

Circolare Agenzia Entrate n. 1 del 19.01.2007

Oggetto: Decreto-legge n. 262 del 2 ottobre 2006, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 - Primi chiarimenti

Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE N. 1 del 19.01.2007

INDICE

- 1 Depositi IVA (Art. 1, comma 2)
- 2 Prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati negli Stati a fiscalità privilegiata (Art. 1, comma 6)
- 3 Società di calcio professionistiche (ART. 1, COMMA 7)
- 4 Sanzione accessoria conseguente alla violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale (Articolo 1, commi da 8 a 8-ter)
- 5 IMMATRICOLAZIONE O SUCCESSIVA VOLTURA DI AUTOVEICOLI INTRACOMUNITARI (art. 1, commi 9 - 11)
- 6 Misure in materia di riscossione (Articolo 2, commi da 1 a 17)
 - 6.1 Pignoramento dei crediti presso terzi
 - 6.2 Poteri degli agenti della riscossione
 - 6.3 Dichiarazione stragiudiziale del terzo
 - 6.4 Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni
 - 6.5 Riscossione della tariffa del servizio idrico integrato
 - 6.6 Qualifica di agenti della riscossione
 - 6.7 Pagamento mediante compensazione volontaria dei crediti d'imposta
 - 6.8 Rappresentanza in giudizio degli agenti della riscossione
 - 6.9 Versamento dei contributi associativi alle Associazioni Sindacali Nazionali
 - 6.10 Rimborso degli oneri per il servizio di riscossione
- 7 AMMORTAMENTO DEI TERRENI (art. 2, comma 18)
 - 7.1 Premessa
 - 7.2 Ambito di applicazione
 - 7.3 Ammortamento degli immobili acquisiti in proprietà
 - 7.4 Acquisto dell'area e successiva costruzione dell'immobile
 - 7.5 Costi incrementativi, rivalutazioni ed imputazione del fondo di ammortamento
 - 7.6 Ammortamento degli immobili acquisiti in leasing
 - 7.7 Acconti IRES e IRAP
- 8 Disposizioni in materia di contratti "pronti contro termine" e di "mutuo" aventi ad oggetto partecipazioni (articolo 2, commi 19 e 20)
- 9 TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DA CESSIONI A TITOLO ONEROSO DI IMMOBILI (ART. 2, COMMA 21)
- 10 Perdite illimitatamente riportabili (Articolo 2, comma 22)
- 11 RIPORTO PERDITE NELLA TRASPARENZA FISCALE (articolo 2, comma 23)
- 12 Applicazione della no tax area ai soggetti non residenti (articolo 2, comma 24)
 - 12.1 Adempimenti dei sostituti d'imposta.
- 13 DETERMINAZIONE DELL'IRPEF PER LE PERSONE RESIDENTI A CAMPIONE D'ITALIA (ART. 2, COMMI DA 25 A 28)
- 14 Riforma del REGIME fiscale DELLE C.D. STOCK OPTION (Art. 2, comma 29)
- 15 Trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 2, comma 30)
- 16 Regime di esonero nel settore dell'agricoltura (articolo 2, comma 31)
- 17 RIFORMA DELLA DISCIPLINA FISCALE DEGLI AUTOVEICOLI (ART. 2, COMMI 71 E 72)
 - 17.1 A) Reddito di lavoro dipendente
 - 17.2 B) Reddito d'impresa e di lavoro autonomo
 - 17.3 Decorrenza

PREMESSA

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in merito alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto-legge 2 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, c.d. "collegato" alla manovra finanziaria 2007 (di seguito decreto), con il proposito di illustrarne il contenuto complessivo e favorirne la corretta applicazione da parte degli uffici.

Ulteriori problematiche interpretative ed applicative relative a specifiche disposizioni saranno oggetto di successivi approfondimenti.

1 Depositi IVA (Art. 1, comma 2)

L'art. 1, comma 2, del decreto, ha introdotto un comma 2-bis, all'art. 50-bis, del Decreto Legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427.

Il comma 1 dell'art. 50-bis individua determinate tipologie di depositi per i quali non si rende necessaria una preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate per essere adibiti anche a depositi IVA in quanto già valutati positivamente ed autorizzati, sia pure ad altri fini, dall'Amministrazione doganale.

In particolare, a norma del comma 1 citato, infatti, sono abilitate a gestire i depositi IVA:

- le imprese esercenti magazzini generali, già munite di autorizzazione doganale;
- le imprese esercenti depositi franchi,
- le imprese operanti in punti franchi.

Inoltre, possono essere utilizzati anche come depositi IVA:

- i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa;
- i depositi doganali, ivi compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane, di cui al D.M. 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali e comunitari che in base alle disposizioni doganali possono essere introdotti conformemente alla normativa vigente in materia.

In base al nuovo comma 2-bis, i soggetti esercenti i depositi predetti, qualora intendano utilizzarli anche come depositi IVA, devono darne preventiva comunicazione agli uffici territorialmente competenti dell'Agenzia delle dogane e dell'Agenzia delle entrate, anche ai fini della prestazione della garanzia prevista dal codice doganale comunitario, in relazione alla movimentazione complessiva delle merci (artt. 88 e 104 del CDC).

Peraltro, nel caso di società per azioni, di società in accomandita per azioni, di società a responsabilità limitata, di società cooperative o enti con capitale o fondo di dotazione non inferiore a 516.456,90 euro, pur sussistendo egualmente l'obbligo di comunicazione in discorso, non è previsto un ulteriore adeguamento della garanzia. Come è evidente, la norma in commento è posta a tutela dei poteri di controllo dell'Amministrazione e costituisce una misura destinata a contrastare le frodi nel settore.

E' appena il caso di precisare che per i predetti depositi doganali e fiscali, adibiti dal contribuente anche a depositi IVA, gli uffici locali dell'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza, previa intesa con gli uffici doganali competenti, possono effettuare i controlli relativi alla correttezza delle operazioni afferenti i beni custoditi in regime di deposito IVA.

2 Prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati negli Stati a fiscalità privilegiata (Art. 1, comma 6)

L'articolo 1, comma 6, del decreto ha inserito il seguente comma 12-bis nell'articolo 110 del TUIR: "Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati".

Come è noto, l'articolo 110, comma 10, del TUIR stabilisce l'indeducibilità delle "spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea ed aventi regimi fiscali privilegiati".

Il successivo comma 11 dell'articolo 110 del TUIR prevede la possibilità di disapplicare la citata disposizione antielusiva, qualora il contribuente dimostri che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

A seguito della novella legislativa, pertanto, anche le spese relative alle prestazioni dei professionisti domiciliati in Paesi o territori black list non potranno essere dedotte dal contribuente, a meno che questi fornisca all'Agenzia delle entrate la prova di cui al comma 11, anche ricorrendo - in via preventiva - alla procedura di interpello prevista dall'articolo 11, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Nell'originaria formulazione del decreto, la norma non faceva espresso riferimento al comma 11, ingenerando incertezze sull'applicabilità delle esimenti.

La modifica apportata in sede di conversione, con lo spostamento della novella dal comma 10-bis al comma 12-bis dell'articolo 110 del TUIR, ha eliminato ogni dubbio interpretativo al riguardo.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni in esame, si ritiene utile fare le seguenti precisazioni.

Il riferimento ai "professionisti" va inteso secondo un'accezione ampia, come categoria residuale rispetto

alle imprese a cui si rivolge il comma 10. In sostanza, si tratta dei soggetti individuati dall'articolo 53, comma 1, del TUIR ossia di coloro che esercitano "per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel Capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui la lettera c) del comma 3 dell'articolo 5".

Conseguentemente, rientrano nella definizione di professionisti non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni cosiddette "regolamentate", ma tutti coloro che agiscono, professionalmente nell'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi della disposizione in esame, i professionisti devono essere domiciliati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. Il termine "domiciliati" deve essere inteso in senso ampio, comprendendo non soltanto i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, ma anche coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza, ad esempio perchè dispongono di una base fissa da cui forniscono i servizi.

Quanto all'ambito territoriale di applicazione, gli Stati o territori a fiscalità privilegiata (black list) sono quelli individuati dal D.M. 23 gennaio 2002.

Come è noto, l'articolo 1 del citato decreto ministeriale elenca gli Stati o territori che sono considerati - in assoluto - a fiscalità privilegiata. L'articolo 2 include cinque ulteriori Paesi, con specifica esclusione di determinate tipi di società. L'articolo 3 individua, al comma 1, altri Stati o territori ai quali le disposizioni in esame si applicano limitatamente a determinate società che svolgono attività particolari e che godono di determinati regimi fiscali agevolati.

Al riguardo, il comma 1 dell'articolo 3, facendo riferimento soltanto a particolari categorie societarie, non sembra possa trovare applicazione nei confronti dei professionisti localizzati negli stessi Stati.

Il comma 2 dell'articolo 3 del decreto ministeriale, invece, include nella black list i "soggetti" insediati negli stati di cui al comma 1 del medesimo articolo 3, che usufruiscono di regimi fiscali agevolati indicati dalla norma in virtù di accordi o provvedimenti della relativa Amministrazione finanziaria. Detta disposizione può trovare applicazione anche con riferimento ai servizi resi da professionisti insediati nei predetti Stati che ivi godono di regimi fiscali agevolati.

Per quanto attiene i soggetti che ricevono le prestazioni professionali, la norma si riferisce alle "imprese residenti". Al riguardo, si fa presente che, secondo quanto già chiarito con le circolari 22 settembre 1980, n. 32 e 19 dicembre 1997, n. 320, la predetta espressione va intesa nel significato più generale. Essa comprende chiunque eserciti professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi, ed include, pertanto, le stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti.

Infatti, sebbene la stabile organizzazione non sia un soggetto residente, essa determina il proprio reddito secondo le disposizioni applicabili alle imprese residenti e resta pertanto assoggettata alla disposizione antielusiva in esame.

Diversamente, si determinerebbe una ingiustificata discriminazione tra società residenti, soggette all'applicazione della disciplina antielusiva, e stabili organizzazioni di imprese non residenti, che potrebbero dedurre le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con Paesi black list senza la necessità di attivare le previste procedure di interpello.

Come già evidenziato, la disposizione antielusiva "non si applica quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgano prevalentemente una attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

E' evidente che la disposizione è stata originariamente prevista con riferimento alle operazioni commerciali intercorse tra imprese, per cui, nell'applicazione della stessa alla novella in esame, occorre adattare le esimenti alla specificità delle prestazioni professionali.

In merito alla prima esimente, il riferimento alla effettività della "attività commerciale" deve essere inteso nel senso che la prestazione di natura professionale deve essere effettiva e connessa ad un'attività, non estemporanea, ma radicata nello Stato a fiscalità privilegiata attraverso, ad esempio, una base fissa.

Per quanto riguarda la seconda esimente, la prova che "le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione", porta a valorizzare motivi economici reali a fronte della decisione di avvalersi di prestazioni professionali rese da un soggetto domiciliato nel paese a fiscalità privilegiata.

La valutazione dell'effettivo interesse dell'impresa deve avere riguardo all'apprezzabilità economico-imprenditoriale complessiva delle prestazioni, desunta - a mero titolo esemplificativo - dalla specificità o unicità della prestazione professionale in riferimento a particolari esigenze dell'impresa più che dalla entità del compenso.

3 Società di calcio professionistiche (ART. 1, COMMA 7)

L'art. 1, comma 7 del decreto ha integrato l'art. 35, comma 35-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, (di seguito, d.l. n. 223 del 2006) prevedendo

a carico delle società di calcio professionistiche l'ulteriore obbligo di trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate copia dei contratti di sponsorizzazione stipulati dagli atleti, in relazione ai quali la società percepisce somme per il diritto di sfruttamento dell'immagine.

Tale adempimento si aggiunge agli obblighi già imposti dal d.l. n. 223 del 2006, illustrati con circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, aventi ad oggetto l'invio all'Agenzia delle entrate della copia dei contratti di acquisizione delle prestazioni professionali degli atleti professionisti (quelli relativi all'acquisizione del c.d. "cartellino" del calciatore da altra società), e della copia dei contratti riguardanti i compensi periodicamente pattuiti con il calciatore per le prestazioni sportive.

L'articolo 1, comma 7, del decreto ha aggiunto, inoltre, un nuovo periodo all'articolo 35, comma 35-bis del d.l. n. 226 del 2006, nel quale è previsto che il contenuto, le modalità ed i termini delle trasmissioni telematiche da effettuarsi da parte delle società di calcio professionistiche, aventi ad oggetto le copie di tutte le tipologie contrattuali sopra indicate, saranno stabiliti con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

4 Sanzione accessoria conseguente alla violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale (Articolo 1, commi da 8 a 8-ter)

L'articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del decreto ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie in materia di scontrino e ricevuta fiscale contenuta nell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che prevedeva la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi qualora fossero state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale commesse in giorni diversi nel corso di un quinquennio.

La disposizione è stata riformulata dal predetto articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del decreto, che ha inciso sui presupposti di operatività dell'istituto, sul trattamento sanzionatorio nonché sulle concrete modalità di esecuzione dello stesso.

Rispetto al passato, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria è, oggi, sufficiente che "siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale", essendo stato eliminato il presupposto del definitivo accertamento delle stesse. Pertanto, diviene possibile l'applicazione della sanzione accessoria indipendentemente dal decorso dei termini per l'impugnazione dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione o dal passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale in caso di impugnazione, momenti ai quali si ricollega la definitività dell'accertamento.

Inoltre, la nuova disposizione non richiede che le tre distinte violazioni siano "accertate in tempi diversi".

Dal venir meno di tale riferimento discende che l'autorità competente può, oggi, disporre la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero la sospensione dell'esercizio dell'attività medesima anche nel caso in cui le tre violazioni - che rimangono giuridicamente distinte tra loro - siano contestate unitariamente, a prescindere dall'applicabilità dell'istituto del concorso o della continuazione alle correlative sanzioni principali.

Sotto un diverso profilo, rispetto al passato il trattamento sanzionatorio risulta mitigato. Infatti, per effetto delle modifiche introdotte dal decreto come convertito, la sanzione accessoria è disposta per un periodo compreso tra tre giorni ed un mese, mentre in passato poteva essere disposta per un periodo superiore, compreso tra quindici giorni e due mesi.

Anche l'ipotesi "aggravata" della fattispecie in esame, che prevedeva un innalzamento della misura della sospensione per un periodo da due a sei mesi quando i corrispettivi non documentati nel corso del quinquennio eccedessero la somma di 103.291,37 euro, risulta modificata. Da un lato è stata ridotta a 50.000 euro la soglia a partire dalla quale la misura "aggravata" trova applicazione, dall'altro la sospensione può essere disposta per un periodo inferiore, compreso tra un mese e sei mesi.

Con riferimento agli aspetti procedurali, coerentemente con il venire meno del presupposto del definitivo accertamento delle violazioni, è espressamente previsto che il provvedimento di sospensione sia immediatamente esecutivo, in deroga al principio di cui all'articolo 19, comma 7, del citato d.lgs. n. 472 del 1997 secondo cui, invece, le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

Ai sensi del nuovo articolo 12, comma 2-bis, competente a disporre il provvedimento di sospensione - da notificare a pena di decadenza entro sei mesi decorrenti dalla contestazione della terza violazione - è la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Il compito di dare esecuzione e verificare l'effettivo adempimento dei provvedimenti di sospensione di cui all'articolo 12, comma 2, è affidato all'Agenzia delle entrate ovvero alla Guardia di finanza, che coopererà secondo le disposizioni recate dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. A tale fine, l'esecuzione del provvedimento di sospensione è assicurata mediante applicazione del sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo

a indicare il vincolo imposto a fini fiscali.

Al riguardo, si osserva che le modalità di apposizione del sigillo devono essere tali da consentire la riconoscibilità del provvedimento di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività. Delle operazioni compiute è redatto verbale.

L'articolo 1, comma 8-ter, prevede, infine, che le disposizioni dell'articolo 12, così come modificate o introdotte dalla legge di conversione, trovano applicazione per le violazioni constatate a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge di conversione. Per le violazioni già constatate alla medesima data si applicano, per espressa previsione di legge, le disposizioni previgenti.

Da ciò deriva che per le violazioni constatate prima del 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione) trova applicazione la previgente disciplina, a prescindere dalla circostanza che l'atto di contestazione venga formato successivamente alla suddetta data.

Peraltro, anche con riferimento alle violazioni già constatate prima del 29 novembre 2006, si renderanno applicabili, se più favorevoli, le nuove misure sanzionatorie ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

5 IMMATRICOLAZIONE O SUCCESSIVA VOLTURA DI AUTOVEICOLI INTRACOMUNITARI (art. 1, commi 9 - 11)

I commi 9, 10 e 11 dell'articolo 1 del decreto introducono alcune disposizioni di contrasto alle frodi nel settore del commercio dei mezzi di trasporto, acquistati da paesi esteri e rivenduti in Italia.

In particolare il comma 9 prevede che la richiesta di immatricolazione o di voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, sia condizionata alla contestuale presentazione di copia del modello F24 dal quale risulti, in relazione a ciascun veicolo, il numero di telaio e l'ammontare dell'IVA assolta al verificarsi della prima cessione nel territorio dello Stato. A tal fine, la norma in argomento, prevede l'opportuna integrazione del modello F24 mediante provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione di cui trattasi si applica ai veicoli nuovi ed usati per i quali si siano verificate le condizioni di acquisto intracomunitario previste dall'art. 38 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Quest'ultima disposizione stabilisce che gli acquisti intracomunitari devono considerarsi realizzati in presenza delle seguenti condizioni:

- l'acquisto (salvo talune deroghe previste al comma 3 dello stesso art. 38) deve essere effettuato "nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato";

- il cedente deve essere un soggetto passivo d'imposta identificato in un altro Stato membro;

- l'acquisto deve avere ad oggetto un bene mobile materiale comunitario o immesso in libera pratica in ambito comunitario;

- l'acquisto deve essere effettuato a titolo oneroso con passaggio del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento;

- il bene proveniente da altro Stato membro deve giungere in Italia.

Per ulteriori chiarimenti sull'argomento si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 40 del 17 luglio 2003.

Rimangono comunque ferme le disposizioni di cui al comma 378 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, riguardanti gli obblighi e i termini di comunicazione posti a carico dei soggetti operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni in materia di acquisto di autoveicoli di provenienza intracomunitaria.

In particolare, come disposto con il decreto interministeriale 8 giugno 2005 e successivamente chiarito con la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 41 del 26 settembre 2005, i soggetti di imposta trasmettono al Dipartimento per i trasporti terrestri del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, entro il termine di quindici giorni dall'acquisto e, in ogni caso, prima dell'immatricolazione, il numero identificativo intracomunitario nonché il numero di telaio degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi acquistati. Viene inoltre previsto che per i successivi passaggi interni precedenti l'immatricolazione il numero identificativo intracomunitario è sostituito dal codice fiscale del fornitore e che la comunicazione è altresì effettuata, entro il termine di quindici giorni dalla vendita, anche in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione dei medesimi veicoli.

Il comma 10, riguardante le importazioni dei medesimi veicoli, dispone che per ottenere l'immatricolazione è necessario produrre certificazione doganale da cui risulti l'assolvimento dell'IVA. Qualora l'importazione sia stata effettuata avvalendosi della facoltà di operare acquisti senza pagamento d'imposta, riconosciuta ai c.d. esportatori abituali dall'art. 8, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella menzionata certificazione doganale dovrà farsi riferimento anche al plafond utilizzato dall'importatore.

Il comma 11 dispone che la decorrenza delle norme sopra illustrate e i criteri per individuare le ipotesi di esclusione dall'applicazione delle stesse vengano determinati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il comma 12, nel modificare il comma 380 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, stabilisce la gratuità della convenzione prevista tra il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti con l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane, riguardante la definizione delle procedure per la trasmissione telematica dei dati attinenti alla verifica di adempimenti fiscali relativi all'immatricolazione in Italia di veicoli nuovi e usati, acquistati o importati da Stati esteri.

6 Misure in materia di riscossione (Articolo 2, commi da 1 a 17)

L'articolo 2 del decreto contiene una serie di disposizioni volte ad un riassetto sistematico di diversi istituti previsti dalla normativa in materia di riscossione coattiva dei tributi, riconoscendo nuovi e più ampi poteri agli agenti della riscossione.

Nello specifico il comma 1, dedicato alla composizione del consiglio di amministrazione della Riscossione s.p.a., ha abrogato la previsione secondo cui "la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione è composta da dirigenti di vertice dall'Agenzia delle entrate e dell'I.N.P.S.", facendo, dunque, venire meno il previsto limite qualitativo alla composizione dei membri del c.d.a.

Il successivo comma disciplina il compenso spettante agli agenti per la riscossione coattiva delle entrate di province e comuni che abbiano scelto di affidare a Riscossione s.p.a. la predetta attività, mentre il comma 3 regola gli aggi e le spese di notifica spettanti agli agenti della riscossione, nonché la loro ripartizione tra debitore ed ente creditore.

Il comma 4 contiene modifiche alla disciplina della cessione dei rami d'azienda da parte dei concessionari della riscossione in favore di Riscossione s.p.a. con la finalità di assicurare continuità ai rapporti giuridici in essere.

Il comma 5 si occupa della remunerazione del servizio di riscossione per gli anni 2007 e 2008.

6.1 Pignoramento dei crediti presso terzi

Di rilevante interesse è la previsione contenuta nell'articolo 2, comma 6, del decreto, con cui è stato inserito nel d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 l'articolo 72-bis) - "Pignoramento dei crediti verso terzi" - contenente una nuova procedura per il pignoramento dei crediti che il debitore vanta nei confronti di terzi.

E', infatti, previsto che l'atto di pignoramento, da redigere nella forma prescritta dall'articolo 543 del codice di procedura civile, contenga l'ordine al terzo di pagare il debito direttamente al concessionario, fino alla concorrenza del credito per il quale si procede, in luogo della citazione del terzo a comparire davanti al giudice per rendere la dichiarazione di cui all'articolo 547 c.p.c.

Il pagamento deve essere effettuato nel termine di quindici giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento con riferimento a somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di notifica e per le restanti somme alle rispettive scadenze.

La nuova procedura non può trovare applicazione per i crediti pensionistici ed incontra i limiti di pignorabilità delle somme dovute a titolo di stipendio, salario o altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, previsti dai commi quarto, quinto e sesto dell'articolo 543 del codice di rito.

In caso di inottemperanza all'ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile.

6.2 Poteri degli agenti della riscossione

Il comma 7 incrementa i poteri degli agenti della riscossione, modificando l'articolo 35 del d.l. n. 223 del 2006.

E' stato previsto che, in caso di morosità per somme iscritte a ruolo complessivamente superiori a venticinquemila euro, gli agenti della riscossione, al fine di acquisire copia della documentazione di tutti i crediti verso terzi di cui risulti titolare il debitore moroso, possono esercitare le facoltà ed i poteri previsti dall'articolo 33 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'articolo 53 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Si tratta delle norme che disciplinano accessi, ispezioni e verifiche da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

La norma, da un lato, chiarisce la finalità per cui è consentito l'esercizio dei suddetti poteri e facoltà, ossia "... acquisire copia di tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi siano titolari nei confronti di soggetti terzi", dall'altro prevede la previa autorizzazione del direttore generale.

Il limite dei venticinquemila euro, previsto per l'applicazione della disposizione in esame, deve essere calcolato in relazione all'ammontare complessivo dei debiti iscritti a ruolo e non alle singole partite che hanno dato luogo all'iscrizione.

6.3 Dichiarazione stragiudiziale del terzo

Il comma 8 riscrive interamente l'articolo 75-bis) del d.P.R. n. 602 del 1973, definendo compiutamente la dichiarazione stragiudiziale del terzo debitore del soggetto iscritto a ruolo e dei relativi coobbligati.

La dichiarazione si pone come fase intermedia tra l'inizio dell'esecuzione e il pignoramento di fitti e pigioni

ovvero dei crediti verso terzi. Difatti, una volta decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, e prima di procedere al pignoramento di fitti e pigioni, ovvero al pignoramento presso terzi, l'agente della riscossione può chiedere ai terzi, debitori del soggetto iscritto a ruolo o dei suoi coobbligati, "...di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore".

Per esplicita previsione normativa, la dichiarazione stragiudiziale del terzo concorre con le azioni esecutive e cautelari previste in materia di riscossione coattiva; pertanto gli agenti della riscossione potranno continuare, nelle more della procedura, le ordinarie attività esecutive e cautelari.

Nella richiesta è fissato un termine, non inferiore a trenta giorni dalla ricezione, per fornire la risposta; in caso di inadempimento si applica la sanzione amministrativo-tributaria prevista dall'articolo 10 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, da euro 2.065 ad euro 20.658.

In proposito l'agente della riscossione provvede a inviare all'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto a cui è stata rivolta la richiesta, una documentata segnalazione. A sua volta l'Ufficio locale provvede ad irrogare la sanzione secondo il procedimento di cui all'articolo 16, commi da 2 a 7, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (cfr. circolare n. 180/E del 10 luglio 1998).

6.4 Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni

Il comma 9 ha introdotto l'articolo 48-bis) nel titolo II (riscossione coattiva) capo I (disposizioni generali) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La norma impone alle amministrazioni pubbliche e alle società a prevalente partecipazione pubblica di verificare, anche in via telematica, prima di effettuare un pagamento a qualunque titolo per un importo superiore a diecimila euro, "... se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo". Se si verifica tale ipotesi, le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente capitale pubblico non possono procedere al pagamento e devono segnalare tale circostanza all'agente della riscossione competente per territorio affinché provveda all'esercizio delle attività di riscossione.

Le concrete modalità applicative della norma saranno individuate da un regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

6.5 Riscossione della tariffa del servizio idrico integrato

Il comma 10 dell'articolo 2 ha introdotto la possibilità che la riscossione volontaria della tariffa del servizio idrico integrato possa essere effettuata secondo le regole dettate dal capo III del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (versamento unitario, compensazione, versamento mediante delega, pagamenti con mezzi diversi dal contante etc.) ed affidata all'Agenzia delle entrate tramite la stipula di apposita convenzione.

Con le modifiche inserite in sede di conversione è stata, inoltre, prevista la possibilità che la riscossione, sia volontaria che coattiva, della tariffa sia affidata ai soggetti iscritti all'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni. In tal caso è necessario il previo esperimento delle procedure di evidenza pubblica.

Il successivo comma 11 ha aggiunto la tariffa del servizio idrico integrato tra le entrate che possono essere riscosse tramite ruolo.

6.6 Qualifica di agenti della riscossione

Il comma 12 ha modificato la formulazione dell'articolo 3, comma 28, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, attribuendo, così, la qualifica di agenti della riscossione a Riscossione s.p.a. ed alle società dalla stessa partecipate.

6.7 Pagamento mediante compensazione volontaria dei crediti d'imposta

L'articolo 28-ter) del d.P.R. n. 602 del 1973, introdotto dal comma 13, disciplina una nuova modalità di pagamento delle somme iscritte a ruolo, tramite compensazione con le somme che l'Agenzia delle entrate è tenuta ad erogare a titolo di rimborso di imposta.

Prima della erogazione definitiva di un rimborso d'imposta l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo: se la verifica ha esito positivo deve essere trasmessa apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo e le somme da rimborsare sono messe a disposizione dell'agente stesso sulle apposite contabilità aperte presso le competenti sezioni di Tesoreria provinciali dello Stato.

A sua volta, l'agente della riscossione, ricevuta la segnalazione, notifica all'interessato una "proposta di compensazione" tra il credito da rimborsare e l'importo iscritto a ruolo; le azioni volte al recupero delle somme iscritte a ruolo sono sospese ed il debitore è invitato a comunicare, entro sessanta giorni, se intende aderire alla proposta di compensazione.

Se la proposta è accettata, le somme vengono riversate all'ente creditore. In caso contrario, l'agente della

riscossione deve comunicare, in via telematica, all'Agenzia di non aver ottenuto l'adesione alla proposta di compensazione; altrettanto deve fare in caso di inutile decorso del termine di sessanta giorni.

Il mancato perfezionamento dell'accordo fa venir meno la sospensione della attività di riscossione.

La norma disciplina anche i compensi spettanti all'agente della riscossione, stabilendo che devono essere corrisposte le spese vive per la notifica dell'invito nonché un rimborso forfetario a copertura degli oneri sostenuti per la gestione della proposta di compensazione (pari ad euro 19,37).

Vengono, infine, demandate ad un emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi, le modalità di movimentazione e rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali, nonché l'erogazione dei rimborsi spese agli agenti della riscossione.

Alla previsione in commento si ricollega il nuovo articolo 20-bis del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, inserito dal comma 14, che ammette la compensazione volontaria di cui all'articolo 28-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 per tutte le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate.

La norma estende, però, la possibilità per l'agente della riscossione di effettuare la proposta di compensazione volontaria per tutte le somme iscritte a ruolo a carico del soggetto indicato nella segnalazione e, dunque, non soltanto per le entrate di pertinenza dell'Agenzia delle entrate.

Per consentire anche alle altre Agenzie fiscali ed agli enti previdenziali di beneficiare della segnalazione di cui all'articolo 28-ter, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 è prevista la stipula di apposite convenzioni, con cui verranno fissati anche i criteri di ripartizione delle somme da corrispondere agli agenti della riscossione a titolo di rimborso spese.

6.8 Rappresentanza in giudizio degli agenti della riscossione

Il comma 15 disciplina la rappresentanza in giudizio degli agenti della riscossione.

6.9 Versamento dei contributi associativi alle Associazioni Sindacali Nazionali

La norma contenuta nel comma 16 costituisce disposizione di natura interpretativa, chiarendo che la disciplina dell'articolo 17, comma 1, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 trova applicazione per il versamento dei contributi associativi e dei contributi per assistenza contrattuale, che siano stabiliti dai contratti di lavoro, dovuti dagli iscritti alle associazioni sindacali a carattere nazionale.

I suddetti contributi possono, dunque, essere oggetto di versamenti unitari e di compensazione.

6.10 Rimborso degli oneri per il servizio di riscossione

Il comma 17 chiarisce che all'Agenzia delle entrate spetta il rimborso degli oneri sostenuti per garantire il servizio di riscossione dei contributi e premi di cui all'articolo 17 del d.lgs. 7 luglio 1997, n. 241.

Un'apposita convenzione, da stipularsi tra l'Agenzia e gli enti interessati, disciplinerà le modalità di trasmissione dei flussi informatici e il rimborso relativo delle spese sostenute per le operazioni di riscossione.

7 AMMORTAMENTO DEI TERRENI (art. 2, comma 18)

7.1 Premessa

Il comma 18 dell'articolo 2 del decreto ha riformulato i commi 7 ed 8 dell'articolo 36 del d.l. n. 223 del 2006, che recano disposizioni volte a rendere fiscalmente indeducibile l'ammortamento delle aree occupate da costruzione, introducendo altresì il comma 7-bis all'interno del medesimo articolo 36.

Di seguito si commentano le norme del d.l. n. 223 del 2006 nella nuova formulazione vigente.

Il nuovo comma 7 dell'articolo 36 del d.l. n. 223 del 2006 stabilisce che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, nell'eventualità che non siano già state acquistate autonomamente in precedenza, sarà pari al maggiore tra:

- il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- il valore ottenuto applicando il 20 per cento o - per i fabbricati industriali - il 30 per cento al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

La principale novità, rispetto al testo originario del d.l. n. 223 del 2006, consiste nell'eliminazione dell'obbligo di determinare il valore dell'area mediante perizia di stima.

Il nuovo comma 7-bis dell'art. 36 del d.l. n. 223 del 2006, con riferimento ai fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, prevede in modo speculare l'indeducibilità della quota capitale dei canoni riferibile alle medesime aree.

Ai sensi del comma 8 dell'art. 36 - che espressamente deroga all'art. 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del Contribuente) - i commi 7 e 7-bis si applicano con riferimento agli immobili acquisiti a decorrere dal "periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (n.d.r. il d.l. n. 223 del 2006)", ovvero alla data del 4 luglio 2006.

Il comma 8 prevede, inoltre, che le disposizioni dei commi 7 e 7-bis si applicano anche ai fabbricati acquisiti nei periodi di imposta precedenti a quelli in corso al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006. Per gli immobili acquisiti in leasing la disposizione si applica, pertanto, anche in riferimento ai contratti stipulati prima del 4 luglio 2006.

7.2 Ambito di applicazione

Le disposizioni dei commi 7, 7-bis e 8 dell'art. 36 si applicano agli immobili strumentali che rientrano nella nozione di fabbricato, ai sensi dell'articolo 25 del TUIR, ossia agli immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano, nonché a quelli situati fuori del territorio dello Stato aventi carattere simile. A tal fine dovrà farsi riferimento agli immobili a destinazione ordinaria, speciale e particolare, secondo la classificazione rilevante per l'attribuzione delle rendite catastali dei fabbricati.

Dette disposizioni sono applicabili, pertanto, anche agli impianti e ai macchinari infissi al suolo nel caso in cui questi realizzino una struttura che nel suo complesso costituisca una unità immobiliare iscrivibile nel catasto urbano in quanto rientrante nelle categorie catastali di cui sopra.

Come affermato nella circolare del 4 agosto 2006 n. 28/E, non rientrano, invece, nell'ambito di applicazione delle disposizioni in commento gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo, qualora gli stessi non costituiscono fabbricati iscritti o iscrivibili nel catasto edilizio urbano. Resta ferma, anche in tali ipotesi, l'indeducibilità delle quote di ammortamento riferibili al valore del terreno, che sarà tuttavia determinato secondo i criteri ordinari, comunque diversi da quelli forfetari stabiliti dalle norme in esame.

Le disposizioni dei commi 7, 7-bis e 8 dell'art. 36 operano nei confronti di tutti i soggetti per i quali detti immobili costituiscono un bene relativo all'impresa e sono conseguentemente applicabili nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati.

In particolare, le disposizioni si applicano anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo - terra", per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Si definiscono immobili "cielo - terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

La norme trovano applicazione anche nei confronti dei soggetti in contabilità semplificata, per i quali assumono rilievo i valori degli immobili risultanti dal registro dei beni ammortizzabili (o dalle relative annotazioni sui registri IVA).

Come precisato al comma 7, per la determinazione forfetaria del valore dell'area occupata dai "fabbricati industriali", si applica la percentuale del 30 per cento. Sono fabbricati industriali - ai sensi dell'ultimo periodo del comma 7 - quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi. Non rientrano, quindi, tra i fabbricati industriali gli immobili destinati ad una attività commerciale, quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci.

Nel caso di immobili all'interno dei quali si svolge sia un'attività di produzione o trasformazione di beni che attività diverse da questa (ad esempio attività commerciale o di stoccaggio) l'intero immobile potrà considerarsi industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadri, utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività.

Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione. Per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

Si ritiene che la qualificazione del fabbricato, ai fini dell'applicazione della norma in esame, non possa essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, neanche a seguito di variazione catastale della destinazione d'uso.

Si precisa che in caso di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.

7.3 Ammortamento degli immobili acquisiti in proprietà

Per gli immobili acquisiti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato d.l. n. 223 del 2006 (4 luglio 2006), il valore da attribuire alle aree sarà pari al maggiore tra:

- 1) il valore dell'area esposto nel bilancio d'esercizio relativo al periodo di imposta in corso al momento dell'acquisto;
- 2) il valore che si ottiene applicando i coefficienti del 20 o 30 per cento (per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

Se non risulta esposto separatamente in bilancio nei modi indicati al punto 1), il valore non ammortizzabile

dell'area sarà determinato applicando esclusivamente il criterio di cui al punto 2).

Per le acquisizioni avvenute nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006, il confronto tra i valori indicati ai punti 1) e 2) va effettuato prendendo a riferimento l'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Ad esempio, nel caso di contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, se l'acquisizione del fabbricato comprensivo di area è avvenuta prima del 2006, i valori di cui ai punti 1) e 2) sono quelli risultanti dal bilancio chiuso in data 31 dicembre 2005, se approvato prima del 4 luglio 2006, o, se approvato dopo, quelli risultanti dal bilancio chiuso in data 31 dicembre 2004.

In quest'ultimo caso, si fa riferimento al bilancio relativo al penultimo periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006.

Nel caso, invece, di contribuenti con esercizio non coincidente con l'anno solare, ad esempio 1 luglio - 30 giugno, i valori di cui ai punti 1) e 2) nel caso di acquisto effettuato ante 1 luglio 2006 sono quelli risultanti nell'ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006, e cioè quello relativo al periodo 1 luglio 2004 - 30 giugno 2005.

Appare opportuno evidenziare che la determinazione del valore dell'area, che rappresenta la quota non ammortizzabile del costo complessivo del fabbricato, va effettuata una sola volta prendendo a riferimento i dati esposti nel bilancio relativo all'anno di acquisto ovvero nell'ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006.

L'importo così determinato non sarà quindi più influenzato dalle successive vicende che possano interessare l'immobile, come ad esempio la rivalutazione o il sostenimento di spese incrementative, di cui si dirà oltre.

L'indeducibilità del valore delle aree si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul plafond del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR.

Negli esempi che seguono si analizzano le modalità da seguire per individuare il valore dell'area su cui insistono i fabbricati nel caso più comune in cui sia stato separatamente esposto in bilancio il valore del terreno sul quale insiste ciascun fabbricato e nell'altro caso in cui, invece, in bilancio sia stato indicato il valore dell'intera area su cui insistono più fabbricati.

Esempio 1. Calcolo della quota fiscalmente ammortizzabile per immobili iscritti in bilancio con separata indicazione del valore dell'area Si ipotizzi il caso di un contribuente che, nell'anno di acquisto, ha separatamente indicato in bilancio il valore delle aree relative a tre immobili strumentali di cui i primi due (immobile A e B) a destinazione industriale.

	Valore immobile	Valore area	Valore complessivo	Riduzione forfetaria	Valore ammortizzabile
Immobilabile A	8.000	2.000	10.000	3.000 (30% di 10.000)	7.000 (10.000-3.000)
Immobilabile B	1.800	1.200	3.000	900 (30% di 3.000)	1.800 (3.000-1.200)
Immobilabile C	1.000	1.000	2.000	400 (20% di 2.000)	1.000 (2.000-1.000)
Totale valore	10.800	4.200	15.000	4.300	9.800

Come si evince dall'esempio, il valore ammortizzabile di ciascun immobile è determinato sottraendo al valore complessivo (immobile comprensivo di area) il maggiore tra il valore dell'area esposto in bilancio e quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie.

Il valore ammortizzabile di ciascun immobile sarà fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell'articolo 102 del TUIR.

Esempio 2. Calcolo della quota fiscalmente ammortizzabile per immobili iscritti in bilancio senza separata indicazione del valore dell'area Prendendo i dati dell'esempio 1, si ipotizzi che il valore complessivo del terreno, riferibile ai tre immobili strumentali, sia stato esposto in bilancio per 4.200. In tal caso, essendo l'area non separatamente esposta in bilancio, occorre calcolare il valore della stessa applicando le percentuali forfetarie sul valore dell'immobile comprensivo di area. Tale ultimo valore è ottenuto ripartendo il valore complessivo dell'area in proporzione al valore dei tre fabbricati.

	Valore immobile	Valore area	Valore complessivo	Riduzione forfetaria	Valore ammortizzabile
--	-----------------	-------------	--------------------	----------------------	-----------------------

Immobile A	8.000	3.111,12 [(8.000x4.200)/10.800]	11.111,12	3.333,33 (30% di 11.111,12)	7.777,79 (11.111,12-3.333,33)
Immobile B	1.800	700 [(1.800x4.200)/10.800]	2.500	750 (30% di 2.500)	1.750 (2.500-750)
Immobile C	1.000	388,88 [(1.000x4.200)/10.800]	1.388,88	277,77 (20% di 1.388,88)	1.111,11 (1.388,88-277,77)
Totale valore	10.800	4.200 (valore dell'area esposto in bilancio relativo ai tre fabbricati)	15.000	4.361,11	10.638,90

7.4 Acquisto dell'area e successiva costruzione dell'immobile

La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, viene meno, per espressa previsione normativa contenuta nel medesimo comma 7, nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato: in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.

La disposizione trova applicazione anche per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

Il principio contenuto nella disposizione del comma 7 - che disciplina l'ipotesi di acquisto autonomo ed antecedente dell'area rispetto alla successiva costruzione del fabbricato - si applica anche nel caso di fabbricati edificati su un'area già utilizzata per la costruzione o che risulta libera a seguito della demolizione del fabbricato che la occupava.

In tal caso i fabbricati edificati successivamente saranno ammortizzabili per un importo pari al costo di edificazione sostenuto.

Occorre precisare al riguardo che, nel caso in cui il fabbricato preesistente, ora demolito, fosse stato un bene strumentale funzionante, il valore dell'area ed il valore del fabbricato saranno determinati applicando i criteri ordinariamente stabiliti dal comma 7 (raffronto tra il valore dell'area eventualmente esposto in bilancio al momento dell'acquisto e quello che si ottiene applicando i coefficienti del 20 o 30 per cento al costo complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area). Il costo residuo del fabbricato demolito - come sopra determinato - sarà ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 102, comma 4, del TUIR, mentre le spese di bonifica relative alla demolizione e capitalizzate insieme ai costi della nuova costruzione sono da imputare al terreno e ne incrementano il valore fiscalmente riconosciuto.

Nel caso, invece, in cui il fabbricato preesistente sia solo un rudere acquistato unitamente al terreno, a tale fattispecie non è applicabile la disciplina del comma 7 ed il costo d'acquisto deve essere interamente imputato al terreno e non al rudere. Si osserva al riguardo che un rudere, non potendo costituire un bene strumentale in quanto non funzionante, non è ammortizzabile.

Resta inteso che la disposizione del comma 7 in commento, concernente l'ipotesi in cui l'area, autonomamente acquisita, sia stata esposta separatamente in bilancio, non trova applicazione nel diverso caso in cui in sede di acquisto del fabbricato, nell'unico atto o in atti autonomi, siano indicati corrispettivi distinti per l'area e per il fabbricato sovrastante.

In tal caso, infatti, il valore dell'area è pari al maggiore tra il valore dell'area indicato nell'atto e quello che si ottiene applicando i coefficienti del 20 o 30 per cento al costo complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

7.5 Costi incrementativi, rivalutazioni ed imputazione del fondo di ammortamento

Il comma 8 prevede che il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

Si ricorda che i costi incrementativi capitalizzati sono costituiti dalle spese per interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione e ampliamento che siano state portate ad incremento del costo dei fabbricati strumentali, sostenute successivamente all'acquisto o alla costruzione.

Al riguardo si precisa che i predetti costi incrementativi non debbono essere decurtati dal costo complessivo nel caso in cui oggetto dell'acquisizione sia un "edificio significativo" ai sensi dell'art. 2645-bis del codice civile, il quale per essere utilizzato come bene strumentale necessita del sostenimento dei predetti costi incrementativi. In tali casi, è di tutta evidenza che il costo sostenuto per l'acquisizione è riferibile prevalentemente al terreno; pertanto, il valore complessivo del fabbricato in relazione al quale applicare le disposizioni in esame deve essere comprensivo dei costi incrementativi sostenuti per renderlo

pienamente funzionale, ovvero di quelli sostenuti fino all'entrata in funzione del bene nel ciclo produttivo.

Si ritiene, inoltre, che rientrano nella medesima disciplina prevista per i costi incrementativi anche gli oneri di urbanizzazione e gli oneri accessori capitalizzati, che, pertanto, dovranno essere decurtati dal costo complessivo (area più fabbricato) su cui si applicano le percentuali forfetarie indicate dalla norma.

Si ritiene, infine, assimilabile alla rivalutazione l'ipotesi in cui, a seguito di un'operazione di fusione, il relativo disavanzo venga allocato su un fabbricato oggetto di ammortamento. Anche in tali casi, quindi, il valore complessivo del fabbricato dovrà essere decurtato della quota riferibile a tale disavanzo e sul valore residuo saranno calcolate le percentuali forfetarie.

Appare evidente come la norma del comma 8 in commento rappresenti una previsione di vantaggio per il contribuente, dato che consente di applicare le percentuali forfetarie per determinare la quota riferibile all'area (non ammortizzabile) su un valore di riferimento più basso.

L'ultima parte del comma 8 prevede che per i fabbricati acquisiti nei periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006, gli ammortamenti precedentemente dedotti debbano essere imputati prioritariamente al valore del fabbricato, ottenuto applicando le modalità di calcolo in precedenza descritte. Pertanto, il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ancora da ammortizzare sarà decurtato degli ammortamenti dedotti fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006. Il valore residuo sarà deducibile fino ad esaurimento, a partire dal periodo d'imposta in corso alla predetta data.

E' evidente che quando il fondo di ammortamento è pari o superiore al valore del fabbricato, il residuo costo fiscalmente ammortizzabile del fabbricato è pari a zero (cfr. circolare del 21 novembre 2006 n. 34/E).

La parte del fondo di ammortamento già dedotta e che eventualmente eccede il valore fiscale del fabbricato, inciderà, diminuendolo, sul costo fiscale dell'area - determinato sempre secondo i criteri dettati dalle disposizioni in esame - rilevante per la determinazione di una eventuale plusvalenza o minusvalenza da cessione.

Esempio 3 - Calcolo della residua quota ammortizzabile Si ipotizzi il caso di un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che abbia acquisito nel 1997 un fabbricato industriale per un valore, comprensivo dell'area, pari a 100. Nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2005 risultano separatamente indicati il valore del fabbricato (per un importo pari a 80) e il valore dell'area (per un importo pari a 20). Considerando un'aliquota di ammortamento fiscale pari al 6% si ha il seguente piano di ammortamento.

Anno	Valore del fabbricato ammortizzabile	Quota ammortamento di competenza	Residuo ammortizz.	Fondo ammort.
1997	100	6 (6% di 100)	94	6
1998	100	6	88	12
1999	100	6	82	18
2000	100	6	76	24
2001	100	6	70	30
2002	100	6	64	36
2003	100	6	58	42
2004	100	6	52	48
2005	100	6	46	54
2006	70 (100-30)		16 (70-54)	54
2006	70	4,2 (6% di 70)	11,8	58,2
2007	70	4,2	7,6	62,4
2008	70	4,2	3,4	66,6
2009	70	3,4 (residua quota da ammortizzare)	0	70

Esempio 4. Calcolo della residua quota ammortizzabile in presenza di spese incrementative.

Si ipotizzi il caso di un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che esponga nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2005 il valore di un fabbricato industriale, comprensivo dell'area, pari a 1200, di cui 200 per spese incrementative capitalizzate, con un fondo di ammortamento pari a 600 di cui 100 riferibili alle spese incrementative. Per effetto dell'applicazione della norma in commento il valore dell'area sarà pari 300, ottenuto riducendo il valore complessivo del fabbricato delle spese incrementative capitalizzate (1200-200) e applicando sul valore residuo (1000) la percentuale pari a 30.

Il residuo costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato da ammortizzare sarà pari a 200 (700-500), ottenuto riducendo il valore del fabbricato (700) del fondo ammortamento al netto della quota riferibile alle spese incrementative (600-100). Si precisa, al riguardo, che le spese incrementative, non influenzando il costo complessivo del fabbricato, dovranno essere scorporate anche dal fondo di ammortamento nella misura in cui hanno concorso ad incrementarlo. La parte residua riferibile al fabbricato (200) sarà deducibile, fino ad esaurimento, a partire dal periodo d'imposta 2006 per l'intero importo di competenza.

Ad esempio, qualora il totale degli ammortamenti effettuati nell'esempio precedente fosse pari ad 700, senza tenere conto di quelli riferiti alle spese incrementative, nessuna ulteriore quota di ammortamento sarebbe fiscalmente deducibile, posto che il valore del fabbricato (700) risulta già completamente ammortizzato.

Appare opportuno precisare che la norma non produce alcun effetto sulle quote di ammortamento riferibili all'area già dedotte: le disposizioni in commento, infatti, trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 e non prevedono il recupero a tassazione di quote di ammortamento fiscalmente non deducibili in quanto interamente attribuite all'area sulla base dei criteri individuati dalla nuova disposizione.

Pertanto, con riferimento all'esempio precedente, nel caso in cui il totale degli ammortamenti effettuati risultasse pari a 750, sempre senza tenere conto di quelli riferiti alle spese incrementative, non si verificherebbe alcun recupero a tassazione delle quote di ammortamento riferite all'area precedentemente dedotte (50) e divenute non più deducibili sulla base delle nuove disposizioni. La parte eccedente, come precisato, dovrà essere imputata a riduzione del valore fiscalmente riconosciuto dell'area.

7.6 Ammortamento degli immobili acquisiti in leasing

Per effetto del comma 7-bis, l'irrelevanza fiscale già prevista per le quote di ammortamento dei terreni, viene estesa anche a quella parte delle quote capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi.

La norma trova applicazione, per espressa previsione del comma 8, a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006, anche in relazione agli immobili acquisiti in precedenti periodi di imposta, ma solo con riferimento ai canoni che maturano a decorrere dal predetto periodo di imposta.

La norma è volta a rendere il trattamento fiscale dei canoni relativi all'acquisizione in leasing di un fabbricato, per la quota parte riferibile al terreno sul quale il fabbricato insiste, equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisizione del medesimo fabbricato a titolo di proprietà.

In applicazione del medesimo principio, si ritiene invece deducibile la quota del canone di leasing costituita dagli interessi passivi impliciti, anche per la parte riferibile alla quota capitale relativa al valore dei terreni.

In altre parole, così come l'acquisto delle aree occupate dalla costruzione, realizzato con mezzi finanziari esterni, avrebbe comportato la deducibilità degli interessi passivi relativi al finanziamento, allo stesso modo sono deducibili gli interessi passivi corrisposti per l'acquisizione della medesima area con un contratto di leasing.

Tali interessi concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza tenendo conto dei limiti previsti dagli articoli 96, 97 e 98 del TUIR in materia di pro-rata generale, pro-rata patrimoniale e thin capitalization. Si ricorda, infatti, che, ai fini dell'applicazione degli articoli 97 e 98 del TUIR, vanno considerati anche gli interessi passivi impliciti nei canoni dovuti in base ai contratti di leasing finanziario (cfr. circolari del 17 marzo 2005, n. 11/E e del 2 novembre 2005, n. 46/E).

Per determinare la parte di canone riferibile agli interessi passivi occorrerà fare riferimento alle indicazioni fornite ai fini IRAP dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998 (pubblicato nella G.U. del 12 maggio 1998, n. 108).

Pertanto, la quota capitale del canone di competenza dell'esercizio sarà pari all'importo risultante dal rapporto tra il costo sostenuto dalla società concedente, al netto del prezzo di riscatto, ed il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo di imposta.

Il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area (ossia quella non deducibile) sarà pari, per i contratti di leasing finanziari stipulati a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 (4 luglio 2006), a quella derivante dall'applicazione delle percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta.

Esempio 5. Contratto di leasing stipulato nel 2006

Si riporta di seguito un esempio relativo ad un contratto di locazione per l'acquisizione di un fabbricato industriale stipulato il 1 gennaio 2006 da un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. L'esempio è stato sviluppato considerando un maxicanone iniziale di euro 5000 (che nella tabella che segue è ripartito per competenza sulla base della durata del contratto) e un prezzo di riscatto finale di 2500 euro.

Contratto stipulato in data 01/01/2006

Scadenza 31/12/2015

a) Costo sostenuto dalla società di leasing 100.000,00

b) Giorni di durata del contratto 3650

c) Giorni del periodo d'imposta 365

d) Prezzo di riscatto 2.500,00

e) Quota capitale annua dei canoni $[(a-d)/b]*c]$ 9.750,00

Totale canoni (incluso maxicanone alla stipula) 136.868,90

Anno	Canoni	Quota capitale	Quota interessi	Quota terreno	Quota fabbricato
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2010	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2011	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2012	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2013	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2014	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2015	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
Riscatto 2016		2.500,00		750,00	1.750,00
TOTALE	136.868,90	100.000,00	39.368,90	30.000,00	70.000,00

La parte non deducibile riferibile al terreno è stata determinata applicando la percentuale del 30 per cento alla quota capitale di competenza del periodo d'imposta. Per i contratti di leasing stipulati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006, invece, occorre calcolare la residua quota capitale fiscalmente deducibile. Tale residua quota sarà pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato (ottenuta applicando le percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva dell'area) decurtata dell'ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006 che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato. Il valore residuo della quota capitale riferibile al fabbricato sarà deducibile a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 sulla base della residua durata del contratto di leasing.

Esempio 6. Contratto di leasing stipulato ante 2006

Si ipotizzi il caso di un contribuente, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha stipulato ante 2006 un contratto di locazione finanziaria relativo all'acquisizione di un fabbricato industriale. L'esempio è stato sviluppato considerando un maxicanone iniziale di euro 5000 (che nella tabella che segue è ripartito per competenza sulla base della durata del contratto) e un prezzo di riscatto finale di 2500 euro.

Contratto stipulato in data 01/01/2000

Scadenza 31/12/2009

a) Costo sostenuto dalla società di leasing 100.000,00

b) Giorni di durata del contratto 3650

c) Giorni del periodo d'imposta 365

d) Prezzo di riscatto 2.500,00

e) Componente capitale annuale dei canoni $[(a-d)/b]*c]$ 9.750,00

Totale canoni (incluso maxicanone alla stipula) 136.868,90

Anno	Canoni	Quota capitale	Quota interessi	Quota terreno	Quota fabbricato	Somma canoni fabbricato
2000	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	9.750,00
2001	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	19.500,00
2002	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	29.250,00
2003	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	39.000,00

2004	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	48.750,00
2005	13.686,89	9.750,00	3.936,89	-	9.750,00	58.500,00
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	60.937,50
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	63.375,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	65.812,50
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	68.250,00
Riscatto 2010		2.500,00		750,00	1.750,00	70.000
TOTALE	136.868,90	100.000,00	39.368,90	30.000,00	70.000,00	

La quota non deducibile riferibile al terreno si determina applicando la percentuale del 30 per cento alla quota capitale di competenza del periodo d'imposta.

Al fine di determinare la quota parte dei canoni ancora deducibile occorre sottrarre alla quota capitale relativa al fabbricato (70.000), al netto della quota capitale del prezzo di riscatto riferibile al fabbricato (1.750), la quota capitale dei canoni dedotta nei periodi d'imposta ante 2006 (58.500), interamente riferibile al fabbricato. L'importo (9.750), così determinato, sarà deducibile a partire dal periodo d'imposta 2006 e nei successivi, come riportato nell'esempio, tenendo conto della residua durata del contratto di locazione finanziaria.

7.7 Acconti IRES e IRAP

La disciplina in commento sull'inededucibilità delle quote di ammortamento relative ai terreni trova applicazione, come precisato nella circolare del 21 novembre 2006, n. 34/E, anche per la determinazione del calcolo dell'acconto. A tal fine occorre assumere quale imposta del periodo precedente a quello in corso al 4 luglio 2006 quella che si sarebbe determinata se la previsione di ineducibilità fosse stata già in vigore.

La stessa circolare n. 34/E del 2006 aveva chiarito che, ai fini dell'acconto e per esigenze di semplificazione, era possibile determinare il valore dei terreni mediante l'applicazione delle percentuali forfetarie del 20 o 30 per cento (per i fabbricati industriali), senza necessità di confronto con valori determinati a seguito di apposita perizia di stima, come previsto dall'originaria disposizione del d.l. n. 223 prima delle modifiche in commento.

Per le medesime esigenze, si ritiene corretta la determinazione dell'acconto che tiene conto solo del valore delle aree calcolato con l'applicazione delle predette percentuali forfetarie, senza considerare il valore delle aree eventualmente esposto in bilancio, come prescritto dalla legge di conversione.

I contribuenti che abbiano determinato e versato acconti più elevati sulla base del confronto con valori delle aree risultanti da apposita perizia potranno recuperare tali maggiori versamenti in sede di liquidazione del saldo.

Sempre per esigenze di semplificazione, si ritiene che anche ai fini della determinazione dell'acconto, possa trovare applicazione il principio affermato con la legge di conversione n. 286 del 2006 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 227 del 28 novembre 2006) ed illustrato al paragrafo 7.4, con la conseguenza che qualora l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato, il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.

8 Disposizioni in materia di contratti "pronti contro termine" e di "mutuo" aventi ad oggetto partecipazioni (articolo 2, commi 19 e 20)

L'articolo 2, comma 19, del decreto prevede che all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 461 del 1997 le parole "il mutuatario e il cessionario a pronti hanno diritto al credito d'imposta spettante sui dividendi soltanto se tale diritto sarebbe spettato, anche su opzione, al mutuante ovvero al cedente a pronti" sono sostituite dalle seguenti: "al mutuatario e al cessionario a pronti si applica il regime previsto dall'articolo 89, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, soltanto se tale regime sarebbe stato applicabile al mutuante o al cedente a pronti".

La norma in commento interviene sulla disciplina fiscale delle operazioni di mutuo e di pronti contro termine (con tale espressione si indicano comunemente operazioni che si sostanziano in una vendita di titoli per contanti e in un contestuale riacquisto degli stessi a epoca prefissata) aventi ad oggetto titoli partecipativi, cioè azioni e quote, oppure strumenti finanziari assimilati alle azioni.

La modifica si è resa necessaria per adeguare il contenuto della disposizione di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 461 del 1997 alla disciplina degli utili societari introdotta con la riforma fiscale di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

E' noto come nel sistema precedente alla riforma che ha introdotto l'IRES gli utili scontavano una prima tassazione, che aveva carattere provvisorio, in capo alla società che li produceva. La tassazione definitiva

avveniva nel momento di percezione del dividendo in capo al socio sulla base del principio di imputazione del dividendo (cosiddetto "imputation system"). Il dividendo percepito e il relativo credito d'imposta (spettante in relazione alle imposte già pagate dalla società) concorrevano al reddito complessivo del socio ed il credito di imposta era detratto dall'imposta da questi dovuta. Gli utili, pertanto, dopo l'annullamento degli effetti della tassazione subita dalla società, erano sottoposti ad imposizione definitiva con l'aliquota personale di ciascun socio.

La riforma introdotta dal decreto legislativo n. 344 del 2003 ha previsto l'abolizione del sistema di imputazione appena descritto, e l'eliminazione dell'istituto del credito d'imposta, aderendo al principio secondo cui la tassazione dell'utile deve avvenire esclusivamente presso il soggetto che lo ha realmente prodotto (società partecipata), essendo irrilevante, in linea di principio, il successivo trasferimento dell'utile stesso ai soci.

Per la tassazione degli utili percepiti da soggetti IRES, l'articolo 89, comma 2, del TUIR prevede l'esclusione dalla formazione del reddito della società o dell'ente percipiente degli utili distribuiti da società ed enti commerciali residenti nel limite del 95 per cento del loro ammontare.

L'applicazione dell'esclusione non è subordinata ad alcuna condizione.

Sulla base del successivo comma 3, la medesima esclusione è prevista per gli utili relativi ai titoli esteri e strumenti finanziari assimilati che rispettino i requisiti di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR. In deroga a tale regime, concorrono integralmente alla formazione del reddito del percettore gli utili e gli altri proventi distribuiti da soggetti residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze adottato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del TUIR. Anche in tali casi usufruiscono, comunque, del regime di esclusione dalla formazione del reddito gli utili relativamente ai quali è stato esperito con esito positivo l'esercizio dell'interpello secondo le modalità indicate dal comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167.

Ciò premesso, la disposizione antielusiva contenuta nell'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 461 del 1997 non risultava più adeguata al quadro normativo risultante dalla riforma.

In sostanza, tale previsione interessava quelle operazioni di pronti contro termine o di riporto in cui si verificava l'acquisto a pronti di partecipazioni cum cedola al fine di incassare nel periodo di durata del contratto il relativo dividendo usufruendo del credito d'imposta. Pertanto, la norma - disponendo che "il mutuatario ed il cessionario a pronti hanno diritto al credito di imposta sui dividendi soltanto se tale diritto sarebbe spettato ... al mutuante ovvero al cedente a pronti" - mirava a evitare che i dividendi incassati dal cessionario a pronti o dal mutuatario ricevessero un trattamento più favorevole rispetto a quello che sarebbe stato applicabile al cedente a pronti o al mutuante.

Ed infatti, a differenza delle operazioni di pronti contro termine su obbligazioni - laddove il provento dell'obbligazione va calcolato e imputato per maturazione fra le parti dell'operazione in ragione del possesso del titolo ai sensi dell'articolo 89, comma 6, del TUIR - nelle operazioni di pronti contro termine su partecipazioni il dividendo va imputato per intero all'acquirente a pronti che provvede allo stacco della cedola e che in quel momento incorpora la qualifica di socio.

La predetta disciplina di carattere antielusivo concernente le operazioni di pronti contro termine ed i mutui su titoli è poi completata in materia di ritenute dal comma 3-bis dell'articolo 26 del D.P.R. n. 600 del 1973 con il quale è previsto che le società e gli enti che corrispondono i proventi sulle operazioni di pronti contro termine o intervengono nella loro riscossione operano sui predetti proventi una ritenuta alla fonte con la stessa aliquota (12,5 o 27 per cento) che sarebbe stata applicata se gli interessi e altri proventi generati dai titoli sottostanti le predette operazioni fossero stati conseguiti direttamente dal cedenti a pronti o dai mutuanti.

Ciò posto, l'articolo 2, comma 19, del decreto, con l'obiettivo di adeguare l'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 461 del 1997 al sistema di tassazione dei dividendi introdotto dalla riforma dell'IRES, prevede che al mutuatario e al cessionario a pronti si applichi il regime previsto dall'articolo 89, comma 2, del TUIR, ossia l'esclusione dal reddito del 95 per cento degli utili percepiti, solo se tale regime sarebbe stato applicabile al mutuante o al cedente a pronti.

In buona sostanza, il riferimento al credito di imposta del precedente testo dell'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 461 del 1997 è stato sostituito con il riferimento al regime di non concorrenza al reddito imponibile nella misura del 95 per cento previsto dall'articolo 89, comma 2, del TUIR.

Di conseguenza, per le operazioni di pronti contro termine su titoli azionari (nonché per le altre operazioni considerate) il regime di esclusione da imposizione è applicabile ai dividendi staccati nel periodo di durata del contratto e percepiti dal cessionario a pronti o dal mutuatario esclusivamente nell'ipotesi in cui il cedente a pronti o il mutuante rientrino tra quei soggetti che possono usufruire dello stesso regime di tassazione. Trattasi, in particolare, dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) e b), del TUIR, nonché dei soggetti non residenti di cui alla successiva lettera d) del medesimo articolo con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

E' inoltre opportuno precisare che la norma in commento si applica agli utili di fonte estera relativi a titoli oggetto di operazioni di pronti contro termine in cui il cedente a pronti o il mutuante siano soggetti esteri.

Si precisa, infine, che, ai sensi dell'articolo 2, comma 20, del decreto, la disposizione si applica ai "contratti

stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto" vale a dire dal 3 ottobre 2006, considerato anche che le disposizioni in commento riproducono quelle originariamente contenute nei commi 2 e 3 dell'art. 3 del decreto, articolo poi soppresso dalla legge di conversione.

9 TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DA CESSIONI A TITOLO ONEROSO DI IMMOBILI (ART. 2, COMMA 21)

L'art. 2, comma 21, del decreto ha modificato la norma contenuta nell' art. 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria 2006), in tema di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di immobili.

In base al predetto comma 496, nella formulazione vigente prima della modifica, "in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, ... sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,5 per cento."

La norma introdotta dall'articolo in commento ha disposto l'aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 12,50 al 20 per cento, che si applica per le cessioni effettuate a partire dal 3 ottobre, data di entrata in vigore del decreto.

Ulteriori modifiche alla norma in commento sono state apportate dall'art. 1, comma 310, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) che, intervenendo nel citato comma 496, ha soppresso le parole "e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Ne deriva che, per le cessioni dal 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della richiamata norma, le plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR in occasione della cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, concorreranno alla formazione del reddito complessivo IRPEF del cedente, secondo le ordinarie modalità di tassazione, essendo stata esclusa la possibilità di applicare la richiamata imposta sostitutiva. L'ambito di applicazione di quest'ultima, pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 2007 è limitata alle cessioni infraquinquennali di fabbricati e terreni non suscettibili di edificazione.

Si rammenta, infine, che il d.l. n. 223 del 2006 ha modificato l'art. 67, comma 1, del TUIR nel senso di attrarre a tassazione anche le plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso di immobili, pervenuti per donazione da non più di cinque anni. Al riguardo si rinvia ai chiarimenti forniti con circolare n. 28/E del 4 agosto 2006.

10 Perdite illimitatamente riportabili (Articolo 2, comma 22)

Si ricorda che il d.l. n. 223 del 2006, con disposizioni recate all'articolo 36, comma 12, ha modificato l'articolo 84, comma 2, del TUIR nel senso che "le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono (...) essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva".

Come affermato dal successivo comma 13, i requisiti richiesti per il riporto delle perdite dovevano sussistere anche con riferimento alle perdite illimitatamente riportabili relative a precedenti periodi d'imposta e non ancora utilizzate alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

In assenza di detti requisiti, le perdite potevano essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello di formazione, con le modalità previste al comma 1 dell'art. 84 del TUIR, ma non oltre l'ottavo.

L'articolo 2, comma 22, del decreto ha sostituito il comma 13 dell'articolo 36 del d.l. n. 223, del 2006, intervenendo sulla decorrenza delle modifiche apportate al citato articolo 84, comma 2, del TUIR.

Il predetto comma 13 prevede ora che "Le disposizioni della lettera a) del comma 12 si applicano alle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. Per le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi in periodi anteriori alla predetta data resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600."

In definitiva, l'attuale formulazione del comma 13 dell'articolo 36 in commento, con norma di carattere transitorio, prevede che i requisiti "oggettivi" e "soggettivi" che la società deve contemporaneamente possedere per poter qualificare le proprie perdite fiscali come "illimitatamente riportabili", devono essere verificati esclusivamente con riferimento alle perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Pertanto, a titolo esemplificativo, la società beneficiaria di un'operazione di scissione avente efficacia giuridica in data 9 febbraio 2006 e periodo d'imposta 09/02/2006 - 31/12/2006, dovrà dimostrare la sussistenza di entrambi i requisiti "soggettivo" e "oggettivo" al fine di poter qualificare come illimitatamente riportabili le eventuali perdite fiscali conseguite nel predetto periodo d'imposta e nei due successivi.

In base a quanto disposto dal secondo periodo del comma 13 in commento, per le perdite relative ai primi tre periodi di imposta formatesi in periodi anteriori alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223, le disposizioni del comma 12 dell'art. 36 non sono applicabili, ma resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di

disconoscere, ai sensi e per gli effetti del citato articolo 37-bis, la qualifica di "perdite illimitatamente riportabili" in assenza dei requisiti "oggettivi" e "soggettivi" richiesti dalla norma.

A titolo esemplificativo, quindi, la società beneficiaria di un'operazione di scissione avente efficacia giuridica in data 9 febbraio 2005 e periodo d'imposta 09/02/2005 - 08/02/2006, potrà qualificare come "illimitatamente riportabili" le perdite realizzate nel suddetto periodo d'imposta e nei due successivi, fatta salva l'applicazione dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

11 RIPORTO PERDITE NELLA TRASPARENZA FISCALE (articolo 2, comma 23)

L'articolo 36, commi 9 e 10, del d.l. n. 223 del 2006 ha introdotto delle modifiche alla disciplina della c.d. trasparenza fiscale delle società di capitali, di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, stabilendo che le perdite realizzate dai soci in periodi d'imposta precedenti a quello di inizio della tassazione per trasparenza non possono più essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalla società partecipata. Per effetto di tali modifiche, nei periodi d'imposta di efficacia dell'opzione per la trasparenza, le perdite pregresse del socio possono essere portate in diminuzione soltanto di altri redditi prodotti dallo stesso, ma non dei redditi ad esso imputati per trasparenza dalla società partecipata.

L'art. 2, comma 23, del decreto, senza intervenire sulla norma sostanziale di cui sopra, ne modifica la decorrenza sostituendo integralmente il comma 11 del citato articolo 36 del d.l. n. 223.

Le modifiche attualmente apportate alla norma sono sostanzialmente dirette a posticipare l'entrata in vigore delle disposizioni contenute nei commi 9 e 10; nel predetto comma 11 viene previsto infatti che: "Le disposizioni di cui ai commi 9 e 10 hanno effetto con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta che iniziano successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Considerato che il d.l. n. 223 è entrato in vigore il 4 luglio 2006, nel caso in cui la società partecipata trasparente abbia l'esercizio coincidente con l'anno solare, la norma trova applicazione con riferimento ai redditi prodotti dalla stessa a partire dal periodo d'imposta 2007. In altri termini, rispetto al testo previgente, l'attuale formulazione del comma 11, in caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare, consente ancora al socio che opera in regime di trasparenza ex articolo 115 e 116 del TUIR di compensare le proprie perdite fiscali, realizzate ante opzione, con i redditi della società partecipata relativi al periodo d'imposta 2006.

Tuttavia, l'ultimo periodo del comma 11, come modificato dall'articolo 2 comma 23 del decreto, prevede che per i periodi di imposta precedenti a quello a partire dal quale si applicano le limitazioni introdotte dal d.l. n. 223 resta ferma l'applicazione della disposizione antielusiva generale di cui all'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

12 Applicazione della no tax area ai soggetti non residenti (articolo 2, comma 24)

Il comma 24 dell'art. 2 del decreto prevede il riconoscimento della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (no tax area) ai soggetti non residenti in Italia limitatamente all'anno 2006.

Tale disposizione stabilisce, infatti, che "per l'anno 2006, l'art. 3, comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica nel testo vigente alla data del 3 luglio 2006".

L'intervento del legislatore ha lo scopo di "sterilizzare" gli effetti delle modificazioni introdotte dall'art. 36, comma 22, del d.l. n. 223 del 2006, che avevano determinato, per i non residenti, l'eliminazione delle deduzioni per assicurare la progressività dell'imposizione.

Ciò comporta che, nel periodo d'imposta 2006, i non residenti beneficiano ancora delle deduzioni per oneri e per assicurare la progressività di cui, rispettivamente, agli articoli 10 e 11 del TUIR, mentre non spetta loro la deduzione per familiari a carico, di cui all'art. 12, del TUIR, come già chiarito con la Circolare n. 28 del 4 agosto 2006.

La norma contenuta nel comma 24 in esame si collega alle modifiche della disciplina dell'IRPEF previste dalla legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007) che stabiliscono la sostituzione delle deduzioni per lavoro dipendente, pensione, lavoro autonomo e altri redditi (la cosiddetta "no tax area") e per familiari a carico, con un sistema di detrazioni.

Per il 2006 si è tenuto fermo il regime preesistente per evitare che, nelle more di dette modifiche, i redditi percepiti da non residenti (precipuamente quelli originati da pensioni di fonte italiana) fossero pesantemente penalizzati, in quanto privati sia delle deduzioni, non più operanti, che delle detrazioni, non ancora vigenti.

Di conseguenza, l'art. 2, comma 24, consente di continuare ad applicare ai non residenti le deduzioni di cui agli articoli 10 e 11 del TUIR, prima eliminate dal d.l. n. 223 del 2006.

In effetti, il reddito complessivo è un attendibile segnalatore della capacità contributiva del contribuente solo per i residenti, che sono assoggettati a tassazione sui redditi ovunque prodotti, tanto da giustificare il riconoscimento di benefici ad essi collegati, quali sono le deduzioni o le detrazioni personali.

Come anticipato, la norma in commento non può essere invocata per riconoscere, a favore dei non residenti, la deduzione per i familiari a carico, di cui all'art. 12 del TUIR. Sul punto, infatti, la novella introdotta

dal comma 22 dell'art. 36 del citato d.l. n. 223 del 2006 svolgeva una funzione di mero coordinamento, come è stato già chiarito con la circolare n. 28 del 2006.

12.1 Adempimenti dei sostituti d'imposta.

La disposizione di cui al comma 24 dell'art. 2 del decreto modifica taluni adempimenti posti a carico dei sostituti d'imposta.

Come detto, l'originario art. 36, comma 22, lettera a), del d.l. n. 223 del 2006, escludeva i non residenti dal beneficio della deduzione per assicurare la progressività dell'imposta per l'intero periodo d'imposta 2006.

Pertanto nel suo periodo di vigenza, ossia dal 4 luglio 2006 al 2 ottobre 2006, i sostituti d'imposta non hanno riconosciuto tale deduzione. Inoltre hanno recuperato le quote di deduzione riconosciute prima della entrata in vigore del d.l. 223, all'atto della cessazione del rapporto di lavoro, se intervenuto in corso d'anno.

Con la reintroduzione della citata deduzione per l'anno 2006, si pone la necessità di coordinare gli adempimenti vigenti, in capo ai sostituti d'imposta a decorrere dal 3 ottobre 2006, con quelli effettuati nella vigenza del d.l. n. 223.

Poiché la disposizione opera per l'intero periodo d'imposta, la deduzione per assicurare la progressività andrà calcolata sull'intero 2006, incluso il periodo di vigenza dell'art. 36, comma 22, lettera a), del d.l. n. 223 citato.

Pertanto i sostituti d'imposta sono tenuti a riconoscere nuovamente la deduzione per assicurare la progressività, a sospendere il recupero delle deduzioni effettuate dal 1 gennaio 2006, e a restituire quelle effettuate, al più tardi, in occasione del conguaglio di fine anno.

Quanto alla posizione dei non residenti il cui rapporto di lavoro sia cessato durante la vigenza dell'art. 36, comma 22, lettera a), del d.l. n. 223 del 2006, si chiarisce quanto segue.

L'art. 23, comma 3, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, prescrive che il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, effettui il conguaglio alla data della cessazione del rapporto di lavoro.

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, egli è tenuto altresì a presentare la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta.

Effettuato il conguaglio a seguito della cessazione del rapporto di lavoro, il datore di lavoro non è obbligato ad ulteriori adempimenti nei confronti dell'ex dipendente.

Ciò comporta che delle quote di deduzione non riconosciute e delle somme recuperate dall'ex sostituto d'imposta a seguito del disconoscimento della deduzione relativa, si potrà tenere conto solo nella dichiarazione annuale IRPEF del 2006 presentata dal dipendente.

In tale sede il dipendente applicherà la deduzione di cui all'art. 11 del TUIR sull'intero anno e scomputerà dall'IRPEF le (maggiori) ritenute subite.

13 DETERMINAZIONE DELL'IRPEF PER LE PERSONE RESIDENTI A CAMPIONE D'ITALIA (ART. 2, COMMI DA 25 A 28)

L'articolo 2 del decreto, ai commi da 25 a 28, ha ridisegnato le regole concernenti la determinazione dell'IRPEF dovuta dalle persone fisiche residenti nel comune di Campione d'Italia, oggetto di recente modifica ad opera del d.l. n. 223 del 2006.

Prima dell'intervento del d.l. n. 223 del 2006, l'articolo 188 del TUIR disponeva che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia, i redditi prodotti in franchi svizzeri, per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi, dai residenti nel territorio dello stesso comune, dovevano essere computati in euro sulla base di un tasso di cambio convenzionale stabilito ogni tre anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Come già chiarito nella circolare n. 28 del 4 agosto 2006, tale particolare sistema di determinazione dell'imposta ebbe origine in uno specifico periodo storico, al fine di perequare la pressione fiscale nei confronti dei cittadini di Campione d'Italia che operavano in un contesto economico sostanzialmente equiparabile a quello svizzero, contraddistinto dall'utilizzo della moneta svizzera e da un costo della vita superiore a quello rilevato in Italia.

L'articolo 36, comma 31, del d.l. n. 223 del 2006 ha abrogato l'articolo 188 del TUIR, con l'intento di eliminare questa eccezione relativa solo ai cittadini di Campione. In considerazione del principio di unicità del periodo d'imposta, l'efficacia abrogativa della norma avrebbe dovuto estendersi a tutto il 2006.

La materia è stata, peraltro, profondamente modificata dal decreto in commento il quale, con il comma 26 dell'articolo 2 dispone che "Per l'anno 2006, l'articolo 188 del citato testo unico di cui al comma 8, si applica nel testo vigente alla data del 3 luglio 2006".

Con tale disposizione si ripristina pertanto, per l'anno 2006, l'articolo 188 del TUIR nella suo contenuto dispositivo antecedente alla pubblicazione del decreto legge n. 223 del 2006.

Ne consegue che, relativamente al periodo d'imposta 2006, le imposte sui redditi potranno essere determinate utilizzando ancora il particolare sistema di calcolo sopra specificato, basato sull'utilizzo di un tasso convenzionale per la conversione in euro, relativamente ai redditi prodotti in franchi svizzeri, per un importo complessivo non superiore a duecentomila franchi e, ovviamente, in deroga all'articolo 9, comma 2,

del TUIR secondo cui "... i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo ...".

Nel contempo il comma 27 dell'art. 2 del decreto abroga espressamente l'art. 36, comma 31, del decreto-legge n. 223 del 2006.

Per l'anno d'imposta 2007, invece, il comma 28 dell'articolo 2 del decreto provvede a variare il tasso convenzionale fissato, per il triennio 2005-2007, dal decreto 27 ottobre 2005 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 257 del 4 novembre 2005). Il tasso viene elevato a 0,52135 euro per franco svizzero (il decreto del 2005 lo aveva fissato in 0,40515).

Infine, il comma 25 dell'articolo 2 in commento inserisce, dopo l'articolo 188 del TUIR (che a decorrere dal 1 gennaio 2007, si rammenta, è abrogato dal richiamato art. 36, comma 31, del d.l. n. 223 del 2006), il nuovo articolo 188-bis che dispone che: "Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, i redditi delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso comune per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'articolo 9, comma 2, ridotto forfetariamente del 20 per cento."

L'articolo 188-bis, a differenza del previgente articolo 188, non utilizza il sistema di calcolo basato sul tasso convenzionale per la conversione in euro, rinviando invece all'articolo 9, comma 2, del TUIR, a norma del quale i redditi in valuta estera "sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti"; l'importo così determinato dovrà poi essere forfetariamente ridotto del 20%.

Il legislatore del decreto non ha specificato la data a partire dalla quale il nuovo articolo 188-bis spiegherà i suoi effetti; considerato tuttavia che l'articolo 2 in commento ha fissato un tasso convenzionale sia per il periodo d'imposta 2006 (comma 26) che per il periodo d'imposta 2007 (comma 28), deve ritenersi che la nuova disposizione (che, come detto, abbandona il criterio del tasso convenzionale) esplicherà i suoi effetti a partire dal periodo d'imposta 2008.

Si osserva infine che il comma 25 dell'articolo 2 in commento conferma le regole in tema di residenza già dettate dall'art. 188 del TUIR.

Le disposizioni di cui all'articolo 188-bis si applicheranno pertanto non solo agli iscritti nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia, ma anche alle persone aventi domicilio fiscale nel medesimo Comune, le quali, già residenti nel comune di Campione d'Italia, sono iscritte nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dello stesso Comune e residenti nel Canton Ticino della Confederazione elvetica.

14 Riforma del REGIME fiscale DELLE C.D. STOCK OPTION (Art. 2, comma 29)

L'articolo 2, comma 29 del decreto ha sostituito i periodi secondo, terzo e quarto del comma 2-bis dell'articolo 51 del TUIR, come introdotti dal comma 25 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, i cui contenuti sono stati illustrati nel paragrafo 36 della circolare n. 28/E del 2006.

Come si ricorda, all'assegnazione di azioni effettuata nei confronti di soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato si rende applicabile la disciplina delle stock option contenuta nell'articolo 51, comma 2, lettera g-bis), del TUIR. Tale disposizione agevolativa prevede una forma di esenzione di una quota parte del reddito di lavoro dipendente in misura corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione del diritto di opzione e l'ammontare corrisposto dal dipendente per l'esercizio delle opzioni stesse, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta. Inoltre, sempre ai sensi della medesima disposizione, le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente devono rappresentare una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10 per cento.

Non verificandosi entrambe le condizioni, la differenza concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Prima delle modifiche apportate dal decreto, l'applicazione delle disposizioni agevolative era subordinata, ai sensi del citato comma 2-bis dell'articolo 51 del TUIR, al verificarsi di ulteriori determinate condizioni e in presenza di taluni limiti. In particolare, le azioni offerte non dovevano essere cedute né costituite in garanzia prima che fossero trascorsi cinque anni dalla data dell'assegnazione e il valore delle azioni assegnate non doveva essere complessivamente superiore, nel periodo d'imposta, alla retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente (cosiddetto "parametro retributivo").

Tali nuove disposizioni si sono rese applicabili alle assegnazioni di azioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo d.l. n. 223 del 2006 (quindi a decorrere dal 5 luglio 2006), anche se i relativi piani erano stati deliberati anteriormente a tale data.

Ciò premesso, l'articolo 2, comma 29 del decreto, nel sostituire i periodi secondo, terzo e quarto del comma 2-bis dell'articolo 51 del TUIR, ha eliminato dalle condizioni per fruire del regime in esame il predetto parametro retributivo ed ha modificato gli ulteriori requisiti richiesti per l'applicazione dell'agevolazione fiscale. In particolare, la norma prevede che la disposizione di cui all'articolo 51, comma 2, lettera g-bis) sia applicabile esclusivamente a condizione che:

a) l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione;
b) al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;
c) il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Al riguardo, con riferimento alla prima condizione, la norma intende incentivare il processo di fidelizzazione dei destinatari dei piani di stock option, in genere legati al periodo di crescita di valore dei titoli ai quali si riferisce il diritto di opzione (cosiddetto "vesting period") il quale, pertanto, non può essere inferiore a tre anni.

Tale condizione va verificata in concreto secondo le specifiche previsioni contenute nei piani deliberati dalle società. A tal fine, si ritiene che i piani in corso, già deliberati prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, ove non prevedano un termine per l'esercizio dell'opzione oppure ove prevedano un termine inferiore ai tre anni, possono essere adeguati per poter usufruire dell'agevolazione, senza che tali modifiche costituiscano fattispecie novative.

La seconda condizione posta dalla norma è che, al momento in cui l'opzione è esercitabile sulla base del relativo piano, nel rispetto del requisito temporale del triennio, le azioni della società emittente siano ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato, italiano o estero. Per quanto concerne la sussistenza della condizione in commento, si osserva come non sia sufficiente il fatto che la quotazione delle azioni sia stata semplicemente disposta, essendo necessario che le azioni risultino effettivamente negoziate nei mercati regolamentati al momento in cui l'opzione è esercitabile (cfr. circolare n. 306/E del 23 dicembre 1996).

Come si evince dalla Relazione governativa al decreto, quindi, la condizione della quotazione deve essere verificata in capo alla società emittente le azioni assegnate e, quindi, rientrano nella disciplina di favore - semprechè siano rispettate le altre condizioni - anche i piani di stock option deliberati da società non quotate qualora le azioni da essa assegnate siano emesse da una società del gruppo quotata.

A differenza della norma previgente che imponeva un vincolo di indisponibilità delle azioni assegnate per un periodo quinquennale, la nuova norma prevede che il beneficiario debba mantenere per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione non tutte le azioni ricevute, bensì un "investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente".

In sostanza, l'oggetto del vincolo è costituito dalla differenza tra il valore normale dei titoli assegnati e l'ammontare pagato dall'assegnatario in modo tale da consentire lo smobilizzo o la costituzione in garanzia di un numero di azioni corrispondente all'esborso effettuato dal dipendente.

Ad esempio:

- numero di azioni offerte = 120
- valore unitario delle azioni offerte = euro 8,3
- valore complessivo delle azioni al momento dell'offerta = euro 1.000
- valore normale unitario delle azioni al momento dell'assegnazione = euro 13,3
- valore normale complessivo delle azioni al momento dell'assegnazione = euro 1.600
- prezzo pagato dal beneficiario = euro 1.000

La differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e il prezzo pagato dal beneficiario del piano, pari a euro 600, non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, a condizione che vengano mantenute nei cinque anni successivi all'assegnazione un numero di azioni corrispondente a euro 600, ossia 45 azioni. Pertanto, 75 azioni possono essere vendute o date in garanzia anche prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione.

In sostanza, una volta effettuato il calcolo del numero delle azioni che non possono essere cedute o date in garanzia nel quinquennio, stabilito alla data dell'assegnazione delle azioni, tale numero di azioni deve essere mantenuto indipendentemente dalla circostanza che il valore delle azioni subisca modificazioni nel corso del predetto periodo.

In tal modo, il dipendente non è costretto ad acquistare un numero maggiore di azioni per tenere fede al valore dell'investimento da mantenere, nell'ipotesi in cui il valore delle azioni diminuisca.

Qualora le azioni che dovevano essere mantenute (nell'esempio le 45 azioni) siano anche parzialmente cedute o date in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione (nell'esempio, euro 600) è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione o la costituzione in garanzia.

In tal caso, in sede di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria, può essere assunto come costo il valore delle azioni assoggettato a tassazione in qualità di reddito di lavoro dipendente (nell'esempio, 13,3 per azione).

Qualora una parte delle azioni sia stata ceduta prima del quinquennio, nel numero consentito dalla norma (nell'esempio, 75 azioni) e sia stata, pertanto, corrisposta l'imposta sostitutiva sul relativo reddito diverso di natura finanziaria e le restanti azioni (nell'esempio, 45 azioni) siano anch'esse successivamente cedute, sempre prima del quinquennio, considerato che l'intera differenza tra il valore delle azioni al momento

dell'assegnazione e l'importo corrisposto dal dipendente viene assoggettata a tassazione come reddito di lavoro dipendente (nell'esempio, euro 600), l'imposta sostitutiva precedentemente corrisposta in relazione alla prima cessione effettuata può essere chiesta a rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Qualora i termini per esperire l'istanza di rimborso ai sensi di quest'ultima disposizione siano scaduti (ad esempio, se alla data della cessione delle azioni prima del quinquennio sono trascorsi 48 mesi dal versamento dell'imposta sostitutiva relativa alla prima cessione) il contribuente può attivare la procedura di cui all'articolo 21, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ossia presentare domanda di restituzione dell'imposta entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione che, in tal caso, è rappresentato dalla cessione delle azioni prima dello scadere del quinquennio (in senso conforme c.f.r. risposta all'interrogazione n. 5-00420 "Fenomeni di doppia imposizione fiscale derivanti dall'applicazione della nuova disciplina delle stock option" presentata in commissione finanze della camera il 29 novembre 2006).

Così come chiarito nella citata circolare n. 28/E del 2006, ai fini dell'individuazione del momento impositivo della predetta differenza in qualità di reddito di lavoro dipendente, assume rilevanza la notizia, acquisita dal datore di lavoro, dell'avvenuta cessione delle azioni da parte del dipendente, sempreché il cessionario non sia lo stesso datore di lavoro o la società emittente. Pertanto, il datore di lavoro deve applicare le relative ritenute nel primo periodo di paga utile, successivo all'avvenuta conoscenza del presupposto impositivo, anche per effetto di un'apposita comunicazione del dipendente.

Trattandosi, quindi, dell'applicazione di una norma agevolativa che condiziona i suoi presupposti alla sussistenza di un determinato requisito giuridico - temporale (possesso di un determinato numero di azioni per almeno un quinquennio), il datore di lavoro-sostituto d'imposta è tenuto ad informare i destinatari dell'assegnazione agevolata circa l'obbligo di comunicare tempestivamente allo stesso le eventuali cessioni delle predette azioni, anche successivamente all'eventuale cessazione del rapporto di lavoro.

Nell'ipotesi in cui il contribuente che ha ricevuto l'assegnazione delle azioni abbia cessato il rapporto di lavoro, intraprendendone uno nuovo con altro datore di lavoro ovvero sia collocato a riposo, il precedente datore di lavoro deve comunicare al nuovo datore di lavoro o all'ente che eroga il trattamento pensionistico l'importo del valore che questi deve assumere a tassazione, unitamente al reddito di lavoro dipendente o al trattamento pensionistico erogato (cfr. C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1997 e Ris. n. 186/E del 12 giugno 2002). In mancanza o in caso di ritardata comunicazione da parte del precedente datore di lavoro, il nuovo datore di lavoro o l'ente pensionistico, informato dal dipendente della sussistenza di un fringe benefit derivante dal precedente rapporto di lavoro, è tenuto ad attivarsi al fine di conoscere il predetto importo.

Qualora il contribuente non intrattenga un altro rapporto di lavoro dipendente o assimilato ovvero non percepisca un trattamento pensionistico, le ritenute relative al reddito di lavoro dipendente derivante dalla cessione delle azioni o dalla loro costituzione in garanzia devono essere operate dal datore di lavoro che aveva assegnato le azioni, previa comunicazione dell'evento da parte del lavoratore cessato e corresponsione della relativa provvista.

Le nuove disposizioni si applicano alle assegnazioni di azioni effettuate a decorrere dal 3 ottobre 2006, data di entrata in vigore del decreto, anche se i relativi piani sono stati deliberati in data anteriore.

Pertanto, con riferimento alle assegnazioni di azioni effettuate nel periodo che va dal 5 luglio 2006 al 2 ottobre 2006 si rendono applicabili le disposizioni contenute nel decreto-legge n. 223 del 2006, tra cui quella relativa al vincolo retributivo e alla detenzione quinquennale di tutte le azioni ricevute.

Si ricorda, al riguardo, che l'art. 36, comma 26, del d.l. n. 223 prevede che le disposizioni in commento si applicano alle assegnazioni effettuate "successivamente" alla data di entrata in vigore del decreto medesimo (4 luglio 2006).

15 Trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 2, comma 30)

L'articolo 37, commi da 33 a 37, del d.l. n. 223 del 2006 ha disposto per i soggetti che svolgono attività di commercio al minuto e assimilate in locali aperti al pubblico di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633 del 1972 l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi effettuate.

Il testo originario della norma è stato oggetto di una prima modifica ad opera del comma 30 dell'art. 2 inserito nel testo del decreto in sede di conversione.

Le modifiche hanno riguardato l'ultimo periodo del comma 34 del citato articolo 37, che adesso stabilisce che "restano fermi gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi previsti dall'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, nonché di emissione della fattura su richiesta del cliente, fatta eccezione per i soggetti indicati all'articolo 1, commi da 429 a 430-bis, della legge 30 dicembre 2004, n. 311".

La disposizione in esame ha chiarito che l'obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi introdotto dal d.l. n. 223 del 2006 non sostituisce quello di certificazione fiscale dei corrispettivi e che resta fermo, pertanto, l'obbligo di emettere gli scontrini e le ricevute fiscali per tutti i contribuenti interessati, fatta eccezione per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione commerciale, come definite dal

comma 430 della legge n. 311 del 2004.

Il citato comma 430 stabilisce che "sono imprese della grande distribuzione commerciale, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettere e) ed f), del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, le aziende distributive che operano con esercizi commerciali definiti media e grande struttura di vendita aventi, quindi, superficie superiore a 150 metri quadri nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o superficie superiore a 250 metri quadri nei comuni con popolazione residente superiore ai 10.000 abitanti".

Al riguardo, si evidenzia che come precisato dalla scrivente con la circolare n. 8/E del 23 febbraio 2006, il concetto di "grande distribuzione" presuppone un'attività destinata ad una ampia platea di clienti, svolta in più punti vendita di grande dimensione dislocati sul territorio.

Tanto premesso, sotto il profilo degli effetti della trasmissione telematica dei corrispettivi, per le imprese della grande distribuzione - purché dotate di più punti vendita di adeguate dimensioni - la comunicazione dei corrispettivi sostituisce anche l'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale di cui all'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, fermo restando l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente.

Il quadro normativo sopra delineato è ulteriormente mutato con l'approvazione della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) che ha modificato le disposizioni del citato d.l. n. 223 del 2006.

In particolare, l'articolo 1, comma 327, della legge finanziaria 2007 ha sostituito il comma 37 del menzionato articolo 37, prevedendo che "l'efficacia delle disposizioni di cui ai commi 33, 34 e 35 decorre dalla data progressivamente individuata, per singole categorie di contribuenti, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro il 1 giugno 2008".

Per effetto di tale sostituzione, le disposizioni in commento non entrano in vigore a partire dal 1 gennaio 2007, come originariamente previsto dall'articolo 37, comma 37 del d.l. n. 223 del 2006 e, quindi, i soggetti che svolgono attività di commercio al minuto e assimilate in locali aperti al pubblico di cui all'art. 22 del d.P.R. n. 633 del 1972 non sono ancora obbligati alla trasmissione telematica dei corrispettivi.

Il comma 328 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 ha inoltre inserito i commi 37-bis e 37-ter nell'articolo 37 del citato d.l. n. 223 del 2006.

Il comma 37-bis, stabilisce, tra l'altro, che "gli apparecchi misuratori fiscali di cui all'articolo 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, immessi sul mercato a decorrere dal 1 gennaio 2008, devono essere idonei alla trasmissione telematica dei corrispettivi". I predetti misuratori fiscali, le cui spese di acquisizione saranno integralmente deducibili nell'esercizio in cui saranno sostenute, non dovranno essere sottoposti alla verifica periodica di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 luglio 2003.

L'utilizzo di tali apparecchi misuratori fiscali "di nuova generazione" è finalizzato a semplificare ulteriormente gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi previsti dall'articolo 12 della legge n. 413 del 1991 e dal regolamento di cui al d.P.R. n. 696 del 1996. Il citato comma 37-bis stabilisce, infatti, che "I soggetti che effettuano la trasmissione telematica emettono scontrino non avente valenza fiscale".

Al riguardo, il successivo comma 37-ter prevede che "con regolamento emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione sono emanate disposizioni atte a disciplinare le modalità di rilascio delle certificazioni dei corrispettivi, non aventi valore fiscale, in correlazione alla trasmissione, in via telematica, dei corrispettivi medesimi".

Va rilevato, infine, che i soggetti della grande distribuzione, che avevano già la facoltà di optare per la comunicazione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 1, commi da 429 a 432, della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria 2005) possono continuare ad avvalersi delle richiamate disposizioni, usufruendo del beneficio dell'esonero dall'obbligo di emissione dello scontrino fiscale.

16 Regime di esonero nel settore dell'agricoltura (articolo 2, comma 31)

L'articolo 2, comma 31, del decreto ha modificato la disciplina agevolativa del settore agricolo di cui al previgente comma 6 dell'articolo 34 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo un unico limite di volume di affari entro il quale opera il regime di esonero dei produttori agricoli, indipendentemente dall'ubicazione dell'attività agricola svolta dallo stesso contribuente; nel contempo è stato abrogato il regime semplificato previsto dal terzo periodo del previgente comma 6 del citato articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Più precisamente, il novellato comma 6 del menzionato articolo 34 prevede un regime di esonero dagli adempimenti IVA per i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato (o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella parte I della tabella A allegata al citato decreto n. 633 del 1972.

Pertanto, sulla base della nuova formulazione della norma in esame, viene individuato un unico regime di esonero a cui accedono tutti i produttori agricoli con un volume di affari non superiore a 7.000 euro, limite che risulta più elevato di quello precedentemente in vigore pari a 2.582,28 euro.

Tale nuovo regime elimina:

- lo specifico limite di 7.746,85 euro fissato, in tema di regime di esonero, per i produttori agricoli che

esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di mille abitanti, e nelle zone con meno di cinquecento abitanti ricompresi negli altri comuni montani, individuati dalle rispettive Regioni come previsto dall'articolo 16 della legge 31 gennaio 1994, n. 97;

- il regime semplificato previsto per gli imprenditori agricoli che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume di affari superiore a 2.582,28 euro o a 7.746,85 euro e inferiore a 20.658,28 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici, compresi nella prima parte della tabella A), allegata al citato decreto n. 633 del 1972. Detti contribuenti erano esonerati dall'obbligo di effettuare le liquidazioni periodiche e dai relativi versamenti dell'imposta, fermo restando l'obbligo di fatturazione, di numerazione delle fatture ricevute, di conservazione dei documenti ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972 e di versamento annuale dell'imposta.

In base all'attuale formulazione della norma in commento, l'agevolazione concessa ai produttori agricoli consiste:

1. nell'esonero dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e presentazione della dichiarazione annuale Iva e della comunicazione annuale dei dati Iva. Resta fermo l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni, nonché delle fatture di vendita emesse per loro conto dai cessionari o dai committenti;

2. nell'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione stabilite con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole, per l'espressa deroga contenuta nell'ultima parte del comma 1 dell'articolo 34 del menzionato DPR n. 633 del 1972, alla generale applicazione delle aliquote proprie dei beni ceduti.

Inoltre, tale regime fiscale comporta per i cessionari e i committenti che, nell'esercizio d'impresa, acquistano beni o utilizzano servizi dai produttori agricoli "esonerati", l'obbligo di emettere un'autofattura con le modalità e nei termini dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, indicandovi, unitamente al prezzo di vendita dei beni o dei servizi acquistati, l'imposta calcolata secondo l'aliquota corrispondente alle percentuali di compensazione dei prodotti agricoli. Il cessionario o il committente dovranno pagare l'imposta, così determinata, direttamente al produttore agricolo, procedendo a registrare la fattura a norma dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, ed a consegnarne copia al produttore agricolo. L'agricoltore esonerato dall'obbligo di versamento dell'imposta, tratterà l'imposta incassata a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

In coerenza con le modifiche apportate al regime di cui al comma 6 del citato articolo 34, l'articolo 2, comma 32, del decreto ha provveduto a sostituire la lettera d) dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che individua i soggetti passivi ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), Più precisamente, per aggiornarne il contenuto al nuovo limite di esonero previsto ai fini IVA, per effetto del menzionato comma 32, sono ora esclusi dal novero dei soggetti passivi IRAP, i produttori agricoli titolari di reddito agrario che realizzano un volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro e che non hanno rinunciato all'esonero.

Le modifiche in commento, apportate in sede di conversione del decreto legge n. 262 del 2006, esplicano i loro effetti a partire dal 1 gennaio 2007. Infatti, la norma in questione riguarda una disciplina specifica che collega determinati comportamenti del produttore agricolo - da porre in essere nell'anno in corso - al volume d'affari realizzato nell'anno precedente; pertanto, la sua applicazione non può che decorrere dall'anno successivo a quello della sua emanazione.

Infine, a maggior chiarimento ed approfondimento di quanto precisato nel paragrafo 52.1 della circolare n. 28 del 4 agosto 2006, si fa presente che in sede di conversione del decreto, è stato eliminato dall'articolo 34, comma 6, ogni riferimento alle disposizioni dell'articolo 32-bis del D.P.R. n. 633 del 1972. Con tale intervento il legislatore ha inteso escludere che i produttori agricoli con volume d'affari non superiore a 7.000 euro potessero rientrare fra quelli interessati dal regime della franchigia, previsto dall'articolo 32-bis, istituito con l'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006.

Peraltro, così come previsto per i soggetti in franchigia dall'articolo 32-bis, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche i produttori agricoli possono esercitare l'opzione per "l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari", ai sensi dell'articolo 34, comma 11, dello stesso decreto n. 633 del 1972.

Conseguentemente un produttore agricolo che nell'anno solare 2006, abbia realizzato un volume di affari non superiore a 5.000 euro, potrà optare per applicare l'IVA nei modi ordinari, esercitando una facoltà analoga a quella spettante ai soggetti esercenti attività attratte nel regime di franchigia.

Infine, si coglie l'occasione per precisare che anche gli imprenditori agricoli che svolgono un'attività di agriturismo sono esclusi dall'ambito di applicazione del regime di franchigia di cui al citato articolo 32-bis, trattandosi di un'attività per la quale opera un regime speciale di determinazione dell'imposta, disciplinato dall'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

17. RIFORMA DELLA DISCIPLINA FISCALE DEGLI AUTOVEICOLI (ART. 2, COMMI 71 E 72)

L'articolo 2, commi 71 e 72, del decreto ha modificato la disciplina della deduzione delle spese e degli altri

componenti negativi di reddito relativi ad alcuni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Detto intervento si è reso necessario per compensare gli effetti negativi sulla finanza pubblica che deriveranno dall'attuazione della sentenza della Corte di Giustizia europea nella causa C-228/05, in materia di detrazione dell'Iva sui mezzi di trasporto. A questo riguardo, l'articolo 2, comma 72, del decreto, stabilisce che le nuove misure che limitano la deducibilità delle spese relative agli autoveicoli potranno essere modificate "...tenuto conto degli effetti finanziari derivanti dalla concessione all'Italia da parte del Consiglio dell'Unione europea dell'autorizzazione, ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta per gli acquisti di beni e delle relative spese di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis¹ del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

In particolare:

- la lettera a) del comma 71 ha modificato l'articolo 51, comma 4, lettera a) del Tuir, innalzando dal 30 al 50 per cento la percentuale forfetaria ivi prevista per la determinazione dell'ammontare da assoggettare a tassazione come reddito di lavoro dipendente in caso di concessione di autoveicoli in uso promiscuo;

- la lettera b) dello stesso comma 71 ha introdotto all'articolo 164, comma 1, del Tuir, (concernente limiti di deduzione delle spese e di altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni) le seguenti modifiche:

- ° al primo periodo, sono state aggiunte le parole "solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis)" (lettera b), n. 1);

- ° alla lettera a), numero 2, sono state soppresse le parole "o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta" (lettera b, n. 2);

- ° la lettera b), è stata riformulata nel senso che la deduzione è riconosciuta "nella misura dell'80 per cento relativamente alle autovetture ed autocaravan, di cui alle predette lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli utilizzati da soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio in modo diverso da quello indicato alla lettera a). numero 1)". Inoltre, nella stessa lettera b), la percentuale di deducibilità dei i veicoli per gli esercenti arti e professioni è passata dal 50 per cento al 25 per cento (lettera b), n. 3);

- ° dopo la lettera b) è stata inserita una nuova lettera b-bis che prevede che "per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti è deducibile l'importo costituente reddito di lavoro" (lettera b), n. 4).

Pertanto, le modifiche introdotte dal decreto nel settore in commento, producono effetti ai fini sia del reddito di lavoro dipendente che di quello d'impresa e di lavoro autonomo.

17.1. A) Reddito di lavoro dipendente

Per quanto concerne il reddito di lavoro dipendente, e più precisamente la valutazione della componente in natura di tale reddito, il comma 71, lettera a), ha modificato l'art. 51, comma 4, lettera a) del Tuir nel senso di prevedere l'aumento dal 30 al 50 per cento del costo forfetario, risultante dall'applicazione delle tabelle ACI, che concorre alla formazione dell'imponibile.

A seguito dell'intervento normativo in argomento, quindi, al fine di determinare il valore della componente della retribuzione in natura derivante dalla messa a disposizione dei dipendenti, sia per fini personali che aziendali (c.d. uso promiscuo), degli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a) ed m), del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, dei motocicli e dei ciclomotori, si deve assumere il 50 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali messe a disposizione periodicamente dall'ACI.

Si ricorda, inoltre, che la circolare n. 326 del 1997, alla quale si rinvia per quanto non espressamente precisato in questa sede, ha chiarito che essendo il valore del fringe benefit fissato forfetariamente su base annuale, l'importo da far concorrere alla formazione del reddito deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo.

Laddove sia prevista la corresponsione da parte del dipendente di un prezzo o di un canone (con il metodo del versamento o della trattenuta) per il godimento del veicolo in uso promiscuo, il reddito imponibile è costituito dalla differenza tra il valore forfetario determinato secondo il calcolo sopra descritto e quanto corrisposto dal lavoratore.

Per quanto riguarda gli altri eventuali beni o servizi accessori che il datore di lavoro fornisce (gratuitamente o meno) al dipendente, come, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, questi vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

Le suddette regole trovano applicazione, in linea generale, anche con riferimento ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e, in particolare, per la determinazione dei compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del Tuir.

17.2 B) Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

Nell'ambito del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, come già si è accennato, le modifiche introdotte dal decreto hanno interessato l'art. 164 del Tuir ed in particolare:

- B.1) il regime dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti (comma 71, lett. b), n. 2) e n. 4));
- B.2) il regime dei veicoli non strumentali all'attività propria dell'impresa (comma 71, lett. b), n. 3));
- B.3) il regime dei veicoli utilizzati nell'esercizio di arti o professioni (comma 71, lett. b), n. 3), ultima parte).

Nulla è, invece, mutato in riferimento al trattamento fiscale dei mezzi di trasporto strumentali all'esercizio dell'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio (art. 164, comma 1, lett. b)), per i quali è stato confermato il precedente sistema che prevedeva la deducibilità fino all'80 per cento delle spese.

Non vi sono modifiche neppure in riferimento al trattamento fiscale dei mezzi di trasporto strumentali all'esercizio d'impresa (art. 164, comma 1, lett. a), n. 1) e dei veicoli adibiti ad uso pubblico (art. 164, comma 1, lett. a), n. 2).

Per quanto riguarda l'individuazione dei beni strumentali, si conferma quanto chiarito con la circolare n. 48 del 1998, secondo cui sono da intendersi tali quelli senza i quali l'attività di impresa non può essere esercitata.

Resta fermo che dalla portata applicativa dell'articolo 164 del Tuir sono esclusi tutti i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio, biciclette e gondole), come pure i veicoli a motore alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali (si veda la Circolare n. 48 del 1998).

Non rientrano, inoltre, nell'area operativa della disposizione, gli autoveicoli individuati dall'art. 54, comma 1 del D.Lgs. n. 285 del 1992 (nuovo codice della strada) che non sono richiamati espressamente dall'articolo 164 del Tuir. Trattasi, ad esempio, degli autobus, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale, autotreni, autoarticolati ed autosnodati, mezzi d'opera.

Si segnala, inoltre, che con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2006, emanato in esecuzione dell'articolo 35, comma 11, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, sono state individuate le caratteristiche dei veicoli che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato di persone.

Si tratta dei veicoli che pur immatricolati o reimmatricolati come N1 abbiano codice di carrozzeria F0 (Effe 0), quattro o più posti e un rapporto tra la potenza del motore (Pt), espressa in KW, e la portata (P) del veicolo, ottenuta quale differenza tra la massa complessiva (Mc) e la tara (T), espressa in tonnellate, uguale o superiore a 180, secondo la seguente formula:

$$\frac{Pt (KW)}{Mc - T(t)} \geq 180$$

Per espressa previsione del menzionato articolo 35, comma 11, del d.l. n. 223 del 2006, i veicoli con le caratteristiche su indicate dovranno essere assoggettati a regime proprio degli autoveicoli di cui al comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del Tuir ai fini delle imposte dirette. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto.

B. 1) Per quanto riguarda i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti, la loro disciplina, a seguito delle modifiche apportate dal decreto, non è più contenuta nel comma 1, numero 2), lettera a), dell'art. 164 del Tuir, ma è stata inserita in un'apposita lettera b-bis) del medesimo art. 164, la quale dispone che "per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti, è deducibile l'importo costituente reddito di lavoro".

Il legislatore fiscale ha, pertanto, creato uno stretto collegamento tra l'importo assoggettato a tassazione a titolo di retribuzione in natura per il dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 4, lettera a), del Tuir (c.d. fringe benefit) e la spesa deducibile dall'impresa.

Quindi, ai sensi della nuova lettera b-bis), l'impresa potrà unicamente dedurre dal proprio reddito l'importo corrispondente al fringe benefit portato a tassazione in capo al dipendente.

Nel caso in cui il dipendente corrisponda delle somme a fronte dell'utilizzo del veicolo per rimborsare in tutto o in parte il relativo costo sostenuto dall'impresa, si ribadisce che dette somme vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente. In tal caso, considerato che le somme rimborsate dal dipendente concorrono a formare il reddito dell'impresa, è da ritenere che i costi effettivamente sostenuti dall'impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possano essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente correlati al componente positivo tassato.

In ogni caso l'importo complessivamente deducibile dall'impresa, a titolo di fringe benefit e di altri costi, non può eccedere quello delle spese sostenute per l'autoveicolo dato in uso promiscuo.

Si considerino i seguenti esempi:

Esempio 1

Costi sostenuti dall'impresa 210
Fringe benefit 100
Somme rimborsate 40

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 40 a fronte dei costi rimborsati;
- una variazione fiscale in aumento pari a 110, per riprendere a tassazione i costi sostenuti (210) al netto del fringe benefit (60) e delle somme rimborsate (40), che sono deducibili.

Esempio 2

Costi sostenuti dall'impresa 80
Fringe benefit 100
Somme rimborsate 40

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 40 a fronte dei costi rimborsati;
- nessuna variazione fiscale in aumento o in diminuzione, in quanto ai costi complessivamente sostenuti (80) vanno sottratti il fringe benefit (60) e le somme rimborsate, ma solo fino a concorrenza dei predetti costi (20).

Si fa presente, inoltre, che la nuova lettera b-bis) non prevede, diversamente da quanto stabilito dalla previgente disciplina, alcun riferimento al periodo di possesso del veicolo da parte del dipendente. Ciò considerato, affinché trovi applicazione la disciplina portata dalla lettera b-bis), non si richiede più che il dipendente utilizzi il veicolo per la maggior parte del periodo d'imposta. Come prima precisato, il periodo di concessione in uso al dipendente del veicolo, inciderà sul calcolo del fringe benefit e, conseguentemente, sull'ammontare dei relativi costi deducibili da parte dell'impresa. Si ricorda, infatti, che l'importo da far concorrere alla formazione del reddito deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo.

In caso di concessione in uso del medesimo mezzo a più dipendenti nel corso dello stesso anno, ai fini dell'ammontare deducibile occorre sommare il valore di ciascun fringe benefit concesso.

In caso di veicoli concessi in uso a titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ovvero all'amministratore di società, si conferma quanto affermato con la circolare n. 5 del 2001, punto 10, secondo la quale l'assimilazione, operata dall'art. 34 della legge 342 del 2000, del trattamento fiscale dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata ai redditi di lavoro dipendente, concerne le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge ed, in particolare, non opera con riferimento alle disposizioni che regolano la deduzione dal reddito di impresa o di lavoro autonomo.

Pertanto, qualora un'autovettura venga data in uso promiscuo all'amministratore, l'ammontare del fringe benefit che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per l'impresa, ai sensi dell'art. 95 del TUIR, fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima.

L'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al fringe benefit non è deducibile, in ragione del nuovo regime di indeducibilità dei veicoli non strumentali, per il commento del quale si rinvia al successivo punto.

Si fa presente, infine che, nei casi in cui è possibile che un dipendente rivesta, per lo stesso periodo, anche la carica di amministratore, e che tale ufficio rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente, i redditi percepiti in relazione a tale qualità sono attratti nel reddito di lavoro dipendente. In questo caso, poichè tutte le somme e i valori percepiti saranno qualificati e determinati come redditi di lavoro dipendente, si ritiene che, anche ai fini della deduzione dei costi dei veicoli da parte dell'impresa, trovino applicazione le disposizioni di cui all'articolo 164 del Tuir.

B. 2) Per quanto riguarda il regime dei veicoli non strumentali (per la definizione di strumentalità si conferma quanto chiarito con la circolare n. 48 del 1998, secondo cui sono da intendersi tali quelli senza i quali l'attività di impresa non può essere esercitata) si fa presente che il comma 71, numero 3, lettera b), dell'articolo 2 del decreto ha modificato radicalmente il trattamento fiscale applicabile a tali veicoli da parte degli esercenti attività d'impresa, prevedendo per gli stessi un regime di totale indeducibilità sia per quanto riguarda il costo d'acquisto, sia per le relative spese di gestione.

Per effetto della nuova formulazione della norma, i veicoli non strumentali, e cioè quelli che non rientrano nelle previsioni della lettera a) e della lettera b-bis) che disciplinano, rispettivamente, il trattamento dei veicoli strumentali e di quelli dati in uso promiscuo ai dipendenti, sono stati esclusi dalla lettera b), comma 1,

dell'art. 164 del Tuir. Ne discende che i veicoli non strumentali appartenenti ad una delle categorie di mezzi di trasporto indicati dall'articolo 164 del Tuir (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori), sono caratterizzati fiscalmente da un regime di totale indeducibilità.

Tale trattamento fiscale si applica prescindere dal titolo giuridico mediante il quale l'impresa utilizza il mezzo di trasporto (ad esempio, leasing o di noleggio).

B. 3) Infine, l'ultima parte del comma 71, n. 3), lettera b), dell'art. 2 del decreto ha ridotto dal 50 per cento al 25 per cento la quota di deduzione spettante agli esercenti arti e professioni (sia in forma individuale che associata), in relazione ai medesimi veicoli indicati dall'art. 164 del TUIR.

Si ricorda che nel caso di esercizio in forma individuale la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di costo è limitata ad un solo veicolo, mentre, se l'attività è svolta da società semplici o da associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, la deducibilità è consentita per un veicolo per ciascun socio o associato. Rispetto alla disciplina previgente, rimangono inalterati i limiti massimi di costo fiscalmente riconosciuti su cui poter calcolare la percentuale di deduzione (18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori).

17.3 Decorrenza

L'art. 2, comma 72 del decreto, regola la decorrenza degli effetti derivanti dalle modifiche introdotte dal comma 25) e dispone che in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni dello stesso comma 25 trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006. Tuttavia, ai soli fini del versamento in acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative a detto periodo ed a quelli successivi, il contribuente può continuare ad applicare le previgenti disposizioni.

Invece, per quanto riguarda le novità in materia di reddito da lavoro dipendente, per espressa previsione contenuta nell'articolo 1, comma 324, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (finanziaria per l'anno 2007), le modifiche sopra illustrate trovano applicazione a partire dall'anno 2007.

Con la menzionata norma viene modificato, infatti, il primo periodo dell'articolo 2, comma 72, del decreto, prevedendo che le norme di cui alla lettera a) del comma 71 (concernente modifiche all'articolo 51 del TUIR che reca disposizioni in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente) hanno effetto a partire dal periodo d'imposta successivo alla data di entrata in vigore del provvedimento stesso, e, quindi dal 2007.

Resta confermata l'entrata in vigore a partire dal periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006 per le altre disposizioni.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.