

## Il tema della settimana

# Verso Telefisco 2007

TUTTI I NODI DELLA FINANZIARIA

# I conti aperti dell'eredità

Mancano tasselli legislativi su trust, aziende e donazioni

Angelo Busani

La reintroduzione dell'imposta di successione (legge 286/2006 di conversione del Dl 262, poi modificata e integrata dalla Finanziaria 2007), comporta una notevole serie di problemi interpretativi causati da una evidente frettolosità e superficialità dell'intervento del legislatore in una materia, già di per sé,

### I BUCHI NORMATIVI

Aliquote e franchigie non applicabili ai lasciti indiretti. Poco praticabili le vie di uscita per il contribuente

densa di complicazioni. Materia, questa, la cui trattazione è resa ancor più difficile anche dalla tecnica che il legislatore ha utilizzato per riportarla alla luce: infatti, si è scelto di rissuocare l'imposta di successione quale era disciplinata dal Dlgs 346/90 alla data del 24 ottobre 2001, e quindi nel testo vigente il giorno precedente a quello nel quale entrò in vigore la legge 18 ottobre 2001 n.

383, la quale, appunto con effetto dal 25 ottobre 2001, aveva soppresso l'imposta di successione e quella di donazione.

### Vincoli di destinazione

Uno dei problemi che la nuova disciplina solleva è quello relativo alla tassazione del trust. La legge sancisce, un po' acriticamente, l'applicazione dell'imposta di donazione all'istituzione di vincoli di destinazione, con la conseguenza che una lettura superficiale della norma in questione potrebbe condurre a ritenere un risultato inaccettabile: l'imposta di donazione applicabile all'istituzione di qualsiasi vincolo di destinazione (ad esempio: vincoli urbanistici; fondo patrimoniale; accettazione di eredità con beneficio di inventario).

Invero, l'imposta di donazione è da ritenere applicabile solo quando, con l'istituzione del vincolo di destinazione, si determini un incremento patrimoniale stabile in capo a un soggetto definibile come "beneficiario" del trasferimento gratuito (e quindi ad esempio al trasferimento da trustee a beneficiario e non al trasferimento dal dispo-

nente al trustee).

### Imprese e partecipazioni

Una delle condizioni per l'esonero da tassazione è che il beneficiario consegni una partecipazione di controllo. Ma non è chiaro se si possa considerare non tassato anche il trasferimento del pacchetto di controllo di cui era titolare il de cuius (ad esempio, una quota del 60%) se, per effetto della successione, esso si ripartisce ad esempio tra tre eredi, e cioè in ragione del 20% ciascuno.

Altra condizione per non decadere dall'esenzione è il mantenimento per 5 anni dell'azienda o delle partecipazioni: ma cosa accade se viene ceduto un ramo dell'azienda ereditata? Se l'azienda è conferita in una società? O ancora se la società di cui si ha il controllo effettua operazioni di trasformazione, conferimento, fusione, scissione? Questi cui il Fisco deve rispondere.

### Se manca l'atto pubblico

Si ha donazione indiretta quando si verifica un "arricchimento" del beneficiario in correlazione a un connesso "impoverimen-

### In forse



to" del disponente senza che sia stipulata una donazione "formale" (l'atto pubblico notarile): il padre che paga, quale fideiussore, un debito del figlio e che poi rinuncia alla rivalsa.

La legge concede al contribuente una alternativa: a) sottoporre volontariamente a tassazione la donazione indiretta; b) subire una maggior tassazione rispetto alla registrazione volontaria se l'esistenza della liberalità venga a conoscenza degli Uffici. La norma, però, si riferisce ad aliquote e franchigie totalmente superate, sollevando il problema di quale sia la disciplina applicabile a questa materia.

### Il coacervo

Altro problema riguarda il coacervo delle donazioni precedenti: quando vigevano le aliquote progressive, il coacervo evitava la moltiplicazione degli scaglioni esenti o delle aliquote minori; oggi non è chiaro se, in mancanza di aliquote progressive, il meccanismo del coacervo sia ancora applicabile, al fine di evitare che con una pluralità di donazioni si moltiplichino per altrettante volte la franchigia.

Accertamenti. Ricavi e compensi sotto la lente

# Studi di settore con indicatori «transitori»

Dario Deotto

Studi di settore con più di qualche dubbio. Dubbi che si spera possano trovare soluzione a Telefisco 2007. Vediamo quali sono quelli più ricorrenti e su cui le Entrate saranno chiamate a rispondere.

La Finanziaria 2007 prevede

### APPLICAZIONI

Non è chiaro se i valori di normalità economica applicati ai soggetti esclusi saranno estesi ai contribuenti sotto monitoraggio

L'introduzione di indicatori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico. In attesa dell'emanazione di questi nuovi indici, viene previsto che, dal periodo d'imposta 2006, si terrà conto di specifici indicatori di normalità economica di significativa rilevanza, ido-

ne all'individuazione dei ricavi attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

Il dubbio che si pone è se questi indicatori risulteranno compresi nel software Gerico. La risposta dovrebbe essere affermativa, anche in considerazione della previsione sulla copertura dagli accertamenti analitici-induttivi (fino al 40% dei ricavi dichiarati con il limite massimo di 50.000 euro) per chi risulta congruo rispetto ai risultati degli studi. La norma (comma 17 della Finanziaria 2007) prevede, infatti, che la franchigia dagli accertamenti analitici-induttivi vale per chi risulta allineato a Gerico, tenuto conto dei nuovi indicatori. Ciò confermerebbe indirettamente la tesi che i nuovi indicatori — di coerenza in futuro, di normalità economica dal 2006 — entrano nel programma Gerico.

Sempre sugli indicatori, va evidenziato che il comma 19 dell'articolo unico della Finanziaria 2007 prevede degli specifici indicatori di normalità economica, idonei

all'individuazione di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare, per i soggetti per i quali non risultano applicabili gli studi di settore. Si tratta di capire a quali contribuenti si rivolge la norma.

Sicuramente non a quelli esclusi in quanto dichiarano ricavi o compensi superiori alla soglia entro la quale si applicano gli studi (7,5 milioni di euro dal 2007). Altrimenti, il Legislatore avrebbe ampliato la soglia quantitativa dei ricavi e compensi entro i quali far valere le regole sull'accertamento da studi. È da ritenere che la norma voglia colpire quei soggetti ricadenti in alcune effettive cause di esclusione dagli studi, come, ad esempio, nel caso di un periodo non normale di svolgimento dell'attività. Ciò risulta confermato dal fatto che lo stesso comma 19 prevede che nelle ipotesi di cessazione dell'attività, di liquidazione ordinaria ovvero di periodo non normale di svolgimento dell'attività potrà essere richiesta la compilazione del modello dei dati degli studi.

### In lista d'attesa

#### Indicatori

Fino all'introduzione degli indicatori di coerenza, dal periodo d'imposta 2006 rileveranno appositi indicatori di normalità economica di significativa rilevanza. Dovrà essere chiarito se questi indicatori entrano nel programma Gerico

#### Soggetti esclusi

Ci saranno appositi indicatori anche per i soggetti esclusi dagli studi di settore. Bisognerà chiarirne l'ambito di applicazione

#### Presunzione

È accertamento da studi è possibile per il solo fatto che il contribuente risulta non congruo rispetto a Gerico. Ciò vale solo per il passato, almeno per gli accertamenti relativi fino al 2005

Dovrà essere chiarito se gli indicatori per i soggetti esclusi trovano applicazione anche per i contribuenti che ricadono nella "sperimentabilità" o nel "monitoraggio" degli studi.

Altro tema da chiarire sulla corretta applicazione degli studi riguarda le presunzioni e gli accertamenti. La Finanziaria 2007 stabilisce che l'accertamento basato sugli studi può essere effettuato per il semplice fatto che il contribuente dichiara ricavi inferiori a quelli di Gerico. Riteniamo che con questa norma si voglia dare "copertura" alle circolari dell'Agenzia che hanno sempre affermato che la sola discordanza dai risultati di Gerico rappresenta quella grave incongruenza richiesta dalla norma per legittimare l'accertamento. Si è dell'avviso che tale disposizione riguardi, però, solo gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta 2006 e successivi. Questo sempreché i nuovi indicatori rappresentino effettivamente quelle gravi incongruenze volute dal Legislatore per legittimare l'accertamento da studi.

Professionisti. Nuovi criteri di tassazione

# Cessione di uffici, attenzione alla data

Paolo Meneghetti

Luca Miele

La Finanziaria 2007 modifica le regole per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, con particolare riferimento all'immobile strumentale utilizzato nell'esercizio dell'arte o della professione, determinando, tuttavia, alcuni dubbi in merito alla decorrenza e alla concreta applicazione delle nuove

### I COSTI

Incerta la disciplina delle spese sostenute per ristrutturazione e ammodernamento di locali in affitto

disposizioni. Vediamone alcuni.

### Cessione di immobili

L'articolo 1, comma 334, della legge 296/2006 elimina dall'articolo 54 del Tuir l'esimente degli immobili dalla rilevanza delle plusvalenze. Pertanto, la cessione (anche) di immobili strumentali, a far data dal 2007, diventa un'operazione potenzialmente suscettibile di generare proventi

fiscalmente rilevanti. Il problema è valutare se tutte le operazioni di cessione di immobile determinano l'insorgenza di una plusvalenza, oppure se è legittimo eseguire qualche distinguo. La disposizione citata entra in vigore dal 1° gennaio 2007, ma il successivo comma 335 afferma che «le disposizioni introdotte dal comma 334 in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria... si applicano agli immobili acquistati nel periodo dall'1.1.2007 al 31.12.2009...».

La norma richiamata è molto chiara con riferimento ai due aspetti del comma 334: le quote d'ammortamento e i canoni leasing. Per questi componenti del reddito le nuove regole sono applicabili solo con riferimento ai fabbricati acquistati dal 2007 al 2009; meno chiara è la norma in merito agli altri aspetti, compreso le plusvalenze su immobili.

Una tesi interpretativa ragionevole è quella secondo cui l'intero corpo delle modifiche inserite nel comma 334 è applicabile solo agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2007.

Le motivazioni sottostanti a questa tesi possono essere due: 1) l'istituto tributario della plu-

valenza è concettualmente legato a beni suscettibili di un processo d'ammortamento. Vero è che si potrebbe avere una plusvalenza anche con riferimento al mero costo storico d'acquisto di un bene, ma sarebbe irrazionale negare la deduzione di quote d'ammortamento e poi rendere tassabile la plusvalenza, il che avverrebbe, ad esempio, per gli immobili acquistati dal professionista dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006;

2) affermare che le nuove disposizioni si applicano agli immobili acquistati dal 2007 solo con riferimento ad ammortamento e ai leasing, significherebbe applicare le altre novità introdotte dal comma 334 a immobili acquistati ante 2007, il che porta a situazioni irrazionali. Basti pensare alle spese di ristrutturazione dell'immobile (in base alle nuove norme sono capitalizzabili o deducibili in base al plafond dei beni strumentali esistenti all'inizio dell'esercizio) che sarebbero applicate a immobili acquistati ante 2007 e che non sono ammortizzabili.

Va, comunque, osservato che l'accoglimento in toto dell'interpretazione proposta significa anche che non si deter-

### Parola al Fisco

#### Fabbricati

Va chiarito se i minori ammortamenti per i periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009 sono recuperabili negli anni successivi e con quali modalità

#### Plusvalenze

Le plusvalenze derivanti da cessioni di beni acquistati prima dell'1.1.2007 e realizzate dopo tale data sono tassate o meno

#### Manutenzioni

Occorre precisare se la norma che consente la deduzione delle spese di manutenzione nei limiti del 5% del plafond, con riparto delle eccedenze nei 5 anni successivi si applica alle spese sui beni di terzi. In assenza di queste regole vanno indicate le regole applicabili

#### Ristrutturazioni

Occorre definire il regime delle spese incrementative del costo di un immobile di proprietà sostenute nel 2007 relative a immobili acquistati prima del 2007

## Lotta all'evasione. Il potenziamento di Gerico ancora tutto da definire

## I ritorni. Reintroduzione del prelievo sulle successioni con pochi automatismi

Manovra d'estate. Cessioni e affitti di fabbricati

# Per le immobiliari rettifiche Iva al buio

Gian Paolo Tosoni

Il regime Iva sulle operazioni immobiliari, come modificato con la manovra d'estate (Dl 223/2006), è in attesa di chiarimenti. I molti dubbi che si sono aperti con la conversione in legge del decreto Visco-Bersani si spera possano trovare soluzione con l'intervento dell'agenzia delle Entrate alla XVI edizione di Telefisco 2007. Vediamo in sintesi quali sono i problemi sorti e i nodi in attesa di soluzione.

### Rettifica della detrazione

L'articolo 10, comma 1, punto 8-bis, del Dpr 633/72, così come modificato dall'articolo 35 del Dl 223/2006, prevede l'esenzione Iva per le cessioni

### I CASI APERTI

Per le abitazioni rimaste invendute nei 4 anni dalla costruzione il ricalcolo della detrazione segue le regole del pro-rata

### ADEMPIMENTI

La bozza della dichiarazione annuale non dà ancora istruzioni sui versamenti da effettuare entro il 16 marzo 2007

di fabbricati abitativi effettuati dopo 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione. Quindi, per le abitazioni invendute entro il quarto anno, tenuto conto che la relativa cessione genera in modo incontrovertibile un'operazione esente, si pone il problema della rettifica.

La fattispecie potrebbe rientrare in due ipotesi dell'articolo 19-bis del Dpr n. 633 e cioè: a) rettifica per cambio di regime (comma 3); b) rettifica da pro-rata (comma 4).

L'ipotesi più probabile è che nella fattispecie la rettifica sia applicata secondo le regole del pro-rata; quindi al momento della cessione si procede a rilevare il debito dell'imposta, in unica soluzione per gli anni mancanti, ai sensi del comma 6 dell'articolo 19-bis, del Dpr 633/72 (ad esempio se la vendita viene effettuata al 5° anno devono essere versati 5/10 dell'imposta detratta sulla costruzione). Però in questa ipo-

tesi si pone il problema se la cessione concorra a sua volta a generare il pro-rata, ai sensi dell'articolo 19, comma 5, nell'anno della vendita. Circonstanza che non si verificherebbe se la rettifica fosse eseguita per l'intero importo ai sensi del comma 3 dell'articolo 19-bis alla scadenza del quarto anno dalla ultimazione della costruzione, in quanto la cessione sarebbe esente da Iva ai sensi dell'articolo 10, punto 27-quinquies, e, quindi, esclusa dal pro-rata.

### Locazioni

L'impresa di costruzione che in attesa della vendita concede in locazione dei fabbricati abitativi realizza comunque un'operazione esente (articolo 10, punto 8, del Dpr 633/72). Supponendo che la locazione rientri nell'attività propria dell'impresa, l'operazione esente genera il pro-rata (articolo 19-bis) con la conseguente detrazione dell'imposta in rapporto all'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione in confronto all'ammontare di tutte le operazioni effettuate comprese quelle esenti. Quindi, ogni anno, si rende applicabile la rettifica della detrazione per tutti i beni ammortizzabili (e quindi per tutti gli immobili) se la percentuale di detrazione dell'anno di competenza si discosta per oltre dieci punti da quella dell'anno dell'ultimazione delle costruzioni.

Se invece la locazione non rientra nell'attività propria dell'impresa, per le abitazioni locate si dovrebbe applicare la rettifica relativa al cambio di destinazione (comma 2 dell'articolo 19-bis); ma in questo caso se la cessione viene effettuata entro il termine di quattro anni dall'ultimazione della costruzione e quindi applicando l'Iva, si dovrebbe poter recuperare l'imposta già rettificata per i dieci mancanti al compimento del decennio.

La rettifica della detrazione per le operazioni poste in essere nell'anno 2006, deve essere eseguita entro il termine della dichiarazione Iva il cui saldo a debito deve essere versato entro il 16 marzo 2007, ma dalla bozza delle istruzioni al modello Iva 2007, non si rilevano specifiche indicazioni.

### Le cessioni di immobili

Il comma 292 della Finanziaria

2007 dispone che le cessioni di fabbricati strumentali poste in essere nel periodo compreso tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006, in base alle disposizioni contenute nel Dl 223/2006 non convertite in legge, devono essere considerate esenti come in effetti è avvenuto al momento della vendita. Tuttavia la norma consente la facoltà di optare per l'applicazione dell'Iva dandone comunicazione nella prossima dichiarazione annuale. Tuttavia nulla è previsto in ordine all'addebito dell'Iva al cliente, al diritto di rivalsa nonché del diritto alla detrazione da parte dell'acquirente. Né viene precisato entro quale termine tale regolarizzazione debba essere effettuata.

### SULLE GUIDE



### LA FINANZIARIA ANNOTATA E COMMENTATA

Terzo appuntamento con lo "Speciale" dedicato alla legge finanziaria per il 2007. Dopo due puntate - prime due tranche del testo, annotato e commentato dagli esperti - si conclude la pubblicazione del provvedimento: anche quest'ultima parte è accompagnata da approfondimenti, in particolare su agevolazioni e crediti d'imposta. Lo speciale sulla Finanziaria avrà tuttavia una "coda" la prossima settimana, quando giungeranno agli abbonati le ricostruzioni dei testi unici fiscali, del collegato e della manovra estiva, oltre a una serie di commenti e casi pratici. (Informazioni, tel. 02.4587010, servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

Redditi oltre confine. In contenzioso

# Esterovestizione a colpi di prova

Marco Piazza

Solo la giurisprudenza consentirà di capire il reale funzionamento dell'inversione dell'onere della prova previsto — in materia di residenza fiscale delle società con sede all'estero — dal comma 5-bis all'articolo 73 del Tuir.

Il procedimento di accertamento

### EFFETTI

I giudici tributari decideranno l'inversione dell'onere a carico del contribuente sulla dimostrazione dell'effettiva residenza fiscale

mento e contenzioso dovrebbe articolarsi in più fasi, nelle quali l'onere della prova dovrebbe passare alternativamente dal Fisco al contribuente.

Per prima sarà l'Amministrazione a dover dimostrare che esistono i presupposti per l'inversione dell'onere della prova: — la società estera detiene direttamente una partecipazione di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia;

— la società estera è controllata, anche indirettamente da soggetti residenti nel territorio dello Stato; oppure è amministrata da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

In questa fase, dovrà essere stabilito se il Fisco possa utilizzare anche presunzioni semplici purché gravi e concordanti, dato che, letteralmente, esse sono ammesse solo per l'accertamento dell'incompletezza, falsità e inesattezza della dichiarazione e dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate. Si potrebbe, quindi, concludere che l'Amministrazione finanziaria possa utilizzare solo prove certe e dirette.

Accertato il diritto del Fisco all'inversione dell'onere della prova, dovrà essere il contribuente a provare che la residenza fiscale della società si trova all'estero (prova contraria). In questa fase prevarrà il concetto di residenza fiscale individuato dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (se vigenti). Secondo le convenzioni la residenza fiscale corrisponde

alla «sede della direzione effettiva», ossia le decisioni strategiche sono prese all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta e anche l'ordinaria amministrazione della società è localizzata all'estero per la maggior parte dell'anno d'imposta.

In questa fase assumeranno rilievo anche una serie di requisiti formali, quali il luogo in cui sono tenuti i consigli d'amministrazione e le assemblee, il luogo in cui è tenuta la contabilità e da cui sono gestiti i rapporti con banche clienti e fornitori e dove è materialmente amministrata la società. Nel caso delle società di mera detenzione di beni (come le holding) non si ritiene che sia necessario provare che le stesse utilizzino strutture organizzative complesse (uffici, attrezzature, personale), dato che questo tipo di organizzazione non si riscontra neppure nelle società dello stesso tipo con residenza in Italia.

In una terza fase, il Fisco potrà opporre ulteriori prove, raccolte dall'Amministrazione stessa, che smentiscano il contribuente: ad esempio, potrà (con prove a suo carico) dimostrare che le decisioni sono assunte solo formalmente all'estero, oppure che il consiglio d'amministrazione si limita a ratificare le decisioni commerciali e strategiche prese da dirigenti muniti di poteri esecutivi, che operano in Italia.