre per i trasferimenti non soggetti a imposta di cui all'**articolo 3, comma 4-ter del D.Lgs. 346/1990**, si assume il valore normale alla data di apertura della successione. Si chiede conferma.

R. Con la citata risoluzione n. 120/E del 2001 e' stato ribadito che in presenza di titoli che siano stati dichiarati ai fini dell'imposta sulle successioni, ancorche' la stessa non sia dovuta in quanto la quota spettante a ciascun beneficiario non supera gli importi minimi previsti per l'applicazione della stessa, si debba assumere quale costo di acquisto quello dichiarato o definito ai fini dell'imposta sulle successioni.
Nel caso invece di trasferimenti di titoli esenti dall'imposta sulle successioni, si conferma che si assume come costo il valore normale dei titoli alla data di apertura della successione.

3.2 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione - quesito 2

D. Ai fini dell'imposta di successione la valutazione per i titoli non quotati e le partecipazioni non azionarie viene fatta in base alla frazione del patrimonio risultante dall'ultimo bilancio pubblicato (se la societa' e' tenuta a tale obbligo) oppure dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato (). imposta di c

dell'imposta di successione, nonche' per i titoli esenti da tale imposta il valore normale alla data di successione".
Pertanto, appare chiaro che, con l'introduzione dell'imposta di successione, per quanto concerne la valutazione del costo di carico per l'erede dei titoli compresi nella successione, si torna sostanzialmente alla situazione precedente la **legge 18 ottobre 2001, n. 383**, che aveva soppresso l'imposta di successione precedentemente vigente.
Conseguentemente, non trovano piu' applicazione le indicazioni fornite con la circolare 19 ottobre 2001, n. 91/E, in base alla quale, in assenza di dichiarazione di successione occorreva assumere ai fini dell'articolo 68 del TUIR il costo sostenuto dal de cuius.
Appare chiaro che, stante l'attuale quadro normativo in materia, contrariamente a quanto prospettato dal richiedente, non vi e' nel caso di successioni aperte dal 3 ottobre 2006, vale a dire dalla data di entrata in vigore del **d.l. 262 del 2006**, la possibilita' di optare tra il costo sostenuto dal de cuius (o in alternativa, il valore da questi rivalutato,) e il valore definito o dichiarato ai fini dell'imposta successoria.
In tal caso, ai fini della determinazione delle plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, infatti, occorre far riferimento, salvo rettifica da parte dell'ufficio, al valore delle partecipazioni determinato e, quindi, indicato nella dichiarazione di successione, secondo le modalita' dettate dal citato **articolo 16 del D.Lgs. n. 346 del 1990**.
Le disposizioni del citato articolo 16 acquistano preponderante rilevanza e devono essere osservate in sede di dichiarazione anche in presenza di franchigie che possano annullare o ridurre l'imponibile.
Al valore normale delle partecipazioni occorre, invece, fare diretto riferimento nell'eventualita' che le stesse siano esentate dall'imposta di successione ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, del TUS.

3.3 Cessione di una partecipazione detenuta in parte in piena proprieta' ed in parte in nuda proprieta'.

D: Una persona fisica risulta proprietaria, non in regime di impresa, di una partecipazione al capitale di una societa' per azioni non quotata, cosi' composta:
- piena proprieta' del 20 per cento delle azioni;
- nuda proprieta' del 5 per cento delle azioni, con diritto di usufrutto vitalizio con diritto di voto a favore del genitore.
Si chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento fiscale, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, applicabile alla plusvalenza derivante in caso di cessione a titolo oneroso dell'intera partecipazione detenuta (sia in piena proprieta' che in nuda proprieta'); in particolare, si chiede di conoscere se la partecipazione ceduta debba essere considerata "qualificata" o "non qualificata" ai sensi di quanto previsto lare 7rticolo 19.8 ildebbavalutc-bisvalicolo 68 genitore.

separata, in base all'**articolo 36 del DPR n. 633/72**, sussistendone gli altri presupposti, per l'attivita' non agricola puo' rientrare nel

professionista che utilizza il regime dei minimi risultano deducibili per intero, e non con i limiti stabiliti dall'articolo 54 del TUIR ?

R. Le regole di determinazione del reddito dei soggetti che rientrano nel regime dei minimi sono dettate dall'articolo 1, comma 104, della legge finanziaria 2008, e pertanto con riferimento a tali soggetti non trovano applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito dettate dal Testo Unico delle Imposte sui redditi.
Le spese di albergo e ristorante, normalmente riferibili alla sfera privata del contribuente, potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato (a prescindere dalle limitazioni previste dall'articolo 54, comma 5, del TUIR) qualora la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attivita' sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

5 MODIFICHE ALLA BASE IMPONIBILE IRES

5.1 Estensione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto

D. Il nuovo periodo aggiunto all'articolo 172, comma 7, del TUIR estende l'applicazione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto. Le limitazioni sono il test di vitalita', il limite del patrimonio contabile, la limitazione per svalutazioni dedotte. Si chiede come queste regole, nate appositamente per le perdite, debbano essere applicate al caso degli interessi passivi.

R. L'articolo 1, comma 33, lettera aa) della legge finanziaria 2008 ha introdotto la seguente norma all'articolo 172, comma 7, del TUIR: "Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96".
Occorre innanzitutto specificare che gli "interessi indeducibili" cui vengono estese le disposizioni limitative dell'articolo 172, comma 7, citato sono quelli di cui all'articolo 96, comma 4, del TUIR, ossia quegli interessi passivi che risultano indeducibili nel periodo d'imposta di contabilizzazione e che potranno essere riportati in avanti e dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta.
Detti interessi indeducibili, al pari delle perdite fiscali pregresse delle societa' che partecipano alla fusione (ma la norma riguarda anche le operazioni di scissione per effetto del rinvio che l'articolo 173, comma 10, effettua a favore dell'articolo 172, comma 7), potranno essere riportati in avanti dalla societa' risultante dalla fusione nei limiti del patrimonio netto contabile, determinato ai sensi del citato articolo 172, comma 7 del TUIR.
Cio' potra' avvenire sempre che le societa' partecipanti all'operazione di fusione che abbiano una "dote negativa" da riportare siano in possesso dei requisiti di vitalita'. Pertanto se non viene superato il c.d. test di vitalita' da una societa' partecipante alla fusione, di tale societa' non potranno essere riportate ne' le perdite pregresse ne' gli interessi indeducibili.
Accertata l'esistenza della condizione di operativita', sara' possibile riportare solo l'ammontare di interessi passivi indeducibili che non eccedono l'ammontare del patrimonio netto contabile. Ovviamente nella determinazione del valore di detto patrimonio netto non si dovra' tenere conto dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei ventiquattro mesi anteriori alla data cui e' riferita la situazione patrimoniale di cui all'**articolo 2501-quater del codice civile**.
Per quanto riguarda la disposizione che limita il riporto di perdite fiscali pregresse fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione effettuata, si osserva che il suo scopo e' quello di evitare che la societa' incorporante possa portare in diminuzione dai propri redditi, successivamente alla fusione, delle perdite che abbiano gia' concorso a determinare una svalutazione della partecipazione, con conseguente duplicazione degli effetti. Con riferimento agli interessi

quali ricorrerebbero alcuni requisiti e condizioni. La parola "possono", compresa della norma, e' da intendersi nel senso di facolta' del contribuente? Inoltre l'inserimento di una societa' estera in periodo d'imposta che effetti puo' avere per gli esercizi successivi? In ogni caso sembrerebbe logico pensare che non vi possano mai essere effetti negativi dall'inserimento nel consolidato nazionale di una societa' estera ai fini della normativa sugli interessi.

R. Il nuovo testo dell'articolo 96, come sostituito dall'articolo 1, comma 33, lettera i), della legge finanziaria 2008, stabilisce al comma 7 che "in caso di partecipazione al consolidato nazionale (...), l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto puo' essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione" e al successivo comma 8 che "tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale possono essere incluse anche le societa' estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni (...)" per esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR.
In via preliminare, si precisa che il comma 8 ha la finalita' di non discriminare l'acquisizione di imprese estere rispetto all'acquisizione di imprese italiane potenzialmente consolidabili.
Dal combinato disposto dei commi sopra citati emerge, in sostanza, che nella determinazione del reddito complessivo globpote71Tj Edb redditoTj T /F3butanza, ch

soggetti partecipanti al consolidato nazionale, hanno l'effetto di consentire alla fiscal unit di godere di un beneficio fiscale (in termini di abbattimento del "reddito complessivo di gruppo") assimilabile a quello generato, in passato, dalle predette rettifiche di consolidamento.
Conseguentemente, se gli accordi di consolidamento (rinegoziati per tenere conto delle modifiche normative in esame) stabiliscano una remunerazione del vantaggio fiscale apportato alla fiscal unit dal soggetto partecipante al regime titolare del R.O.L. capiente (utilizzato per permettere la deducibilita' di interessi passivi fiscalmente irrilevanti, a livello individuale, in conseguenza della disciplina di cui all'articolo 96), le somme versate in contropartita ricadranno nella disposizione di irrilevanza fiscale di cui all'articolo 118, comma 4, del TUIR.
Al riguardo si precisa che, coerentemente con quanto affermato nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E (par. 4.2.5) l'esclusione delle somme in questione dal concorso alla formazione dell'imponibile individuale del soggetto che ha trasferito il proprio R.O.L. capiente (individualmente inutilizzato) operera' fino a concorrenza dell'IRES teorica cui le stesse somme siano commisurate (calcolata, nel caso di specie, sulla riduzione dell'imponibile complessivo di gruppo che l'utilizzo del predetto R.O.L. capiente consente di conseguire).

5.4 Applicazione delle percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dal **decreto-legge n. 81 del 2007**

D. Si chiede di sapere se le nuove percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dall'**articolo 15-bis del decreto-legge n. 81 del 2007**:
- debbano essere applicate con riferimento ad ogni singola quota di ammortamento calcolata considerando il costo complessivo del veicolo, a prescindere dalla percentuale di costo complessivamente dedotta, conformemente a quanto precisato dalla Circolare del 10 febbraio 1998, n. 48/E a commento dell'articolo 121-bis del TUIR (attuale articolo 164 TUIR);
oppure se,
- debbano essere applicate con riferimento alla quota di ammortamento dell'anno, fino al raggiungimento della nuova quota complessiva di costo deducibile.

R. I commi da 7 a 10 dell'**articolo 15-bis del decreto-legge n. 81 del 2 luglio 2007** hanno apportato sostanziali modifiche alla disciplina della deducibilita' delle auto aziendali, gia' modificata dal **decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262** (c.d. collegato alla legge finanziaria 2007).
Auto aziendali e auto professionali.
Il comma 7 lett. b) del citato articolo 15-bis ha stabilito che, per il periodo d'imposta in corso alla data del 27 giugno 2007, le spese e degli altri componenti negativi relativi alle auto il cui utilizzo e' diverso da quello indicato nella lett. a). n. 1 dell'articolo 164 del TUIR sono deducili nella misura del 40 per cento, nei limiti di costo fissati dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 164 del TUIR. Si ricorda che per effetto delle modifiche apportate dal decreto collegato alla legge finanziaria 2007 tali spese erano diventate totalmente indeducibili. Per le auto utilizzate dagli esercenti arti e professioni in forma individuale la percentuale di deducibilita' viene elevata dal 25 per cento al 40 per cento.
Prima delle modifiche apportate dal **decreto-legge n. 262 del 2006** la percentuale di deducibilita' era del 50 per cento.
Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti.
Il comma 7 lett. c) del citato articolo 15-bis dispone che per il periodo d'imposta in corso alla data del 27 giugno 2007 le spese e degli altri componenti negativi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta sono deducibili nella misura del 90 per cento. La norma comporta un sostanziale ritorno al regime precedente le modifiche introdotte dal collegato alla legge finanziaria 2007 nel quale regime era prevista la deduzione integrale dei suddetti costi.
Si ricorda che il **decreto-legge n. 262 del 2006** aveva, invece, previsto per i veicoli dati in uso ai dipendenti la deducibilita' dei relativi costi nei limiti dell'importo costituente reddito di lavoro dipendente.
Disciplina transitoria
Per il periodo di imposta in corso alla data del 3 ottobre 2006 (periodo di imposta 2006 per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), il comma 9 dell'articolo 15-bis citato ha introdotto una disciplina transitoria che consente alle imprese e ai professionisti di beneficiare di una maggiore deduzione rispetto a quella prevista dal **decreto-legge n. 262 del 2006**.
Precisamente, il comma 9 prevede le seguenti percentuali di deducibilita':

- 65 per cento dei costi sostenuti per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, in luogo della previgente deducibilita' del solo importo corrispondente al fringe benefit tassato in capo al dipendente;
- 20 per cento dei costi relativi ai veicoli aziendali non utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attivita' di impresa - sempre nel limite di costo previsto dall'articolo 164 del TUIR - in luogo della totale indeducibilta';
- 30 per cento dei costi relativi ai veicoli utilizzati dai professionisti, in luogo del 25 per cento.

Cio' posto, si precisa che i nuovi limiti di deducibilita' fissati dalla norme citate non si applicano sul costo deducibile preso a base per determinare l'ammontare degli ammortamenti stanziabili per l'intera vita utile del bene; al contrario essi devono essere applicati esercizio per esercizio sulle singole quote di ammortamento dei beni.

Tale interpretazione e' coerente con quanto affermato nella circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998, nella quale e' stato trattato il caso in cui un'autovettura venga destinata ad uso che comporti il passaggio da una deducibilita' integrale ad una deducibilita' ridotta al 50 per cento. Il medesimo criterio deve essere adottato anche nell'ipotesi in cui venga modificata la percentuale di deducibilita' originariamente prevista, nell'ambito del medesimo utilizzo, per effetto dell'introduzione di una nuova disposizione come quella in esame.

Per maggiore chiarezza, si ipotizzi l'acquisto nel periodo d'imposta 2003 di un'autovettura nuova di costo pari a 18.000 euro il cui utilizzo rientra in una delle fattispecie per le quali trova applicazione il criterio di deduzione indicato nella lett. b) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR.

Nella tabella che segue e' illustrato il processo di ammortamento del bene tenendo conto dell'aliquota di ammortamento del 25 per cento prevista dal D.M. 31 dicembre 1988 ridotta alla meta' nel primo esercizio.

La quota di ammortamento deducibile per il periodo d'imposta 2006 e' pari a 900, determinata applicando la percentuale del 20 per cento alla quota d'ammortamento del periodo (4.500) e per il periodo di imposta 2007 e' pari ancora a 900, determinata applicando la percentuale del 40 per cento alla quota d'ammortamento residua del periodo (2.250).

Tabella riassuntiva

Anno	2003	2004	2005	2006	2007
Ammortamento (aliquote d.m. 31/12/88)	2250	4500	4500	4500	2250
Amm. deducibile	1125	2250	2250	900	900
Residuo da ammortizzare	15750	11250	6750	2250	=

6 LE SOCIETA' DI COMODO E LO SCIOGLIMENTO AGEVOLATO

6.1 Nuovi casi di esclusione: numero soci e partecipazioni di enti pubblici

D. In relazione ai casi di esclusione costituiti dal numero di soci non inferiore a 50 e dalle societa' partecipate da enti pubblici, con percentuali non inferiori al 20 per cento, si chiede di conoscere quale sia il periodo minimo in cui tali requisiti devono sussistere, nel caso di raggiungimento di tali valori nel corso dell'esercizio. In particolare si chiede se e' sufficiente che il requisito si realizzi nell'ultimo giorno dell'esercizio, o se e' necessario che sia realizzato per la maggior parte dei giorni del periodo di imposta, o ancora in tutti i giorni in esso compresi.

R. Con riferimento alle cause di esclusione previste dal comma 1, secondo periodo, numeri 6 e 6-quinquies, dell'**articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724**, (come modificato dall'**articolo 1, comma 128, della legge n. 244 del 2007**) ossia societa' con numero di soci non inferiore a 50 e societa' partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale, si ritiene che i requisiti richiesti dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina debbano sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Tale interpretazione e' conforme a quanto gia' affermato nella circolare

n. 25/E del 4 maggio 2007, paragrafo 2, in relazione alla causa di esclusione prevista all'**articolo 30, comma 1, numero 4 della legge n. 724 del 1994**, che esclude dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle c.d. "societa' di comodo" le societa' ed enti che controllano societa' ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonche' le stesse societa' ed enti quotati e le societa' da essi controllate, anche indirettamente.
Nella predetta circolare, infatti, e' stato chiarito che "nell'ipotesi in cui il requisito del controllo sul soggetto quotato (o da parte del soggetto quotato) si verifichi nel corso del periodo d'imposta, la societa' interessata potra', comunque, beneficiare della causa di esclusione (...) laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato".

6.2 Scioglimento agevolato: delibere assunte anteriormente al 1 gennaio 2008

D. Si chiede se, in conformita' all'interpretazione adottata dall'Agenzia delle entrate, con riferimento alla agevolazione disposta dalla **legge 296/06** (circolare 25/E del 2007), possano avvalersi dello scioglimento agevolato previsto dalla legge finanziaria 2008 anche le societa' che hanno deliberato la messa in liquidazione prima del 1 gennaio 2008, ma successivamente al termine previsto dalla norma dello scorso anno (31 maggio 2007).

R. Possono avvalersi dello scioglimento agevolato previsto dal comma 129 della legge finanziaria 2008 le sole societa' che hanno deliberato la messa in liquidazione successivamente alla data di entrata in vigore della stessa.

7 GLI EFFETTI DELLE MODOFICHE IRES SUI BILANCI

7.1 Eliminazione delle deduzioni extracontabili e cambiamenti di stime

D. L'articolo 1, comma 34, della legge finanziaria prevede che l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possa disconoscere ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputati nel conto economico se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilita' per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili. Si chiede se l'illustrazione fornita nella nota integrativa, in base a quanto prevedono il **Codice civile** e i principi contabili - in particolare il documento n. 29 nella parte riferita al cambiamento di stime - sia sufficiente per provare la correttezza del comportamento seguito. A maggior ragione dovrebbe rilevare, anche fiscalmente, l'illustrazione fornita nella nota integrativa successivamente ad operazioni straordinarie, quali fusioni, nell'ipotesi, piuttosto ricorrente, di applicazione di coefficienti di ammortamento differenti tra le societa' coinvolte nell'operazione: in tali ipotesi, per esempio, la societa' incorporante potrebbe variare i coefficienti di ammortamento ed applicare quelli della societa' incorporata.

R. L'abrogazione della disciplina extracontabile, avvenuta ad opera dell'articolo 1, comma 33 della legge finanziaria 2008, determina la necessita' di imputare a conto economico i componenti negativi per i quali si chiede la deduzione fiscale.
Al riguardo, il comma 34 contiene una disposizione normativa finalizzata ad evitare che taluni componenti negativi (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore) possano essere imputati a conto economico al solo fine di ottenerne la deducibilita' fiscale.
La norma prevede, infatti, la possibilita' per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'imputazione a conto economico dei predetti componenti negativi qualora non coerente con i comportamenti contabili adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilita' dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica dell'imputazione a conto economico.
Al riguardo, si ritiene che la coerenza dei comportamenti contabili adottati potra' essere dimostrata dal contribuente e verificata dall'Amministrazione finanziaria utilizzando ogni elemento ritenuto utile al raggiungimento del predetto fine (ad esempio, le indicazioni fornite nella nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti, ecc.). Le predette indicazioni in nota integrativa non possono, peraltro, intendersi preclusive dei poteri di controllo della Amministrazione finanziaria.

7.2 Applicazione degli Ias: strumenti finanziari detenuti per la negoziazione

D. Si chiede di confermare l'inclusione, tra gli strumenti finanziari di negoziazione, degli strumenti ai quali si applica la fair value option (Fvo).
Gli strumenti in oggetto dovrebbero essere considerati nella categoria citata, vista la finalita' e la sostanza economica degli stessi.

R. Gli strumenti finanziari detenuti per essere negoziati (cd. trading) devono essere classificati, secondo quanto prescritto dallo IAS 39, nella categoria delle attivita' finanziarie rilevate al fair value a conto economico (cd. Fair value through profit or loss o FVTPL).
Per effetto della cosiddetta "fair value option", e' altresi' previsto che qualsiasi attivita' o passivita' finanziaria, nel rispetto di determinate condizioni, "puo' essere designata al momento della rilevazione iniziale" come attivita' finanziaria rilevata al fair value a conto economico (FVTPL); e' di tutta evidenza, pertanto, che gli strumenti finanziari classificati nella categoria FVTPOL in virtu' della predetta opzione devono necessariamente essere strumenti diversi da quelli di negoziazione, per i quali, invece, la rilevazione nella categoria FVTPOL rappresenta la naturale ed imprescindibile classificazione.
Ai fini fiscali, in ordine alla classificazione degli strumenti finanziari, l'**articolo 1, comma 58, della legge 27 dicembre 2007, n. 244** (legge finanziaria 2008) ha inserito nell'articolo 85 del TUIR il comma 3-bis, a norma del quale "per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al **regolamento (CE) n. 1606/2002** del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, si considerano immobilizzazioni finanziarie gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione".
Pertanto - diversamente da quanto previsto per i soggetti che non applicano gli IAS/IFRS, per i quali, a norma del novellato articolo 85, l'individuazione degli strumenti finanziari che si qualificano come immobilizzazioni finanziarie avviene facendo direttamente riferimento alla classificazione operata in bilancio - per le imprese che adottano gli IAS/IFRS, solo le attivita' finanziarie detenute per essere negoziate sono escluse dalla categoria delle immobilizzazioni finanziarie.
La circostanza che taluni strumenti finanziari siano indicati, per effetto della fair value option, nella medesima categoria (FVTPOL) in cui sono necessariamente classificate le attivita' finanziarie di trading comporta che tanto per i primi quanto per le seconde le plus/minusvalutazioni dei relativi fair value debbano essere direttamente imputate al conto economico, ma nulla implica in ordine alla qualificazione delle medesime come "attivita' immobilizzate" ovvero come "attivita' non immobilizzate".
Appare evidente, inoltre, che se la norma del novellato articolo 85 avesse inteso estendere l'esclusione dalla categorie delle immobilizzazioni finanziarie ad altri strumenti finanziari, diversi da quelli di trading, inseriti nella categoria FVTPOL, avrebbe fatto esplicito riferimento all'intera categoria in questione piuttosto che limitare l'esclusione stessa ai soli strumenti "detenuti per la negoziazione".
In sintesi, gli strumenti finanziari che per effetto della fair value option sono classificati nella categoria FVTPOL non possono farsi rientrare tra le "attivita' non immobilizzate", tra le quali rientrano, per espressa previsione normativa, esclusivamente gli strumenti finanziari "detenuti per la negoziazione".

8 LA FISCALITA' INTERNAZIONALE

8.1 L'introduzione della c.d. White list

D. La sostituzione delle black list con una o piu' white list crea un problema procedurale in sede di applicazione delle norme antiabuso (CFC, deducibilita' dei costi, ecc.).
Per fare l'esempio piu' significativo, mentre oggi i soggetti che acquistano merce dall'estero si preoccupano di evidenziare in dichiarazione solo le transazioni con soggetti domiciliati in paesi black list, in futuro dovrebbero evidenziare tutte le operazioni con soggetti non domiciliati in paesi white list.
Ma la norma non spiega in che modo il contribuente debba documentare la residenza della controparte. In particolare:
- se per residenza si intenda quella definita dalla legge dello Stato estero, o quella deifinita dalle convenzioni vigenti fra questo Stato ed altri Stati (questa seconda ipotesi pare da escludere visto il confronto con l'**articolo 27 bis del Dpr. 600/73**);
- se - per documentare l'inclusione dello Stato estero nella white list - il contribuente debba acquisire una dichiarazioni dello Stato estero, una dichiarazioni semplice della societa' estera (come previsto

dovendo prevalere la classificazione per natura dei costi dello schema di conto economico.
In altri termini l'accantonamento al fondo per spese legali (B3 del passivo) trova corretta contropartita nel conto economico in B7, costi per prestazioni di servizi, voce rilevante per il calcolo della base IRAP.
Si chiede conferma di questa interpretazione, altrimenti si verificherebbe una doppia tassazione - al momento di sostenimento della spesa con i requisiti di certezza e oggettiva determinabilita' - che in passato era stata evitata riconoscendo la deduzione IRAP in tale esercizio, anche se nel relativo conto economico non ne risultava l'evidenza, dato l'utilizzo prioritario del fondo iscritto nel passivo.

R. L'**articolo 5 del D.Lgs n. 446 del 1997** esclude la deducibilita', tra l'altro, degli accantonamenti per rischi ed oneri indicati nelle voci B12 e B13 del conto economico.
Trattasi di poste di natura estimativa che non devono, quindi assumere rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP.
Cio' non toglie che le spese effettuate, la cui classificazione sotto il profilo contabile sarebbe stata imputata - in assenza di accertamento - ad altre voci dell'aggregato B rilevanti, in quanto deducibili, nella determinazione della base imponibile IRAP, possano assumere rilevanza ai fini della determinazione dell'IRAP al momento dell'effettivo sostenimento ancorche' non espressamente risultanti nella relativa voce del conto economico per l'utilizzo del fondo iscritto nel passivo.
Ai fini dell'imputazione a conto economico degli accantonamenti, l'**articolo 2425 del codice civile** stabilisce che gli accantonamenti per rischi e ogni altro accantonamento devono essere indicati rispettivamente alle voci B12 e B13 dello schema di conto economico. I predetti accantonamenti, in applicazione dell'**articolo 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997**, come modificato dall'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008, non sono deducibili ai fini IRAP.
Qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi, come ricordato risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP.

10 REGIME SANZIONATORIO DEL REVERSE CHARGE E ALTRI QUESITI IVA

10.1 Ambito temporale di applicazione del nuovo regime sanzionatorio previsto per l'errata applicazione del reverse charge

D. Una societa' comunitaria che opera in Italia attraverso un rappresentante fiscale prima e successivamente attraverso l'identificazione diretta ha effettuato locazioni di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto nei confronti di una ditta italiana. La prestazione dopo il 31 agosto 2002 per effetto del **D.Lgs. n. 191 del 2002** doveva essere obbligatoriamente assoggettata a IVA dal committente con il meccanismo del reverse charge, ai sensi dell'

acquisto di un bene o di un servizio emessa dal cedente o prestatore senza applicazione dell'IVA, ha indotto il legislatore a modificare l'impianto sanzionatorio del regime IVA del reverse charge.
In linea generale, il nuovo impianto sanzionatorio introdotto risponde a criteri di coerenza sistematica con le sanzioni in materia di IVA, punendo in maniera incisiva le frodi e sanzionando in modo meno rigido le irregolarita' formali. Tale previsione risulta conforme al principio di trasparenza e neutralita' dell'IVA, piu' volte richiamato dai giudici

una sanzione derivante dal comportamento di altro soggetto e cio' appare in contrasto con il principio sancito dall'**articolo 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997** della personalita' della pena.

R. L'ipotesi sanzionatoria di cui al secondo periodo del nuovo **comma 9-bis dell'articolo 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**, prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, a carico del fornitore (cedente o prestatore) che, in relazione ad un'operazione soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, addebita irregolarmente l'imposta in fattura omettendone il versamento. Il quarto periodo del medesimo comma prevede che nell'ipotesi sopra citata siano tenuti solidalmente al pagamento della sanzione e dell'imposta entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.
Al riguardo, si precisa che la disposizione normativa sulla responsabilita' solidale di entrambi i contraenti al pagamento dell'imposta e della sanzione per un comportamento fraudolento posto in essere dal fornitore e' stata prevista tenendo conto del fatto che per le operazioni soggette all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile e' il cessionario/committente ad assumere la qualifica di soggetto passivo dell'imposta.
Considerato, quindi, che rientrerebbe tra gli obblighi del committente assolvere l'imposta, di regola integrando la fattura emessa dal prestatore senza Iva, indicando sulla stessa l'aliquota e la relativa imposta, e annotando tale documento tra le fatture emesse, non si ha ragione di ritenere la norma in discorso in contrasto con il principio sancito dall'**articolo 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997** della personalita' della pena.
Cio' premesso, si fa presente che il cessionario o committente, per evitare l'applicazione della sanzione derivante dal comportamento fraudolento del fornitore, puo' regolarizzare l'operazione presentando all'Ufficio delle entrate competente un documento integrativo in duplice esemplare, recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta., entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione (da effettuare nei termini indicati dall'

limite del plafond. Con riferimento al quesito posto l'esportatore puo' adottare, alternativamente, nei limiti consentiti le seguenti procedure:
1. richiedere al cedente o prestatore di effettuare le variazioni in aumento dell'Iva non addebitata in fattura ai sensi dell'**articolo 26 del** , fermo restando l'obbligo del pagamento degli

una attivita' tipicamente agricola che, seppure svolta per conto di altri, si concretizza nello svolgimento di attivita' dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale, utilizzando il proprio fondo. In tal senso e' inequivocabile anche il richiamo contenuto nella norma, all'articolo 32, comma 2, lett. b). Tale attivita' non configura, dunque, un'attivita' connessa ai sensi dell'**articolo 2135 del codice civile**. Ne consegue che la coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi puo' essere svolta dall'imprenditore agricolo sia in via esclusiva che parallelamente ad altre attivita' agricole.
Ai fini dell'IVA, in caso di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi si e' in presenza di servizi aventi particolari complessita', che realizzano intere fasi del ciclo biologico e non singole operazioni tecniche, realizzati utilizzando prevalentemente attrezzature di pertinenza dell'azienda agricola da ricondursi, quindi, al trattamento

liquidazione Iva di gruppo di trasferire il credito dell'anno precedente, si chiede di sapere se sia corretto il comportamento di chi, anche antecedentemente a questa data, abbia evitato di trasferire il proprio credito al momento dell'ingresso nella liquidazione di gruppo e l'abbia utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi.

R. In via preliminare si osserva che la disposizione di cui all'articolo 1, comma 63, della legge finanziaria 2008 si applica a partire dalla liquidazione di gruppo relativa all'anno 2008. Ne consegue, quindi, che l'ente o la societa' controllante non potra' far confluire, ad esempio, nei calcoli compensativi relativi all'anno 2008, l'eccedenza di credito emergente dalle dichiarazioni relative all'anno 2007 di societa' che partecipano per la prima volta (nel 2008) alla liquidazione di gruppo.
Diversamente, in base al principio della successione delle leggi nel tempo, l'eccedenza di credito emergente dalle dichiarazioni relative all'anno 2006 di societa' che hanno partecipato per la prima volta, nel 2007, alla liquidazione di gruppo doveva essere trasferita al gruppo e gestita dall'ente o societa' controllante. A tal riguardo, con riferimento alle procedure di liquidazione Iva di gruppo effettuate fino al 31 dicembre 2007, la risoluzione 14 giugno 2007, n. 132/E ha chiarito che, dal momento in cui la societa' controllata aderisce alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, perde totalmente la disponibilita' dei saldi (attivi e passivi) risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche che devono essere trasferiti alla societa' controllante. Ne consegue che non si ritiene conforme al dettato normativo il comportamento di chi, anche antecedentemente al 1 gennaio 2008, abbia evitato di trasferire il proprio credito al momento dell'ingresso nella liquidazione di gruppo e l'abbia utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi.

11 APPLICAZIONE DEL REGIME DELLA TONNAGE TAX

11.1 Gruppo di imprese - Assenza di requisiti oggettivi in capo ad una di esse

D. Si chiede conferma che, se nell'ambito di un gruppo, in capo ad una societa' non ricorrono i presupposti per l'accesso al regime di tonnage tax per mancanza di uno dei requisiti oggettivi previsti dall'articolo 155 del TUIR - in quanto, gia' dall'inizio del periodo d'imposta, la stessa pone in essere una attivita' di locazione a scafo nudo oltre i limiti stabiliti nel 1 comma dell'articolo157 - non viene pregiudicata la possibilita' di fruizione del beneficio da parte delle altre societa' del gruppo, in capo alle quali sussistano invece i predetti requisiti oggettivi.

R. Se la controllante non ha i requisiti oggettivi di cui all'articolo 155, commi 1 e 2, del TUIR, puo' esercitare l'opzione per la tonnage tax a favore delle altre societa' del gruppo. Si tratta di un mero adempimento formale che in quanto tale ha nei confronti della controllante valore di semplice comunicazione. La tonnage produrra' effetti solo nei confronti delle sue controllate.
Viceversa, nel caso in cui la controllante in possesso dei requisiti dell'articolo 155, non rispetti il requisito oggettivo - citato nel quesito - di cui all'articolo 157, comma 1, del TUIR, e cioe' si trovi nella condizione di aver locato a scafo nudo "... oltre la meta' delle navi complessivamente utilizzate per un periodo di tempo superiore, per ciascuna unita', al cinquanta per cento dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale", tale circostanza impedisce l'esercizio dell'opzione da parte delle altre societa' del gruppo.
Infatti, ai sensi del richiamato articolo 157, l'opzione per la tonnage tax "non puo' essere esercitata e se esercitata viene meno" qualora una societa' si trovi nella condizione descritta al paragrafo precedente.
Nel caso di un gruppo di imprese in tonnage tax, l'articolo 7, comma 4, del decreto attuativo 23 giugno 2005 prevede che il mancato rispetto da parte di una esse del requisito in commento "... determina la perdita di efficacia dell'opzione, con effetto dal periodo d'imposta in corso, per tutte le societa' del gruppo". Dato che il mancato rispetto del requisito di cui all'articolo 157, comma 1, del TUIR e' causa di decadenza dalla tonnage per tutto il gruppo, va da se' che il possesso di questo requisito da parte di tutte le societa' del gruppo e' condizione indispensabile di accesso al regime in commento.

11.2 Rapporto tra tonnage tax e consolidato fiscale

D. Ferma restando la non cumulabilita' in capo allo stesso soggetto dei regimi di tonnage tax e consolidato fiscale ai sensi dell'articolo 160, 1 comma del TUIR, si chiede conferma della compatibilita', all'interno di un gruppo, di societa' in tonnage tax (la cui opzione e' trasmessa all'Agenzia dalla societa' controllante) con altre in consolidato fiscale, compresa la controllante, per le quali ovviamente non ricorrono

i presupposti per l'adesione al regime di tonnage tax.

R. Il regime di consolidato fiscale in essere tra la controllante e alcune societa' del gruppo, prive dei requisiti per l'accesso alla tonnage tax, non si interrompe nel caso in cui la controllante medesima (anch'essa priva dei requisiti per l'accesso alla tonnage tax) comunichi anche l'opzione per la tonnage tax riferita ad altre societa' del gruppo

CIRCOLARE N. 12/E

Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 19 febbraio 2008

***OGGETTO*:** Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione "Telefisco 2008" del 29 Gennaio 2008 e risposte ad ulteriori quesiti

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione del recente incontro con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nella legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), nonché risposte riferite ad ulteriori quesiti.

INDICE

1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO 5

1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie 5

1.2 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Rateazione 6

1.3 Detrazione per il risparmio energetico (c.d. 55 per cento) - Esonero dall'a.q.e./a.c.e 7

2 L'ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE 9

2.1 Estromissione dell'immobile strumentale 9

3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DIVERSI DI NATURA FINANZIARIA 10

3.1 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione – quesito 1 10

3.2 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione – quesito 2 11

3.3 Cessione di una partecipazione detenuta in parte in piena proprietà ed in parte in nuda proprietà. 13

4 IL REGIME FISCALE PER I CONTRIBUENTI MINIMI 15

4.1 Produttore agricolo che svolge anche un'attività professionale o d'impresa con contabilità separata 15

4.2 Limite dei beni strumentali utilizzati: beni a deducibilità limitata 16

4.3 Spese di albergo e ristorante pagate da un professionista 17

5 MODIFICHE ALLA BASE IMPONIBILE IRES 19

5.1 Estensione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto 19

5.2 Deducibilità degli interessi passivi nel consolidato: rilevanza delle partecipazioni estere 20

5.3 Deducibilità degli interessi passivi nel consolidato: trattamento fiscale di eventuali remunerazioni per il trasferimento infragruppo delle eccedenze di ROL 22

5.4 Applicazione delle percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dal decreto-legge n. 81 del 2007..... 24

6 LE SOCIETÀ DI COMODO E LO SCIOGLIMENTO AGEVOLATO 28

6.1 Nuovi casi di esclusione: numero soci e partecipazioni di enti pubblici 28

6.2 Scioglimento agevolato: delibere assunte anteriormente al 1° gennaio 2008 29

7 GLI EFFETTI DELLE MODIFICHE IRES SUI BILANCI..... 30

7.1 Eliminazione delle deduzioni ex

9959 0 0 Td (t)Tj 3.64259 Tj -356.781 28 0 Td (l)Tj 3.601604 ej 60 T44297.560677.

10.4 Regolarizzazione di violazioni concernenti il plafond 44

10.5 IVA e detrazione dell'imposta relativa ai telefoni cellulari dati in uso ai dipendenti 46

10.6 Coltivazioni agricole per conto terzi 47

10.7 Servizi di telefonia e tracciabilità dei passaggi 47

1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO

1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie

D. *L'applicazione dell'aliquota ridotta è subordinata al fatto che il costo della manodopera sia esposto in fattura o tale requisito è da rispettare solo per il caso si intenda beneficiare della detrazione del 36% o del 55% ?*

R. L'articolo 1, comma 18, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha prorogato, per le annualità 2008, 2009 e 2010, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in esame non è più richiesto, diversamente da quanto stabilito per le operazioni effettuate nel periodo di imposta 2007, che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

L'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento, relativamente alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, prescinde quindi dall'indicazione in fattura del costo della manodopera che, invece, si rende necessaria, anche in relazione agli interventi effettuati nel periodo 2008/2010, per il riconoscimento della detrazione d'imposta del 36% delle spese riguardanti le seguenti opere edili:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio, disciplinati all'articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 e successive modificazioni;

- interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia operati da imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono alla successiva alienazione o

7

Tabella di valori energetici, di cui al comma 23 dell’articolo 1 della citata legge n. 244 del 2007, che va a sostituire quella allegata alla legge finanziaria 2007.

2 L'ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

2.1 Estromissione dell'immobile strumentale

D. *Per la determinazione del valore normale dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale ai sensi dell'articolo 1, comma 37, della legge n. 244/07 si chiede se i moltiplicatori della rendita catastale siano i seguenti:*

1) fabbricati di categoria "A10" e "D" coefficiente 52,5

2) fabbricati di categoria "C1" coefficiente 37,5

3) altri fabbricati coefficiente 105.

Oppure se devono essere maggiorati con la percentuale del 20 per cento di cui al D.L. n. 168/2004 e per quelli di categoria "B" del 40 per cento ai sensi dell'articolo 2, comma 45, del D.L. n. 262/06 che però hanno effetto ai soli fini dell'imposta di registro

R. Si ritiene che – ai fini della determinazione del valore normale – le rendite catastali debbano essere rivalutate ai sensi della legge n. 662 del 1996 ed, altresì, maggiorate con le percentuali (rispettivamente del 40 per cento per gli immobili di categoria B e del 20 per cento per gli altri immobili) previste dai decreti legge n. 262 del 2006 e 168 del 2004.

3 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DIVERSI DI NATURA FINANZIARIA

3.1 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione – quesito 1

D. *A seguito della introduzione dell'imposta di successione per effetto del D.L. n. 262/06, ai fini della determinazione del costo della partecipazione per il calcolo del capital gain si assume il valore dichiarato agli effetti di tale imposta (articolo 68, comma 6, del Tuir). Si ritiene – come precisato dalla risoluzione 120/E del 2001 – che tale procedura sia legittima anche in caso di non assolvimento dell'imposta di successione per effetto della franchigia (articolo 2, comma 48, D.L. n. 262/06), mentre per i trasferimenti non soggetti a imposta di cui all'articolo 3, comma 4-ter del D.Lgs. 346/1990, si assume il valore normale alla data di apertura della successione. Si chiede conferma.*

R. Con la citata risoluzione n. 120/E del 2001 è stato ribadito che in presenza di titoli che siano stati dichiarati ai fini dell'imposta sulle successioni, ancorché la stessa non sia dovuta in quanto la quota spettante a ciascun beneficiario non supera gli importi minimi previsti per l'applicazione della stessa, si debba assumere quale costo di acquisto quello dichiarato o definito ai fini dell'imposta sulle successioni.

Nel caso invece di trasferimenti di titoli esenti dall'imposta sulle successioni, si conferma che si assume come costo il valore normale dei titoli alla data di apertura della successione.

3.2 Determinazione del costo della partecipazione in caso di successione – quesito 2

D. *Ai fini dell'imposta di successione la valutazione per i titoli non quotati e le partecipazioni non azionarie viene fatta in base alla frazione del patrimonio risultante dall'ultimo bilancio pubblicato (se la società è tenuta a tale obbligo) oppure dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato (articolo 16 del D.Lgs. 346 del 1990). Inoltre, in base all'articolo 8, comma 1 bis, del D.Lgs. 346/1990, resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali.*

I valori di cui sopra potrebbero essere inferiori al costo fiscale in capo al de cuius, in quanto ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 68, comma 6 del TUIR, è previsto che il costo delle partecipazioni, in caso di acquisto per successione, sia pari al valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione.

È corretto ritenere che il disposto dell'articolo 68 del Testo unico debba essere interpretato nel senso di utilizzare – come costo rilevante ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria – quello sostenuto del de cuius o quello rideterminato dal de cuius in sede di affrancamento delle partecipazioni se maggiore di quello rilevante ai fini dell'imposta di successione?

Se non è corretto, qualora il contribuente dichiari ai fini dell'imposta di successione il maggiore fra il costo fiscale di cui sopra e quello determinato ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. 346, questo valore può essere considerato come costo fiscalmente riconosciuto per gli eredi?

R. Con l'articolo 2, comma 46, del decreto-legge 2 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 è stata istituita l'imposta sulle successioni e donazioni. Tale imposta è regolata per espressa previsione normativa "secondo le disposizioni del testo unico delle

disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001”.

L’articolo 16, comma 1, lettera b), del predetto D.Lgs. n. 346 del 1990, dispone che la base imponibile ai fini della determinazione dell’imposta di successione è determinata assumendo “per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotati in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell’ente o della società risultante dall’ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza

dichiarazione di successione occorreva assumere ai fini dell’articolo 68 del TUIR il costo sostenuto dal de cuius.

Appare chiaro che, stante l’attuale quadro normativo in materia, contrariamente

cessione a titolo oneroso dell'intera partecipazione detenuta (sia in piena proprietà che in nuda proprietà); in particolare, si chiede di conoscere se la partecipazione ceduta debba essere considerata "qualificata" o "non qualificata" ai sensi di quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis) del TUIR.

R. Si ritiene che la partecipazione ceduta debba essere considerata "qualificata" ai sensi di quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-*bis*) del TUIR; ciò in quanto nel caso di cessione congiunta di partecipazioni detenuta da un medesimo soggetto, di cui parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà, tali partecipazioni devono essere considerate cumulativamente ai fini del superamento della soglia del 20 per cento oltre la quale le partecipazioni cedute si considerano "qualificate".

Come chiarito, infatti, con circolare del 24 giugno 1998, n. 165, paragrafo 2.2.1, nel caso di cessione di usufrutto o della nuda proprietà la percentuale di capitale sociale rappresentata dalla partecipazione ceduta va calcolata con riferimento alla parte del valore nominale delle partecipazioni corrispondente al rapporto tra il valore dell'usufrutto o della nuda proprietà ed il valore della piena proprietà. Il valore dell'usufrutto e della nuda proprietà si determinano secondo i criteri indicati dagli articoli 46 e 48 da

drietà ed il

4 IL REGIME FISCALE PER I CONTRIBUENTI MINIMI

4.1 Produttore agricolo che svolge anche un'attività professionale o d'impresa con contabilità separata

D. *Secondo l'articolo 1, comma 99, della legge finanziaria 2008 non sono considerati contribuenti minimi le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva come, per esempio, coloro che svolgono le attività agricole rientranti nell'articolo 3e*

contribuenti minimi e assolvere ai relativi adempimenti analiticamente descritti nella circolare n. 73/E del 2007.

Ad esempio, il soggetto che, in aggiunta all'attività agricola assoggettata al regime di cui all'articolo 34, eserciti anche attività di riparazione autoveicoli, potrà avvalersi relativamente a quest'ultima del regime dei contribuenti minimi, qualora ne ricorrano i presupposti.

In nessun caso l'attività agricola, sia essa espressiva di reddito fondiario o di reddito d'impresa, potrà rientrare nel regime dei contribuenti minimi qualora sia assoggettata al regime speciale di cui al più volte citato articolo 34. Resta inteso che le limitazioni conseguenti all'applicazione del regime speciale IVA non operano nell'eventualità che l'attività agricola venga trattata, ai fini IVA, secondo le disposizioni proprie del regime ordinario e non ai sensi dell'artia gri r

applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito dettate dal Testo Unico delle Imposte sui redditi.

Le spese di albergo e ristorante, normalmente riferibili alla sfera privata del contribuente, potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato (a prescindere dalle limitazioni previste dall'articolo 54, comma 5, del TUIR) qualora la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

5 MODIFICHE ALLA BASE IMPONIBILE IRES

5.1 Estensione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto

D. *Il nuovo periodo aggiunto all'articolo 172, comma 7, del TUIR estende l'applicazione delle limitazioni previste per il riporto delle perdite fiscali anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto. Le limitazioni sono il test di vitalità, il limite del patrimonio contabile, la limitazione per svalutazioni dedotte. Si chiede come queste regole, nate appositamente per le perdite, debbano essere applicate al caso degli interessi passivi.*

R. L'articolo 1, comma 33, lettera aa) della legge finanziaria 2008 ha introdotto la seguente norma all'articolo 172, comma 7, del TUIR: "Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96".

Occorre innanzitutto specificare che gli "interessi indeducibili" cui vengono estese le disposizioni limitative dell'articolo 172, comma 7, citato sono quelli di cui all'articolo 96, comma 4, del TUIR, ossia quegli interessi passivi che risultano indeducibili nel periodo d'imposta di contabilizzazione e che potranno essere riportati in avanti e dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta.

Detti interessi indeducibili, al pari delle perdite fiscali pregresse delle società che partecipano alla fusione (ma la norma riguarda anche le operazioni di scissione per effetto del rinvio che l'articolo 173, comma 10, effettua a favore dell'articolo 172, comma 7), potranno essere riportati in avanti dalla società risultante dalla fusione nei limiti del patrimonio netto contabile, determinato ai sensi del citato articolo 172, comma 7 del TUIR.

Ciò potrà avvenire sempre che le società partecipanti all'operazione di fusione che abbiano una "dote negativa" da riportare siano in possesso dei requisiti di vitalità. Pertanto se non viene superato il c.d. test di vitalità da

una società partecipante alla fusione, di tale società non potranno essere riportate né le perdite pregresse né gli interessi indeducibili.

Accertata l'esistenza della condizione di operatività, sarà possibile riportare solo l'ammontare di interessi passivi indeducibili che non eccedono l'ammontare del patrimonio netto contabile. Ovviamente nella determinazione del valore di detto patrimonio netto non si dovrà tenere conto dei conferimenti e dei versamenti effettuati nei ventiquattro mesi anteriori alla data cui è riferita la situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile.

Per quanto riguarda la disposizione che limita il riporto di perdite fiscali pregresse fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione effettuata, si osserva che il suo scopo è quello di evitare che la società incorporante possa portare in diminuzione dai propri redditi, successivamente alla fusione, delle perdite che abbiano già concorso a

svalut denza loeà partaluta s l gi l i s

possano mai essere effetti negativi dall'inserimento nel consolidato nazionale di una società estera ai fini della normativa sugli interessi.

R. Il nuovo testo dell'articolo 96, come sostituito dall'articolo 1, comma 33, lettera i), della legge finanziaria 2008, stabilisce al comma 7 che "in caso di partecipazione al consolidato nazionale (…), l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione" e al successivo comma 8 che "tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale possono essere incluse anche le società estere per le qua

Tale modalità di determinazione, stante il dato letterale di entrambe le disposizioni, ha natura facoltativa e non obbligatoria.

L'inclusione "virtuale", infatti, è sempre facoltativa e non deve essere effettuata necessariamente per gli anni successivi se non lo si ritenga opportuno.

Infine, si osserva che il comma 8 trovi applicazione esclusivamente alla eventuale capienza di R.O.L. manifestata (successivamente alla compensazione con gli interessi passivi di competenza) in capo al soggetto non residente e, non anche, all'eccedenza degli interessi passivi che quest'ultimo potrebbe manifestare nell'ipotesi opposta di in capienza del proprio R.O.L.. La società controllata estera (virtualmente inclusa nel consolidato nazionale al limitato fine della gestione a livello di gruppo della disciplina dell'articolo 96 del TUIR) può, in altri termini, apportare alla fiscal unit esclusivamente la propria eccedenza di R.O.L.. Qualora, infatti, si ammettesse la trasferibilità al consolidato da parte del soggetto estero della relativa quota di interessi passivi netti eccedenti, si consentirebbe la deduzione di un componete negativo che ha concorso alla determinazione di un reddito di un soggetto residente all'estero (con ciò violando il principio di tassazione su base territoriale dei soggetti non residenti).

5.3 Deducibilità degli interessi passivi nel consolidato: trattamento fiscale di eventuali remunerazioni per il trasferimento infragruppo delle eccedenze di ROL

D. *La remunerazione che la società consolidata con eccedenza di ROL potrebbe ricevere alla società con ROL deficitario per consentirle la deduzione degli interessi passivi beneficia della non tassabilità di cui all'articolo 118, comma 4, del Testo unico?*

R. In base al nuovo articolo 96 (commi 7 e 8), come sostituito dall'articolo 1, comma 33, lettera i), della legge finanziaria 2008, nella determinazione del

"reddito complessivo globale" della *fiscal unit* è ammessa la possibilità di compensare la quota di interessi passivi netti indeducibili determinatasi in capo ad un soggetto partecipante al regime di tassazione di gruppo con la capienza di R.O.L., che residua dopo la compensazione individuale, in capo ad un'altra società del medesimo gruppo.

Sebbene la legge finanziaria 2008 abbia modificato l'articolo 122 del TUIR eliminando le rettifiche di consolidamento ivi contemplate, le menzionate disposizioni in materia di deducibilità di interessi passivi specificamente previste dall'articolo 96 del TUIR relativamente a soggetti partecipanti al consolidato nazionale, hanno l'effetto di consentire alla fiscal l.er

5.4 Applicazione delle percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dal decreto-legge n. 81 del 2007

D. *Si chiede di sapere se le nuove percentuali di deduzione del costo dei veicoli stabilite dall'articolo 15-bis del decreto-legge n. 81 del 2007:*

- debbano essere applicate con riferimento ad ogni singola quota di ammortamento calcolata considerando il costo complessivo del veicolo, a prescindere dalla percentuale di costo complessivamente dedotta, conformemente a quanto precisato dalla Circolare del 10 febbraio 1998, n. 48/E a commento dell'articolo 121-bis del TUIR (attuale articolo 164 TUIR);

oppure se,

- debbano essere applicate con riferimento alla quota di ammortamento dell'anno, fino al raggiungimento della nuova quota complessiva di costo deducibile.

R. I commi da 7 a 10 dell'articolo 15-*bis* del decreto-legge n. 81 del 2 luglio 2007 hanno apportato sostanziali modifiche alla disciplina della deducibilità delle auto aziendali, già modificata dal decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 (c.d. collegato alla legge finanziaria 2007).

Auto aziendali e auto professionali.

Il comma 7 lett. b) del citato articolo 15-*bis* ha stabilito che, per il periodo d'imposta in corso alla data del 27 giugno 2007, le spese e degli altri componenti negativi relativi alle auto il cui utilizzo è diverso da quello indicato nella lett. a). n. 1 dell'articolo 164 del TUIR sono deducili nella misura del 40 per cento, nei limiti di costo fissati dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 164 del TUIR. Si ricorda che per effetto delle modifiche apportate dal decreto collegato alla legge finanziaria 2007 tali spese erano diventate totalmente indeducibili. Per le auto utilizzate dagli esercenti arti e professioni in forma individuale la percentuale di deducibilità viene elevata dal 25 per cento al 40 per cento.

Prima delle modifiche apportate dal decreto-legge n. 262 del 2006 la percentuale di deducibilità era del 50 per cento.

Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Il comma 7 lett. c) del citato articolo 15-*bis* dispone che per il periodo d'imposta in corso alla data del 27 giugno 2007 le spese e degli altri componenti negativi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta sono deducibili nella misura del 90 per cento. La norma comporta un sostanziale ritorno al regime precedente le modifiche introdotte dal collegato alla legge finanziaria 2007 nel quale regime era prevista la deduzione integrale dei suddetti costi.

Si ricorda che il decreto-legge n. 262 del 2006 aveva, invece, previsto per i veicoli dati in uso ai dipendenti la deducibilità dei relativi costi nei limiti dell'importo costituente reddito di lavoro dipendente.

Disciplina transitoria

Per il periodo di imposta in corso alla data del 3 ottobre 2006 (periodo di imposta 2006 per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), il comma 9 dell'articolo 15-*bis* citato ha introdotto una disciplina transitoria che consente alle imprese e ai professionisti di beneficiare di una maggiore deduzione rispetto a quella prevista dal decreto-legge n. 262 del 2006.

Precisamente, il comma 9 prevede le seguenti percentuali di deducibilità:

- 30 per cento dei costi relativi ai veicoli utilizzati dai professionisti, in luogo del 25 per cento.

Ciò posto, si precisa che i nuovi limiti di deducibilità fissati dalla norme citate non si applicano sul costo deducibile preso a base per determinare l'ammontare degli ammortamenti stanziabili per l'intera vita utile del bene; al contrario essi devono essere applicati esercizio per esercizio sulle singole quote di ammortamento dei beni.

Tale interpretazione è coerente con quanto affermato nella circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998, nella quale è stato trattato il caso in cui un'autovettura venga destinata ad uso che comporti il passaggio da una deducibilità integrale ad una deducibilità ridotta al 50 per cento. Il medesimo criterio deve essere adottato anche nell'ipotesi in cui venga modificata la percentuale di deducibilità originariamente prevista, nell'ambito del medesimo utilizzo, per effetto dell'introduzione di una nuova disposizione come quella in esame.

Per maggiore chiarezza, si ipotizzi l'acquisto nel periodo d'imposta 2003 di un'autovettura nuova di costo pari a 18.000 euro il cui utilizzo rientra in una delle fattispecie per le quali trova applicazione il criterio di deduzione indicato nella lett. b) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR.

Nella tabella che segue è illustrato il processo di ammortamento del bene tenendo conto dell'aliquota di ammortamento del 25 per cento prevista dal D.M. 31 dicembre 1988 ridotta alla metà nel primo esercizio.

La quota di ammortamento deducibile per il periodo d'imposta 2006 è pari a 900, determinata applicando la percentuale del 20 per cento alla quota d'ammortamento del periodo (4.500) e per il periodo di imposta 2007 è pari ancora a 900, determinata applicando la percentuale del 40 per cento alla quota d'ammortamento residua del periodo (2.250).

Tabella riassuntiva

Anno	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
Ammortamento **(aliquote d.m. 31/12/88)**	2250	4500	4500	4500	2250
Amm. deducibile	1125	2250	2250	900	900
Residuo da ammortizzare	15750	11250	6750	2250	=

6 LE SOCIETÀ DI COMODO E LO SCIOGLIMENTO AGEVOLATO

6.1 Nuovi casi di esclusione: numero soci e partecipazioni di enti pubblici

D. *In relazione ai casi di esclusione costituiti dal numero di soci non inferiore a 50 e dalle società partecipate da enti pubblici, con percentuali non inferiori al 20 per cento, si chiede di conoscere quale sia il periodo minimo in cui tali requisiti devono sussistere, nel caso di raggiungimento di tali valori nel corso dell'esercizio. In particolare si chiede se è sufficiente che il requisito si realizzi nell'ultimo giorno dell'esercizio, o se è necessario che sia realizzato per la maggior parte dei giorni del periodo di imposta, o ancora in tutti i giorni in esso compresi.*

R. Con riferimento alle cause di esclusione previste dal comma 1, secondo periodo, numeri 6 e 6-quinquies, dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, (come modificato dall'articolo 1, comma 128, della legge n. 244 del 2007) ossia società con numero di soci non inferiore a 50 e società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale, si ritiene che i requisiti richiesti dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina debbano sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

Tale interpretazione è conforme a quanto già affermato nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, paragrafo 2, in relazione alla causa di esclusione prevista all'articolo 30, comma 1, numero 4 della legge n. 724 del 1994, che esclude dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle c.d. "società di comodo" le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente.

Nella predetta circolare, infatti, è stato chiarito che "nell'ipotesi in cui il requisito del controllo sul soggetto quotato (o da parte del soggetto quotato)

si verifichi nel corso del periodo d'imposta, la società interessata potrà, comunque, beneficiare della causa di esclusione (…) laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato".

6.2 Scioglimento agevolato: delibere assunte anteriormente al 1° gennaio 2008

D. *Si chiede se, in conformità all'interpretazione adottata dall'Agenzia delle entrate, con rif*

7 GLI EFFETTI DELLE MODIFICHE IRES SUI BILANCI

7.1 Eliminazione delle deduzioni extracontabili e cambiamenti di stime

D. *L'articolo 1, comma 34, della legge finanziaria prevede che l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possa disconoscere ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputati nel conto economico se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili. Si chiede se l'illustrazione fornita nella nota integrativa, in base a quanto prevedono il Codice civile e i principi contabili – in particolare il documento n. 29 nella parte riferita al cambiamento di stime - sia sufficiente per provare la correttezza del comportamento seguito. A maggior ragione dovrebbe rilevare, anche fiscalmente, l'illustrazione fornita nella nota integrativa successivamente ad operazioni straordinarie, quali fusioni, nell'ipotesi, piuttosto ricorrente, di applicazione di coefficienti di ammortamento differenti tra le società coinvolte nell'operazione: in tali ipotesi, per esempio, la società incorporante potrebbe variare i coefficienti di ammortamento ed applicare quelli della società incorporata.*

R. L'abrogazione della disciplina extracontabile, avvenuta ad opera dell'articolo 1, comma 33 della legge finanziaria 2008, determina la necessità di imputare a conto economico i componenti negativi per i quali si chiede la deduzione fiscale.

Al riguardo, il comma 34 contiene una disposizione normativa finalizzata ad evitare che taluni componenti negativi (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore) possano essere imputati a conto economico al solo fine di ottenerne la deducibilità fiscale.

La norma prevede, infatti, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'imputazione a conto economico dei predetti componenti negativi qualora non coerente con i comportamenti contabili adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica dell'imputazione a conto economico.

Al riguardo, si ritiene che la coerenza dei comportamenti contabili adottati potrà essere dimostrata dal contribuente e verificata dall'Amministrazione finanziaria utilizzando ogni elemento ritenuto utile al raggiungimento del predetto fine (ad esempio, le indicazioni fornite nella nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti, ecc.). Le predette indicazioni in nota integrativa non possono, peraltro, intendersi preclusive dei poteri di controllo della Amministrazione finanziaria.

7.2 Applicazione degli Ias: strumenti finanziari detenuti per la negoziazione

D. *Si chiede di confermare l'inclusione, tra gli strumenti finanziari di negoziazione, degli strumenti ai quali si applica la fair value option (Fvo).*

Gli strumenti in oggetto dovrebbero essere considerati nella categoria citata, vista la finalità e la sostanza economica degli stessi.

R. Gli strumenti finanziari detenuti per essere negoziati (cd. trading) devono essere classificati, secondo quanto prescritto dallo IAS 39, nella categoria delle attività finanziarie rilevate al fair value a conto economico (cd. Fair value through profit or loss o FVTPL).

Per effetto della cosiddetta "fair value option", è altresì previsto che qualsiasi attività o passività finanziaria, nel rispetto di determinate condizioni, "può essere designata al momento della rilevazione iniziale" come attività finanziaria rilevata al fair value a conto economico (FVTPL); è di tutta evidenza, pertanto, che gli strumenti finanziari classificati nella categoria FVTPOL in virtù della predetta opzione devono necessariamente

essere strumenti diversi da quelli di negoziazione, per i quali, invece, la rilevazione nella categoria FVTPOL rappresenta la naturale ed imprescindibile classificazione.

Ai fini fiscali, in ordine alla classi

categoria in questione piuttosto che limitare l’esclusione stessa ai soli strumenti “detenuti per la negoziazione”.

In sintesi, gli strumenti finanziari che per effetto della fair value option sono classificati nella categoria FVTPOL non possono farsi rientrare tra le “attività non immobilizzate”, tra le quali rientrano, per espressa previsione normativa, esclusivamente gli strumenti finanziari “detenuti per la negoziazione”.

A tale proposito, si ritiene possibile richiamare, ove esistenti, i criteri definiti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con lo Stato interessato. In mancanza, il concetto di residenza può essere ricavato dai principi internazionalmente riconosciuti in materia, in primo luogo quelli delineati dall'articolo 4 del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni.

Occorre

9 LA NUOVA BASE IMPONIBILE IRAP:

9.1 Deduzioni contabili pregresse e imposta sostitutiva

D. *Il comma 51 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 detta le regole di rientro, cioè dispone la variazione in aumento ai fini IRAP (quote costanti in sei anni) per le deduzioni operate in passato nel quadro EC, che abbiano avuto effetto anche per il tributo regionale.*

Questa norma sembra peraltro ignorare la disposizione del comma 48, che consente l'uscita immediata dal quadro EC del 31.12.2007, con il pagamento di una imposta sostitutiva anche dell'IRAP. Pur nel silenzio della legge, si può pacificamente ritenere che le imprese aderenti al pagamento della sostitutiva non debbano procedere anche al ripristino della base imponibile IRAP?

R. L'articolo 1, comma 51 della legge finanziaria 2008 stabilisce il recupero a tassazione IRAP, in sei quote costanti imputate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007, dei componenti negativi dedotti extracontabilmente dalla base imponibile IRAP fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. In corrispondenza di tale recupero si determina lo svincolo per la quota IRAP delle riserve in sospensione d'imposta indicate nel prospetto utilizzato

Appare evidente, quindi, che l’

Ciò non toglie che le spese effettuate, la cui classificazione sotto il profilo contabile sarebbe stata imputata – in assenza di accertamento - ad altre voci dell'aggregato B rilevanti, in quanto deducibili, nella determinazione della base imponibile IRAP, possano assumere rilevanza ai fini della determinazione dell'IRAP al momento dell'effettivo sostenimento ancorché non espressamente risultanti nella relativa voce del conto economico per l'utilizzo del fondo iscritto nel passivo.

Ai fini dell'imputazione a conto economico degli accantonamenti, l'articolo 2425 del codice civile stabilisce che gli accantonamenti per rischi e ogni altro accantonamento devono essere indicati rispettivamente alle voci B12 e B13 dello schema di conto economico. I predetti accantonamenti, in applicazione dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dall'articolo 1, comma 50, della legge finanziaria 2008, non sono deducibili ai fini IRAP.

Qualora privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse non potranno comunque essere portate in deduzione. Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi, come ricordato risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP.

10 REGIME SANZIONATORIO DEL REVERSE CHARGE E ALTRI QUESITI IVA

10.1 Ambito temporale di applicazione del nuovo regime sanzionatorio previsto per l'errata applicazione del reverse charge

D. *Una società comunitaria che opera in Italia attraverso un rappresentante fiscale prima e successivamente attraverso l'identificazione diretta ha effettuato locazioni di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto nei confronti di una ditta italiana. La prestazione dopo il 31 agosto 2002 per effetto del D.Lgs. n. 191 del 2002 doveva essere obbligatoriamente assoggettata a IVA dal committente con il meccanismo del reverse charge, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del Dpr n. 633/72. La società comunitaria, attraverso il rappresentante, fiscale nel corso del 2004 e 2005 ha erroneamente assoggettato a IVA la prestazione addebitando l'imposta in fattura e versando regolarmente l'imposta. Di riflesso la società italian l tda ce mtaotteic*

R. L’ampliamento delle ipotesi di reverse charge, per cui il cessionario o il committente deve integrare con l’imposta a debito la fattura di acquisto di un bene o di un servizio emessa dal cedente o prestatore senza applicazione dell’IVA, ha indotto il legislatore a modificare l’impianto sanzionatorio del regime IVA del reverse charge.

In linea generale, il nuovo impianto sanzionatorio introdotto risponde a criteri di coerenza sistematica con le sanzioni in materia di IVA, punendo in maniera incisiva le frodi e sanzionando in modo meno rigido le irregolarità formali. Tale previsione risulta conforme al principio di trasparenza e neutralità dell’IVA, più volte richiamato dai giudici comunitari, i quali hanno sempre affermato, per quanto riguarda le sanzioni, che queste devono essere proporzionali all’abuso commesso dal contribuente e al danno patito dall’Erario.

In particolare, il legislatore ha previsto, al terzo periodo del comma 9-bis, una sanzione ad hoc per le ipotesi in cui dalla violazione degli obblighi sostanziali connessi all’operazione sottoposta a *reverse charge* non scaturisca alcun danno all’erario. Infatti, se l’imposta relativa all’operazione sottoposta al *reverse charge* sia stata assolta, anche se irregolarmente, dal cessionario/committente oppure dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell’articolo 19 del DPR 633/72, l’irregolarità circa le modalità di applicazione dell’IVA viene punita con la sanzione del 3 per cento dell’imposta irregolarmente versata, con un minimo di 258 euro e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei i primi tre anni di applicazione delle nuove disposizioni recate dal comma 9-bis), terzo periodo, e, in applicazione del principio del favor-rei, per quelle commesse negli anni precedenti. Al pagamento delle sanzioni sono tenuti solidalmente entrambi i contraenti.

Nella fattispecie in esame, in virtù del principio del favor rei, sancito nell’articolo 3 del D.Lgs. 472/97, la nuova sanzione si applica anche alle violazioni commesse precedentemente alla data di entrata in vigore della

le violazioni degli adempimenti previsti per fattispecie diverse da quelle cui torna astrattamente applicabile il regime dell'inversione contabile.

10.3 Reverse charge: modalità di regolarizzazione delle operazioni da parte del committente o del cessionario

D. *Il quarto periodo del nuovo comma 9-bis dell'artic*

10.4 Regolarizzazione di violazioni concernenti il plafond

D. *Una società nel corso degli anni 2006 e 2007 ha usato il cosiddetto "plafond mobile" ma erroneamente in alcuni mesi ha utilizzato un plafond per acquisti interni maggiore di quello disponibile. La società sia nell'anno 2006 che nell'anno 2007 ha evidenziato, comunque, un credito di imposta.*

Per regolarizzare la violazione si chiede se sia possibile adottare la seguente modalità:

1) Emissione di una autofattura in duplice esemplare contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo di protocollo delle fatturi

riferimento al quesito posto l'esportatore può adottare, alternativamente, nei limiti consentiti le seguenti procedure:

1. richiedere al cedente o prestatore di effettuare le variazioni in aumento dell'Iva non addebitata in fattura ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, fermo restando l'obbligo del pagamento degli interessi e delle sanzioni a carico del cessionario o committente.

2. emettere un'autofattura in duplice esemplare, contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata, provvedere al versamento dell'imposta, degli interessi e, limitatamente al 2007, effettuare il ravvedimento operoso delle sanzioni di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, mediante modello F24. L'autofattura deve essere annotata nel registro degli acquisti e un esemplare deve essere presentato al locale ufficio delle entrate.

Attraverso tale procedura, l'imposta oggetto di regolarizzazione confluirà nell'ammontare dell'imposta in detrazione della dichiarazione annuale e nell'ammontare dei versamenti effettuati. Come chiarito con la circolare n. 50/E citata, al fine di evitare la doppia detrazione dell'imposta regolarizzata sarà necessario indicare nella dichiarazione annuale l'imposta regolarizzata anche in una posta di debito.

Si precisa, infine, che per il 2007, se la regolarizzazione avviene prima che la violazione sia stata constatata o accertata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, l'esportatore potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista per il ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs 472 del 1997. Diversamente per le violazioni commesse nel 2006, le sanzioni amministrative nella misura ordinaria saranno applicate direttamente dall'ufficio e potranno essere definite entro i termini per la proposizione del ricorso in misura ridotta ad un quarto ai sensi dell'articolo 16 comma 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

10.5 IVA: detrazione dell'i

10.6 Coltivazioni agricole per conto terzi

D. *Le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi sono considerate produttive di reddito agrario ai sensi dell'articolo 1, comma 176, della legge n. 244/01. Si ritiene che tale tassazione catastale prescinda dalla qualificazione di attività connessa e quindi ad esempio un produttore agricolo può svolgere esclusivamente tale attività di coltivazione per conto terzi. Qualora svolga anche una attività agricola tradizionale e quindi la prestazione di coltivazione sia connessa (Agenzia delle Entrate circolare n. 44/2004) ai fini dell'Iva rientra nel regime forfetario di cui all'articolo 34 bis del DPR n. 633/72. Si chiede conferma.*

R. Con il comma 176, dell'articolo 1, della legge n. 244 del 2007, il legislatore ha inteso ricondurre la coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi tra le attività agricole dando la giusta rilevanza ad una attività tipicamente agricola che, seppure svolta per conto di altri, si concretizza nello svolgimento di attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale, utilizzando il proprio fondo. In tal senso è inequivocabile anche il richiamo contenuto nella norma, all'articolo 32, comma 2, lett. b). Tale attività non configura, dunque, un'attività connessa ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile. Ne consegue che la coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi può essere svolta dall'imprenditore agricolo sia in via esclusiva che parallelamente ad altre attività agricole.

Ai fini dell'IVA, in caso di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi si è in presenza di servizi aventi particolari complessità, che realizzano intere fasi del ciclo biologico e non singole operazioni tecniche, realizzati utilizzando prevalentemente attrezzature di pertinenza dell'azienda agricola da ricondursi, quindi, al trattamento fiscale di cui al regime particolare di detrazione dell'articolo 34-bis del DPR n. 633 del 1972.

Non si può che pervenire alle medesime conclusioni nell'ipotesi in cui l'imprenditore agricolo si dedichi interamente allo svolgimento delle attività di coltivazione per conto terzi in questione, atteso che detta circostanza non è suscettibile di portare ad una differente valutazione in merito sia alla qualificazione dell'operazione che resta di prestazione di un servizio, sia alla natura agricola dell'attività, la quale resta in ogni caso ricompresa nella definizione di cui all'articolo 2135 del codice civile.

10.7 Servizi di telefonia: tracciabilità dei passaggi intermedi

D. *Con l'articolo 1, commi 158 e 159, della legge finanziaria 2008, sono state inserite delle disposizioni volte a contrastare le frodi IVA nel sett*

R. L’articolo 74, comma 1, lett. d), del DPR n. 633 del 1972, come modificato dal comma 158 della legge finanziaria 2008, è volto ad ampliare il regime monofase IV

dell'ingresso nella liquidazione di gruppo e l'abbia utilizzato in

11 APPLICAZIONE DEL REGIME DELLA *TONNAGE TAX*

11.1 Gruppo di imprese - Assenza di requisiti oggettivi in capo ad una di esse

D. *Si chiede conferma che, se nell'ambito di un gruppo, in capo ad una società non ricorrono i presupposti per l'accesso al regime di tonnage tax per mancanza di uno dei requisiti oggettivi previsti dall'articolo 155 del TUIR - in quanto, già dall'inizio del periodo d'imposta, la stessa pone in essere una attività di locazione a scafo nudo oltre i limiti stabiliti nel 1° comma dell'articolo157 – non viene pregiudicata la possibilità di fruizione del beneficio da parte delle altre società del gruppo, in capo alle quali sussistano invece i predetti requisiti oggettivi.*

R. Se la controllante non ha i requisiti oggettivi di cui all'articolo 155, commi 1 e 2, del TUIR, può esercitare l'opzione per la *tonnage tax* a favore delle altre società del gruppo. Si tratta di un mero adempimento formale che in quanto tale ha nei confronti della controllante valore di semplice comunicazione. La tonnage produrrà effetti solo nei confronti delle sue controllate.

Viceversa, nel caso in cui la controllante in possesso dei requisiti dell'articolo 155, non rispetti il requisito oggettivo - citato nel quesito - di cui all'articolo 157, comma 1, del TUIR, e cioè si trovi nella condizione di aver locato a scafo nudo *"… oltre la metà delle navi complessivamente utilizzate per un periodo di tempo superiore, per ciascuna unità, al cinquanta per cento dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale*", tale circostanza impedisce l'esercizio dell'opzione da parte delle altre società del gruppo.

Infatti, ai sensi del richiamato articolo 157, l'opzione per la *tonnage tax* "*non può essere esercitata e se esercitata viene meno*" qualora una società si trovi nella condizione descritta al paragrafo precedente.

Nel caso di un gruppo di imprese in *tonnage tax*, l'articolo 7, comma 4, del decreto attuativo 23 giugno 2005 prevede che il mancato rispetto da parte di

una esse del requisito in commento "… *determina la perdita di efficacia dell'opzione, con effetto dal periodo d'imposta in corso, per tutte le società del gruppo*". Dato che il mancato rispetto del requisito di cui all'articolo 157, comma 1, del