

Indice

1. Somministrazione di alimenti e bevande nei locali da ballo - Aliquota IVA (art. 35, comma 1)
2. Accertamento valore nelle cessioni di immobili (art. 35, commi 2, 3, 4 e 23-bis)
3. Disciplina IVA nel subappalto (art. 35, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter)
4. Nuove fattispecie penali: omesso versamento IVA dovuta in base alla dichiarazione ed indebita compensazione (art. 35, comma 7)
5. Revisione del regime fiscale di cessione dei fabbricati - Rinvio (art. 35, commi da 8 a 10-sexies)
6. Trattamento fiscale dell'acquisto di veicoli a motore e delle relative spese (art. 35, comma 11)
7. Obblighi contabili esercenti arti e professioni (art. 35, comma 12 e 12-bis)
8. Società enti esteroinvestiti (art. 35, commi 13 e 14)
 - 8.1. Requisiti di applicabilità
 - 8.2. Effetti
 - 8.3. Prova contraria
 - 8.4. Compatibilità con il Trattato dell'unione europea e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia
 - 8.5. Collegamento con l'art. 167 del TUIR
 - 8.6. Decorrenza
9. Società non operative (art. 35, commi 15 e 16)
10. Retrodatazione degli effetti fiscali delle fusioni e delle scissioni (art. 35, commi 17 e 18)
11. Agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie (art. 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater)
12. Trasferimenti immobiliari - Disciplina ai fini dell'imposta di registro (art. 35, commi 21, 22 e 23)
13. Detrazione per oneri di intermediazione immobiliare (art. 35, comma 22-bis)
14. Rettifica di valore e di corrispettivo ai fini dell'imposta di registro (art. 35, comma 23-ter)
15. Attribuzioni e poteri degli uffici dell'agenzia delle entrate ai fini dell'imposta di registro (art. 35, comma 24)
16. Poteri degli agenti della riscossione (art. 35, commi 25, 26 e 26-bis)
17. Sanatoria concessionari della riscossione (art. 35, commi 26-ter e 26-quater)
18. Impugnabilità delle iscrizioni ipotecarie su immobili e dei provvedimenti di fermo amministrativo (art. 35, comma 26-quinquies)
19. Comunicazioni all'anagrafe tributaria (art. 35, comma 27)
20. Ritenute e contributi dovuti da appaltatori e subappaltatori (art. 35, commi da 28 a 34)
21. Invio telematico dei contratti relativi ai calciatori professionisti (art. 35, comma 35-bis)
22. Servizi di telefonia pubblica - Elevazione aliquota IVA (art. 36, comma 1)
23. Definizione di area fabbricabile (art. 36, comma 2)
24. Regime di esclusione dal reddito degli utili provenienti dai paesi a fiscalità privilegiata (art. 36, commi 3, 4 e 4-bis)
25. Ammortamento dei beni materiali - Articolo 102 TUIR (art. 36, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter)
26. Indeducibilità ammortamento terreni (art. 36, commi 7 e 8)
27. Riporto perdite nella trasparenza fiscale (art. 36, commi 9-11)
28. Disposizione in materia di riporto illimitato delle perdite (art. 36, commi 12-14)

- 28.1. Modifiche all'art. 84, comma 2
- 28.2. Modifiche all'art. 84, comma 3
29. Abolizione aliquota agevolata per i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati (art. 36, comma 15)
30. Modifiche al regime di trasparenza delle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria (art. 36, commi 16 e 17)
31. Minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci - Articolo 101 TUIR (art. 36, commi 18 e 19)
32. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale - Riforma (art. 36, commi 20-21)
33. Esclusione della no-tax area per i soggetti non residenti (art. 36, comma 22)
 - 33.1. Decorrenza e adempimenti
34. Incentivazione per l'esodo dei dipendenti - Modifica agevolazione IRPEF (art. 36, comma 23)
35. Ritenuta a titolo di acconto per i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere (art. 36, comma 24)
36. Riforma regime fiscale delle c.d. "Stock option" (art. 36, commi 25, 25-bis e 26)
37. Perdite di lavoro autonomo e di imprese minori - Revisione regime fiscale (art. 36, commi 27 e 28)
38. Reddito di lavoro autonomo - Plusvalenze e minusvalenze - Cessione clientela - Spese sostenute dal committente (art. 36, comma 29)
39. Credito per imposte su redditi di lavoro dipendente all'estero (art. 36, comma 30)
40. Campione d'Italia (art. 36, comma 31)
41. Sospensione dei versamenti per pubbliche calamità (art. 36, commi 32 e 33)
42. Acconti IRES ed IRAP per l'anno 2006 (art. 36, comma 34)
43. Norma di interpretazione autentica sulla qualificazione dei proventi illeciti (art. 35, comma 34-bis)
44. Misure urgenti per il contrasto del lavoro nero e per la promozione della sicurezza nei luoghi di lavoro (art. 36-bis, comma 7 e 8)
45. Attribuzione della qualifica di sostituto d'imposta al curatore fallimentare e al Commissario liquidatore (art. 37, comma 1)
46. Accertamento sulla base degli studi di settore (art. 37, commi 2 e 3)
47. comunicazione all'anagrafe tributaria (art. 37, commi 4 e 5)
48. Violazione degli obblighi degli operatori finanziari (art. 37, comma 6)
49. Poteri dell'anagrafe tributaria (art. 37, comma 7)
50. Elenco dei clienti e dei fornitori (art. 37, commi 8 e 9)
51. Modifica dei termini e delle modalità di trasmissione delle dichiarazioni e dei termini di versamento (art. 37, commi 10, 11, 12, 13, 14, 53, 54 e 55)
 - 51.1. Modificazioni al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in materia di termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni (art. 37, comma 10)
 - 51.2. Modificazioni al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001, n. 435, in materia di termini di versamento delle imposte sui redditi e IRAP (art. 37, comma 11)
 - 51.3. Modifica dei termini di presentazione e trasmissione del Mod. 730 (art. 37, comma 12)
 - 51.4. Adempimenti relativi all'Imposta comunale sugli immobili (Art. 37, commi 13, 53, 54 e 55)
52. Franchigia IVA per contribuenti minimi (art. 37, commi da 15 a 17)
 - 52.1. Soggetti destinatari
 - 52.2. Determinazione del volume d'affari
 - 52.3. Casi in cui il regime della franchigia non applicabile

- 52.4. Esonero dagli obblighi tributari ai fini IVA
- 52.5. Adempimenti obbligatori
- 52.6. Esclusione dal diritto di rivalsa e di detrazione
- 52.7. Passaggio al regime della franchigia e rettifica della detrazione
- 52.8. Dichiarazione annuale
- 52.9. Rimborso dell'imposta a credito
- 52.10. Ulteriori modifiche
- 53. Disposizioni in materia di attribuzione del numero di partita IVA (art. 37, commi 18, 19 e 20)
- 54. comunicazione dati delle imprese da parte delle Camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura (art. 37, commi 21, 21-bis, 22 e 23)
- 55. Termini di decadenza dell'accertamento (art. 37, commi da 24 a 26)
- 56. Modifiche alla disciplina delle notificazioni degli atti tributari nonchalla disciplina delle comunicazioni e notificazioni degli atti processuali (art. 37, comma 27 e 28)
- 57. Poteri istruttori della guardia di finanza. Sanzioni (art. 37, commi 29 e 30)
- 58. comunicazioni di violazioni tributarie (art. 37, comma 31)
- 59. Poteri degli uffici in materia di accertamento (art. 37, comma 32)
- 60. comunicazione telematica dei corrispettivi (art. 37, commi da 33 a 37)
- 61. Plusvalenze derivanti da cessioni di immobili oggetto di donazioni (art. 37, commi 38 e 39)
- 62. Notifica cartelle di pagamento e tassazione indennitdi fine rapporto (art. 37, commi da 40 a 43)
- 63. Notifica delle cartelle di pagamento conseguenti ai condoni (art. 37, comma 44)
- 64. Ammortamento dei beni immateriali - Articolo 103 TUIR (art. 37, commi 45-46)
- 65. Spese relative a studi e ricerche (art. 37, commi 47 e 48)
- 66. Versamenti dovuti dai titolari di partita IVA (art. 37, comma 49)
- 67. Rimborso tributi - Esclusione dell'anatocismo (art. 37, comma 50)
- 68. Programmazione fiscale concordata (art. 37, comma 51)
- 69. Atti e contratti stipulati o posti in essere nel giorno di pubblicazione del decreto (art. 40-bis)

Premessa

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in merito alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (di seguito decreto), definitivamente approvato dalla Camera dei deputati il 3 agosto 2006 (la legge di conversione in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale), con lo scopo principale di illustrare il contenuto complessivo del decreto ed agevolarne la lettura.

Ulteriori problematiche applicative ed interpretative relative a specifiche disposizioni saranno oggetto di successivo approfondimento.

1. Somministrazione di alimenti e bevande nei locali da ballo - Aliquota IVA (art. 35, comma 1)

Il comma 1 dell'articolo 35 del decreto, inserendo il comma 6-bis all'articolo 74-quater del D.P.R. n. 633/1972, recante "disposizioni per le attivitspettacolistiche", dispone che, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA, le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle sale da ballo e nelle discoteche ed obbligatoriamente imposte ai frequentatori dei predetti locali si considerano accessorie alle prestazioni principali di intrattenimento o spettacolo ivi svolte.

In base all'articolo 12, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi "accessorie" ad una cessione o ad una prestazione principale, che siano effettuate "direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese", non sono soggette autonomamente all'imposta sul valore aggiunto nei rapporti fra le parti dell'operazione.

Il secondo comma del medesimo articolo 12 prevede, inoltre, che "se la cessione o prestazione principale soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile".

Da cionsegue che le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) accessorie ad una cessione o prestazione imponibile ai fini IVA sono assoggettate alla medesima aliquota a quest'ultima applicabile e che i corrispettivi relativi alle predette operazioni accessorie concorrono alla formazione della base imponibile della prestazione o cessione principale.

Tanto premesso, in forza del citato comma 6-bis dell'articolo 74-quater del D.P.R. n. 633/1972, le consumazioni obbligatoriamente imposte nelle sale da ballo e nelle discoteche da imprese che svolgono quale attività principale l'intrattenimento o lo spettacolo sono soggette all'aliquota ordinaria pari al 20 per cento propria delle prestazioni di intrattenimento e spettacolo.

Si evidenzia al riguardo che la norma in commento pone quale elemento qualificante, ai fini dell'assoggettabilità delle consumazioni all'aliquota IVA nella misura del 20 per cento, la natura obbligatoria delle stesse.

Sono, pertanto, soggette all'aliquota IVA del 20 per cento le consumazioni obbligatoriamente imposte; resta ferma, invece, l'applicabilità delle consumazioni facoltative effettuate nelle sale da ballo e nelle discoteche, oltre a quella obbligatoria, della disposizione di cui al numero 121) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, che assoggetta all'aliquota del 10 per cento le somministrazioni di alimenti e bevande.

La norma in commento si riferisce alle discoteche e alle sale da ballo, ossia a quelle imprese che quale attività principale non effettuano somministrazione di alimenti e bevande, ma svolgono l'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, o l'attività di spettacolo di cui al numero 3) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972.

La disposizione di cui trattasi si applica sia nelle ipotesi in cui l'ingresso nelle discoteche o nelle sale da ballo sia gratuito, sia nelle ipotesi in cui venga imposto il pagamento di un corrispettivo e, quindi, in sostanza sia nel caso in cui venga adottata la formula "ingresso libero e consumazione obbligatoria", sia nell'ipotesi di ingresso a pagamento e consumazione obbligatoria.

Riguardo alla certificazione dei corrispettivi, si evidenzia quanto segue.

Per quanto concerne le attività di intrattenimento, con circolare n. 34/E del 27 giugno 2003 è stato precisato che devono essere certificati, attraverso titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate di cui al decreto del 13 luglio 2000 e ai provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2001 e del 22 ottobre 2002, come modificati dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2004, oltre ai corrispettivi pagati per l'ingresso e per la partecipazione all'intrattenimento, anche i corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni di servizi obbligatoriamente imposte.

La medesima circolare ha altresì chiarito che devono essere certificate, mediante le anzidette modalità, le prestazioni relative alle attività spettacolistiche di cui alla Tabella C del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle ad esse accessorie ai sensi dell'art. 12 dello stesso D.P.R. n. 633.

Da cionsegue che i corrispettivi derivanti dalle somministrazioni di alimenti e bevande obbligatoriamente imposte devono essere certificati attraverso i titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate.

Resta fermo che le consumazioni facoltative continueranno ad essere certificate ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696.

In sintesi, il trattamento fiscale delle attività di intrattenimento e di spettacolo e delle somministrazioni di alimenti e bevande rese nelle sale da ballo e nelle discoteche, con riferimento all'individuazione dell'aliquota applicabile ai fini IVA e dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI), riepilogato nelle tabelle riportate alla fine del presente paragrafo.

Si ricorda che si ha intrattenimento, con l'assoggettamento alla relativa imposta e al regime IVA previsto dall'articolo 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, quando l'esecuzione musicale dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico del locale. Come illustrato dalla circolare n. 165 del 7 settembre 2000, per qualificare, invece, come spettacolo un'esecuzione musicale essenziale la circostanza che la stessa sia effettuata dal vivo e che questo tipo di esecuzione sia comunque prevalente. A tal fine, quando l'esecuzione musicale dal vivo sia pari o superiore al cinquanta per cento della durata complessiva delle esecuzioni musicali, l'attività è classificata come "spettacolo" ed è quindi, assoggettata al solo regime ordinario IVA, anche se effettuata in discoteche e sale da ballo.

1) Attiviti di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972

a) ingresso a pagamento con biglietto comprensivo di consumazione

- ISI con aliquota del 16 per cento sull'intero corrispettivo
- IVA con aliquota del 20 per cento sull'intero corrispettivo

b) ingresso a pagamento e consumazione obbligatoria

- ISI con aliquota del 16 per cento sia sul prezzo dell'ingresso sia sul corrispettivo della consumazione obbligatoria
- IVA con aliquota del 20 per cento sia sul prezzo dell'ingresso sia sul corrispettivo della consumazione obbligatoria

c) ingresso libero e consumazione obbligatoria

- ISI con aliquota del 16 per cento sul corrispettivo della somministrazione
- IVA con aliquota del 20 per cento sul corrispettivo della somministrazione

d) ingresso a pagamento e consumazione facoltativa

- ISI con aliquota del 16 per cento sul solo prezzo dell'ingresso
- IVA con aliquota del 20 per cento sul prezzo dell'ingresso e del 10 per cento sul corrispettivo della somministrazione

2) Attiviti di spettacolo di cui al n. 3 della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972

a) ingresso a pagamento con biglietto comprensivo di consumazione

- IVA con aliquota del 20 per cento sull'intero corrispettivo

b) ingresso a pagamento e consumazione obbligatoria

- IVA con aliquota del 20 per cento sia sul prezzo dell'ingresso sia sul corrispettivo della consumazione obbligatoria

c) ingresso libero e consumazione obbligatoria

- IVA con aliquota del 20 per cento sul corrispettivo della somministrazione

d) ingresso a pagamento e consumazione facoltativa

- IVA con aliquota del 20 per cento sul prezzo dell'ingresso e del 10 per cento sul corrispettivo della somministrazione

2. Accertamento valore nelle cessioni di immobili (art. 35, commi 2, 3, 4 e 23-bis)

L'articolo 35, comma 2, del decreto, attraverso una modifica dell'articolo 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, incide - ampliandoli - sui poteri di rettifica esercitabili dall'ufficio in relazione alle dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, la nuova disposizione consente all'ufficio - relativamente alle operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni immobili e relative pertinenze - di rettificare direttamente la dichiarazione annuale IVA quando il corrispettivo della cessione medesima sia dichiarato in misura inferiore al "valore normale" del bene.

In relazione alla determinazione di tale valore occorre riferirsi alla nozione individuata dall'articolo 14 del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale "per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo piproximi".

La dichiarazione di un corrispettivo inferiore al "valore normale" del bene, determinato secondo i criteri sopra descritti integra, pertanto, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno luogo a detrazione, di cui all'articolo 54, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, occorre evidenziare che il comma 23-bis dell'articolo 35, inserito dalla legge di conversione, ha introdotto una presunzione nella determinazione del valore normale ai fini del citato articolo 54, terzo comma, prevedendo che per i trasferimenti immobiliari soggetti ad IVA, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il "valore normale" - da assumere quale parametro di riferimento ai fini della eventuale rettifica della dichiarazione - non puo comunque essere inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato.

In coerenza con il contenuto delle disposizioni in esame, l'articolo 35 del decreto abroga l'articolo 15 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, che escludeva la rettifica ai fini IVA del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, qualora lo stesso fosse stato indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato in base all'articolo 52, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 131/1986, cioal valore catastale.

In modo del tutto analogo, nel perseguimento della medesima ratio, il legislatore intervenuto integrando l'articolo 39, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Gli uffici finanziari, pertanto, possono rettificare direttamente il reddito d'impresa tenendo conto del "valore normale" dei beni immobili ceduti quando questo risulti superiore al corrispettivo dichiarato, senza dover preventivamente dimostrare, ad esempio, l'incompletezza, falsito inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione ovvero l'irregolare tenuta delle scritture contabili ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 39.

Il "valore normale" dei beni da assumere come parametro di riferimento ai fini del controllo deve essere individuato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del TUIR, che ripropone nella sostanza la medesima disposizione prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Una disposizione analoga a quella appena richiamata, che prevede la rettifica ai fini dell'imposta di registro sulla base del valore normale, contemplata al successivo comma 23-ter dell'articolo 35 (vedi infra paragrafo 14).

3. Disciplina IVA nel subappalto (art. 35, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter)

Il comma 5 dell'articolo 35 del decreto ha aggiunto all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il seguente comma sesto: "Le disposizioni di cui al comma precedente si applicano anche alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attivitdi costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore".

In sostanza, la nuova disposizione estende alle prestazioni di servizi rese nel settore edile dai subappaltatori il meccanismo dell'inversione contabile, rendendo l'appaltatore debitore dell'imposta e obbligandolo al relativo versamento, se soggetto passivo nel territorio dello Stato.

Le prestazioni rese dal subappaltatore verranno, quindi, fatturate senza addebito d'imposta e integrate con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta da parte dell'appaltatore, che saraltrestenuto ad annotare le stesse sia nel registro delle fatture di cui all'articolo 23, sia nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Il meccanismo dell'inversione contabile si applicheranche agli eventuali rapporti di subappalto posti in essere dal subappaltatore.

La norma ha lo scopo di contrastare alcuni fenomeni evasivi che si manifestano in edilizia, ove non di rado accade che il subappaltatore non versi l'IVA addebitata all'appaltatore.

Il comma 6 prevede che l'efficacia della disposizione subordinata all'autorizzazione in deroga alla sesta direttiva comunitaria (direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977) da parte degli organismi comunitari preposti; essa si applicher quindi, alle prestazioni effettuate successivamente alla data di autorizzazione.

Il comma 6-bis, inserito in sede di conversione in legge del decreto, estende la facoltdi richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA, prevista dall'articolo 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di

servizi disciplinate dal citato sesto comma dell'articolo 17 del medesimo decreto.

Il successivo comma 6-ter, anch'esso inserito in sede di conversione, consente esplicitamente al subappaltatore che rientra nell'ambito applicativo del sesto comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 di effettuare la compensazione infrannuale ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542. Ciin quanto il subappaltatore, non potendo fatturare con IVA le prestazioni rese all'appaltatore, avrnormalmente una posizione IVA a credito.

La norma, inoltre, eleva il limite di 516.456,90 euro, di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ad un milione di euro a favore dei subappaltatori il cui volume d'affari registrato nell'anno precedente riguardi per almeno l'80 per cento prestazioni rese "in esecuzione di contratti di subappalto".

Anche le disposizioni di cui ai richiamati commi 6-bis e 6-ter si applicheranno successivamente all'autorizzazione dell'Unione europea prevista dal predetto comma 6 dell'articolo 35.

4. Nuove fattispecie penali: omesso versamento IVA dovuta in base alla dichiarazione ed indebita compensazione (art. 35, comma 7)

L'articolo 35, comma 7, del decreto, mediante l'inserimento degli articoli 10-ter e 10-quater nel decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, integra il sistema delle sanzioni tributarie penali, introducendo due fattispecie delittuose riferite all'omesso versamento dell'IVA e all'utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, ove l'ammontare ecceda cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

In particolare, l'articolo 10-ter del citato decreto legislativo n. 74 introduce una nuova fattispecie delittuosa diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale.

A tale nuova fattispecie estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente articolo 10-bis, secondo cui: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta." Il comportamento del soggetto che non versa l'IVA dichiarata a debito in sede di dichiarazione annuale quindi, assimilato dal legislatore, sotto il profilo sanzionatorio, a quello del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Considerato che il predetto articolo 10-ter stabilisce che la "disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto ...", occorre che l'omesso versamento superi l'importo di cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Il momento consumativo del reato individuato dal citato articolo 10-ter nell'omesso versamento dell'IVA "dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo".

In proposito si ricorda che l'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405 stabilisce che l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre.

Conseguentemente, per la consumazione del reato non sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

Ne consegue che il reato si perfeziona quando il contribuente, ad esempio, non versa entro il 27 dicembre 2007 il debito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2006.

Considerato che la disposizione in commento entrata in vigore il 4 luglio 2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'IVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, si ritiene che la nuova previsione sanzionatoria troverapplicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

L'articolo 10-quater (Indebita compensazione) del decreto legislativo n. 74/2000 prevede inoltre che "La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti."

Anche questa norma introduce una nuova fattispecie delittuosa in materia di violazione degli obblighi di versamento, che punisce la compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti. La norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta. Tale soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'articolo 10-quater in commento ai "limiti" previsti dal precedente articolo 10-bis.

Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi giutilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro.

5. Revisione del regime fiscale di cessione dei fabbricati - Rinvio (art. 35, commi da 8 a 10-sexies)

Le disposizioni dei commi da 8 a 10-sexies dell'art. 35, che recano modifiche al regime fiscale della cessione dei fabbricati, sono oggetto di commento con separata circolare, in considerazione dell'organicità dell'intervento normativo e della rilevanza del suo impatto.

6. Trattamento fiscale dell'acquisto di veicoli a motore e delle relative spese (art. 35, comma 11)

Il comma 11 dell'articolo 35 riguarda i "veicoli, che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo anche ai fini del trasporto privato di persone" e che, per cistesso, vanno assoggettati al regime fiscale proprio degli autoveicoli destinati al trasporto privato di persone.

La norma in commento, volta chiaramente a contrastare eventuali abusi, prevede che i veicoli sopra richiamati siano individuati con un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il Dipartimento per i trasporti terrestri del Ministero dei trasporti.

I veicoli cosindividuati, ai fini delle imposte sui redditi, in particolare, saranno assoggettati al regime di deducibilità limitata previsto dall'articolo 164, comma 1, lettera b), del Testo unico sulle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il diritto alla detrazione dell'imposta afferente agli acquisti dei veicoli in parola sardisciplinato dall'articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui non ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di ciclomotori, motocicli, di autovetture e di autoveicoli dei relativi componenti e ricambi e delle prestazioni di servizio, di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi.

7. Obblighi contabili esercenti arti e professioni (art. 35, comma 12 e 12-bis)

L'articolo 35, comma 12, del decreto introduce modifiche all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, riguardante le scritture contabili degli esercenti arti e professioni.

Piprecisamente, come chiarito anche dalla relazione di accompagnamento al citato decreto, le nuove regole impongono i seguenti obblighi contabili:

- i contribuenti esercenti arti e professioni devono tenere uno o piconti correnti bancari o postali utilizzati per la gestione dell'attività professionale. Tali conti devono essere utilizzati per compiere prelevamenti per il pagamento delle spese sostenute e per far affluire obbligatoriamente i compensi riscossi nell'esercizio della funzione professionale (nuovo comma 3 dell'articolo 19 del D.P.R. n. 600/1973);

- i compensi devono essere riscossi solo mediante strumenti finanziari tracciabili e non in contanti, fatta eccezione per somme unitarie inferiori a 100 euro (nuovo comma 4 dell'articolo 19 del D.P.R. n. 600/1973).

In merito al limite dei 100 euro, si segnala che, il comma 12-bis, dell'articolo 35 in commento, inserito dal Senato in sede di conversione del provvedimento, prevede che detto limite si applichi solo a partire dal 1° luglio 2008.

Dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto e sino al 30 giugno 2007 il limite al di sotto del quale i compensi possono essere incassati in contanti fissato in 1.000 euro.

Per il periodo compreso tra il 1° luglio 2007 e il 30 giugno 2008, infine, il limite stabilito in 500 euro.

Alla luce delle modifiche apportate dalla legge di conversione del decreto, da ritenere che l'obbligo di riscuotere i compensi in argomento mediante strumenti finanziari "tracciabili", nei limiti appena richiamati,

decorre dalla data di entrata in vigore della predetta legge di conversione.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione in commento, si fa presente che gli strumenti finanziari utilizzabili per la riscossione dei compensi conseguiti nell'esercizio dell'attività professionale sono quelli appositamente individuati dall'articolo 35, comma 12, ovvero:

- gli assegni non trasferibili;
- i bonifici;
- le altre modalità di pagamento bancario o postale;
- i sistemi di pagamento elettronico.

Per quanto attiene, invece, all'ambito soggettivo di applicazione della norma, si fa presente che i soggetti obbligati a tenere uno o più conti bancari o postali sono quelli di cui al primo comma dell'articolo 19 del D.P.R. n. 600/1973, ovvero "Le persone fisiche che esercitano arti e professioni e le società e associazioni fra artisti e professionisti, di cui alle lettere e) ed f) dell'art. 13."

L'articolo 13 del D.P.R. n. 600/1973 fa riferimento alle persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'articolo 53, commi primo e secondo del TUIR, e alle società e associazioni fra artisti e professionisti di cui all'articolo 5, lettera c), del TUIR.

I conti correnti bancari o postali, da tenere obbligatoriamente sia per il prelievo di somme finalizzate al pagamento delle spese sostenute sia per il versamento dei compensi riscossi, non necessariamente devono essere "dedicati" esclusivamente all'attività professionale, ma possono eventualmente essere utilizzati anche per operazioni non afferenti l'esercizio dell'arte o della professione.

Nella eventuale annotazione nei conti di operazioni riconducibili nella sfera familiare o extra - professionale di ostacolo alla corretta applicazione della norma di cui all'articolo 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui anche i "prelievi" dai predetti conti sono presi a base della rettifica come "compensi" qualora il contribuente non dimostri che gli stessi non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

Invero, i contribuenti interessati possono ritenersi sollevati dall'onere di fornire la predetta dimostrazione in relazione a prelievi che, avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali o familiari, possono essere ragionevolmente ricondotte nella gestione extra - professionale.

8. Società ed enti estero-vestiti (art. 35, commi 13 e 14)

L'articolo 35, commi 13 e 14, del decreto ha inserito, dopo il comma 5 dell'articolo 73 del TUIR, i commi 5-bis e 5-ter. Essi introducono, nei casi specificati, una presunzione legale relativa di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione, e quindi della residenza, di società ed enti, invertendo a loro carico l'onere della prova.

Come noto, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, la residenza fiscale delle società degli enti viene individuata sulla base di tre criteri: la sede legale, la sede dell'amministrazione ed il luogo in cui localizzato l'oggetto principale. Tali criteri sono alternativi ed sufficiente che venga soddisfatto anche uno solo di essi perché il soggetto possa considerarsi residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato.

In particolare, la sede legale si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto e dev'essere ad un elemento giuridico "formale". Diversamente, la localizzazione dell'oggetto principale o l'esistenza della sede dell'amministrazione devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono - talora - complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società dell'ente con un determinato territorio, che non corrispondere con quanto rappresentato nell'atto costitutivo o nello statuto.

In sede internazionale, ed in particolare nelle "osservazioni" contenute nel Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE, l'Amministrazione finanziaria italiana si - da sempre - preoccupata di salvaguardare i principi di effettività richiamati nell'ordinamento domestico, ritenendo che la sede della "direzione effettiva" di un ente debba definirsi non soltanto come il luogo di svolgimento della sua prevalente attività direttiva e amministrativa, ma anche come il luogo ove esercitata l'attività principale.

Coerentemente con quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la risalente sentenza 22 gennaio 1958, n. 136, la sede effettiva della società deve considerarsi come "il luogo in cui la società svolge la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa per l'esercizio dell'impresa, cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove la società vive ed opera, dove si trattano gli affari e dove i diversi fattori dell'impresa vengono organizzati e coordinati per l'esplicazione ed il raggiungimento dei fini sociali".

La novella legislativa del comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR viene a collocarsi in questo contesto. Essa consente all'Amministrazione finanziaria di presumere ("salvo prova contraria") l'esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione di società enti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti, quando, alternativamente:

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

A titolo di esempio, la società si presume (con presunzione relativa) residente nel territorio dello Stato, quando:

oppure quando:

Gli elementi di collegamento con il territorio dello Stato individuati dalla norma sono astrattamente idonei a sorreggere la presunzione di esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione delle società in esame. Si tratta, infatti, di elementi valorizzati nella esperienza interpretativa e applicativa, sia a livello internazionale che nazionale. Essi si ispirano sia a criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in sede OCSE, sia ad alcuni indirizzi giurisprudenziali.

La norma prevede, in definitiva, l'inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova, dotando l'ordinamento di uno strumento che solleva l'amministrazione finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede della amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi. In tale ottica la norma persegue l'obiettivo di migliorare l'efficacia dell'azione di contrasto nei confronti di pratiche elusive, facilitando il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva delle società. In particolare, essa intende porre un freno al fenomeno delle cosiddette esteroinvestizioni, consistenti nella localizzazione della residenza fiscale delle società in Stati esteri al prevalente scopo di sottrarsi agli obblighi fiscali previsti dall'ordinamento di appartenenza; a tal fine la norma valorizza gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali, in conformità al principio della "substance over form" utilizzato in campo internazionale.

8.1. Requisiti di applicabilità

Come sottolinea la relazione illustrativa, le disposizioni in esame si applicano alle società enti che presentano due rilevanti e continuativi elementi di collegamento con il territorio dello Stato, in quanto:

- detengono partecipazioni di controllo, di diritto o di fatto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, in società enti residenti;
- sono, a loro volta, controllati anche indirettamente ovvero amministrati da soggetti residenti.

La norma applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongano sub-holding estere. La presunzione di residenza in Italia della società estera che direttamente controlla una società italiana, render operativa, infatti, la presunzione anche per la società estera inserita nell'anello immediatamente superiore della catena societaria; quest'ultima si troverà infatti, a controllare direttamente la sub-holding estera, considerata residente in Italia.

Ai sensi del comma 5-ter, il presupposto per la sussistenza del controllo (dei soggetti residenti sull'entità estera e di questa su società enti residenti) - e quindi della localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione - dovrà valutarsi con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio della entità controllata localizzata all'estero.

Il medesimo comma precisa che, per le persone fisiche, devono essere computati anche i voti spettanti al coniuge, ai familiari entro il terzo grado ed agli affini entro il secondo.

Nel suo complesso la previsione normativa vale a circoscrivere l'inversione dell'onere della prova alle ipotesi in cui il collegamento con il territorio dello Stato particolarmente evidente e continuativo. Ovviamente, la norma non preclude all'amministrazione la possibilità di dedurre - anche in altri casi e assumendosene l'onere - la residenza in Italia di entite estere.

8.2. Effetti

In applicazione della norma, il soggetto estero si considera, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti. A titolo esemplificativo, gli effetti di immediato impatto per le sub-holding estere riguarderanno i capital gain realizzati dalla cessione di partecipazioni da assoggettare al regime di imposizione di esenzione previsti dagli articoli 86 e 87 del TUIR; le ritenute da operare sui pagamenti di interessi dividendi e royalty corrisposti a non residenti o sui pagamenti di interessi e royalty corrisposti a soggetti residenti fuori del regime di impresa; il concorso al reddito in misura pari al 100 per cento del loro ammontare degli utili di partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata. Al contrario, i predetti soggetti non dovranno subire ritenute sui flussi di dividendi, interessi e royalty in uscita dall'Italia e potranno scomputare in sede di dichiarazione annuale le ritenute eventualmente subite nel periodo di imposta per il quale sono da considerare residenti, anche se - ad inizio - operate a titolo di imposta.

8.3. Prova contraria

Il contribuente, per vincere la presunzione, dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la sede di direzione effettiva della società non in Italia, bensì all'estero.

Tali argomenti e prove dovranno dimostrare che, nonostante i citati presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero.

8.4. Compatibilità con il Trattato dell'Unione europea e con le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia

Sotto il profilo della compatibilità comunitaria, la norma coerente con l'orientamento della Corte di giustizia, che nella sentenza Centros (Causa C-81/87) ha affermato il principio secondo cui gli Stati membri sono liberi di determinare il criterio di collegamento di una società con il territorio dello Stato. Principio che risulta, indirettamente, confermato anche dalla recente sentenza emessa nella Causa C-208/00, relativa ad una controversia concernente una società olandese che, in base all'ordinamento tedesco, era stata considerata residente in Germania a partire dal momento in cui le sue quote di maggioranza erano state acquistate da cittadini ivi residenti.

Inoltre, la possibilità di fornire la prova contraria garantisce la valutazione case by case e dunque la proporzionalità della norma rispetto al fine perseguito, necessario a mitigare, secondo la suprema Corte, la portata generale delle disposizioni antielusive.

Non si ravvisano profili di contrasto con le convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate dall'Italia. Queste ultime, infatti, non interferiscono con i differenti criteri di collegamento soggettivo che ciascuno Stato seleziona per stabilire la residenza di un soggetto sul proprio territorio, limitandosi a indicare quali elementi e circostanze devono essere, prioritariamente, valutati in ipotesi di doppia residenza. L'effettiva sede della amministrazione uno di questi elementi. Per di più esso - nella gran parte delle convenzioni - quello determinante per l'attribuzione della residenza di soggetti diversi dalle persone fisiche. La reale presenza della sede della amministrazione nell'uno o nell'altro ordinamento implica, poi, accertamenti di merito e diventa una mera questione di prova da valutare sulla base dei principi interpretativi, affermatasi a livello internazionale e rinvenibili nello stesso Commentario al Modello OCSE di Convenzione. Gli elementi su cui si fonda la presunzione - relativa - introdotta dalla norma in esame si richiamano a quei principi, senza escludere che possano essere di volta in volta valutati altri aspetti, dati e circostanze.

8.5. Collegamento con l'art. 167 del TUIR

Merita, infine, precisare in quali termini la disposizione del nuovo comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR può interferire sulla applicabilità del successivo articolo 167, nell'ipotesi in cui un soggetto residente controlli una

società un ente residente o localizzato in Stati o territori a fiscalità privilegiata che, a sua volta, detenga partecipazioni di controllo in società di capitali o enti commerciali residenti in Italia.

È evidente che la presunzione di residenza nel territorio dello Stato dell'ente estero rende - in punto di principio - inoperante la disposizione dell'art. 167. Non sarà imputabile al soggetto controllante il reddito che la controllata stessa, in quanto residente, tenuta a dichiarare in Italia. Qualora, tuttavia, sia fornita la prova contraria, atta a vincere la presunzione di residenza in Italia, la controllata non residente rimane attratta - ricorrendone le condizioni - alla disciplina dell'art. 167. In altri termini, il reddito della controllata estera non assoggettato a tassazione in Italia in dipendenza del suo - comprovato - status di società non residente resta imputabile per trasparenza al soggetto controllante ai sensi del citato art. 167. L'effettiva localizzazione della sede della amministrazione della controllata estera fuori del territorio dello Stato, e quindi la sua autonomia decisionale e di gestione, non escludono, infatti, che il suo reddito sia da considerare nella disponibilità economica del controllante residente.

8.6. Decorrenza

In merito alla decorrenza delle predette disposizioni, il comma 14 dell'articolo 35 stabilisce che gli effetti del comma 13 decorrono dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

9. Società non operative (art. 35, commi 15 e 16)

L'articolo 35, comma 15, del decreto modifica il regime delle c.d. "società di comodo", previsto dall'articolo 30, della legge del 23 dicembre 1994, n. 724.

Come si evince dalla relazione di accompagnamento, le modifiche apportate dalla norma in commento hanno la finalità di rendere più efficaci le disposizioni che contrastano l'attività delle società non operative.

A tal fine, sono stati effettuati i seguenti interventi:

- innalzamento delle percentuali utilizzate per stabilire se una società possa rientrare nel novero delle società non operative (modifiche al comma 1, dell'articolo 30, sopra citato, disposte dalla lett. a) della norma in commento);

- innalzamento delle percentuali utilizzate per stabilire l'entità del reddito minimo che deve essere obbligatoriamente dichiarato dalle società non operative (modifiche al comma 3 dell'articolo 30, disposte dalla lett. b) della norma in commento);

- impossibilità di chiedere a rimborso, di cedere o di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'IVA a credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Lo stesso credito, inoltre, in assenza, per tre periodi di imposta consecutivi, di operazioni attive rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non potrà essere "riportato in avanti", dalla società ente non operativo, a scapito dell'IVA a debito, relativa ai periodi d'imposta successivi: (modifiche al comma 4 dell'articolo 30, disposte dalla lett. c) della norma in commento);

- possibilità di chiedere, al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la disapplicazione delle norme antielusive in commento qualora il contribuente evidenzia situazioni straordinarie che di fatto hanno reso impossibile il conseguimento dei parametri e degli obiettivi previsti dalle medesime disposizioni. Al riguardo, si fa presente che si riconduce in tale ambito anche la causa di esclusione collegata all'esistenza di un periodo di "non normale svolgimento dell'attività, che, in assenza della modifica in commento, avrebbe operato in modo automatico in quanto ricompresa tra le cause di esclusione di cui al precedente articolo 30 (introduzione del nuovo comma 4-bis, disposta dalla lett. d) della norma in commento).

Il comma 16 dell'articolo 35 del decreto, nel disciplinare la decorrenza delle disposizioni in commento, dispone che le stesse si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo.

10. Retrodatazione degli effetti fiscali delle fusioni e delle scissioni (art. 35, commi 17 e 18)

L'articolo 35, comma 17, del decreto modifica la disciplina dei limiti al riporto delle perdite nell'ipotesi di retrodatazione degli effetti fiscali delle operazioni di fusione e scissione.

Con riguardo alla fusione, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali ai sensi del comma 9 dell'articolo 172

del TUIR, era consentito - in via ordinaria - alle società che vi partecipavano compensare tra loro i risultati positivi e i risultati negativi relativi al periodo d'imposta interessato dall'operazione straordinaria, senza incorrere nelle limitazioni di cui al comma 7 in tema di riporto delle perdite.

In altri termini, per effetto della predetta retrodatazione nell'esercizio interessato dalla fusione non si originavano autonomi e distinti periodi d'imposta, ma al contrario un unico periodo d'imposta ed un unico reddito in capo alla società risultante dalla fusione (o incorporante), alla cui determinazione partecipavano i "flussi reddituali" di tutte le società coinvolte nell'operazione. Ciconsentiva di compensare risultati di segno diverso, teoricamente attribuibili alle diverse società partecipanti alla fusione.

Come detto, prima della modifica normativa, gli eventuali risultati negativi di periodo non erano assoggettati ai limiti previsti dall'articolo 172, comma 7, del TUIR in relazione al riporto delle c.d. perdite pregresse.

L'articolo 35, comma 17, del decreto aggiunge al comma 7 dell'articolo 172 del TUIR il seguente periodo: "in caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione."

Per effetto di tale disposizione, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali, tutte le società partecipanti alla fusione, compresa la società incorporante, dovranno determinare un proprio "risultato di periodo", relativo all'intervallo temporale che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. L'eventuale perdita sarà soggetta, insieme alle perdite fiscali pregresse del soggetto partecipante alla fusione, alle disposizioni di cui all'articolo 172, comma 7 del TUIR.

La ratio della modifica in commento deve ricondursi alla volontà del legislatore di contrastare tutte quelle operazioni elusive poste in essere al fine di realizzare un utilizzo strumentale di siffatti risultati negativi "di periodo".

Tale disposizione, infatti, obbligando tutte le società partecipanti alla fusione a subordinare il diritto al riporto delle eventuali perdite "di periodo" alla verifica della sussistenza sia degli "indici di vitalità" sia del limite quantitativo del patrimonio netto, disconosce, in assenza dei predetti requisiti, la possibilità di compensare i teorici risultati "di periodo" che la retrodatazione implicitamente produceva.

Tale nuovo regime applicabile, per espressa previsione del comma 18 dell'articolo 35 del decreto, alle operazioni di fusione deliberate dalle assemblee delle società partecipanti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto stesso, e cioè successivamente al 4 luglio 2006.

Per quelle deliberate precedentemente, il medesimo comma 18, precisa che "... resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600". In definitiva, le modifiche recate dal comma 17 non si applicano alle operazioni già deliberate che, in caso di retrodatazione, hanno determinato la compensazione, in tutto o in parte, dei risultati negativi di periodo con quelli positivi delle società partecipanti alla fusione. Tali operazioni, comunque, rimangono soggette al giudizio di legittimità da parte dell'Amministrazione Finanziaria, laddove, ai sensi dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, si ravvisassero quei profili di elusività che la disposizione in esame intende comunque contrastare, anche per le operazioni pregresse.

La disposizione in commento trova applicazione anche per le operazioni di scissione in forza dell'espresso rinvio all'articolo 172, comma 7, del TUIR, effettuato dall'articolo 173, comma 10, del TUIR.

11. Agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie (art. 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater)

L'articolo 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater, del decreto ha modificato la disciplina delle agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie.

In particolare:

- il comma 19 ha inserito nell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, il comma 121-bis, il quale stabilisce che: "Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa mano d'opera sia evidenziato in fattura";
- il comma 20 prevede che: "Le disposizioni del comma 19 si applicano in relazione alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto";

- il comma 35-ter prevede che: "E' prorogata per l'anno 2006, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° ottobre 2006";

- il comma 35-quater inserisce nell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121-bis, il comma 121-ter, il quale stabilisce che: "A decorrere dal 1° ottobre 2006 la quota di cui al comma precedente pari al 36 per cento nei limiti di quarantottomila euro per abitazione."

Per quanto riguarda la prima delle modifiche introdotte (comma 19), viene disposta una nuova ipotesi di decadenza dalle agevolazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia, disciplinati dagli articoli 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Tali agevolazioni consistono:

- nella detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'IRPEF per un importo percentuale delle spese sostenute fino ad un massimo di spese di 48.000,00 euro, per interventi di recupero di immobili abitativi da parte delle persone fisiche;

- nell'analoga detrazione prevista per i soggetti che acquistano unitabitative comprese in fabbricati, sui quali le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o le cooperative edilizie hanno eseguito interventi di recupero edilizio. In questo caso, i lavori di ristrutturazione devono essere eseguiti entro il 31 dicembre 2006 e la alienazione o assegnazione dell'immobile deve avvenire entro il 30 giugno 2007.

La disposizione introdotta con il comma 19 integra quella contenuta nel comma 121 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che ha prorogato, per l'anno 2006, le detrazioni dall'imposta lorda previste in materia di recupero del patrimonio edilizio, elevando la quota detraibile al 41 per cento degli importi effettivamente rimasti a carico del contribuente.

Per effetto dell'entrata in vigore della norma recata dal decreto, ai casi di diniego dell'agevolazione elencati, tassativamente, nell'articolo 4 del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41 - quali, ad esempio, l'esecuzione delle opere edilizie difformi da quelle oggetto di comunicazione o l'esecuzione dei pagamenti secondo modalità diverse da quelle previste - ne viene aggiunto un altro consistente nell'inosservanza dell'obbligo, a carico dell'impresa che esegue i lavori, di evidenziare in fattura, in maniera distinta, il costo della manodopera utilizzata.

Si tratta di una disposizione che, ai sensi del successivo comma 20, si rende applicabile in relazione alla spese sostenute dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto.

Con la modifica apportata dal comma 35-ter viene ripristinata, per le prestazioni fatturate dal 1° ottobre 2006, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata in riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 23 dicembre 1999, n. 488.

Si ricorda che l'aliquota IVA agevolata al 10 per cento (in luogo del 20 per cento) per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio abitativo stata introdotta dal predetto articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488/1999, il quale, in attuazione della direttiva comunitaria n. 1999/85 del 22 ottobre 1999, consente agli stati membri di prevedere, per un periodo massimo di tre anni, aliquote IVA ridotte per settori ad alta intensità di manodopera. Con successivi provvedimenti, l'agevolazione stata prorogata fino al 31 dicembre 2005.

In assenza di autorizzazione comunitaria, dal 1° gennaio 2006 l'aliquota IVA stata ricondotta alla misura ordinaria del 20 per cento. Sempre a partire dalla stessa data, la percentuale di detrazione dell'IRPEF stata innalzata dal 36 al 41 per cento, al fine di compensare il venir meno dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata.

Il ripristino dell'aliquota IVA al 10 per cento stato reso possibile per effetto della emanazione della Direttiva europea approvata il 14 febbraio 2006, che ha prorogato fino al 2010 il regime dell'IVA agevolata sui servizi ad alta intensità di manodopera.

Coerentemente con l'intervento recato dal comma 35-quater, sempre a decorrere dal 1° ottobre (e fino al 31 dicembre 2006, come ricordato), la quota di detrazione dall'IRPEF viene ridotta dal 41 al 36 per cento.

Si ritiene che le disposizioni (riguardanti, rispettivamente, la riduzione della misura dell'aliquota IVA al 10 per cento e l'abbattimento della misura della detrazione dall'IRPEF al 36 per cento) siano strettamente correlate, di tal che necessario che, in relazione alla stessa spesa, le percentuali dell'aliquota IVA e della detrazione IRPEF siano applicate, rispettivamente, nella misura predetta per ciascuna. In sostanza, la detrazione dall'IRPEF nella misura del 41 per cento puessere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con l'aliquota del 20 per cento. Coerentemente, per i lavori fatturati con l'aliquota del 10 per cento dovressere applicata la detrazione dall'IRPEF nella misura del 36 per cento.

Sempre con il comma 35-quater il limite di spesa viene fissato in 48.000 euro per ogni singola abitazione, a decorrere dal 1° ottobre 2006.

L'articolo 1 della legge n. 449/1997, che ha introdotto l'agevolazione in questione, stabilisce che: "Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, una quota delle spese sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile, nonchper la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unitimmobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze."

La circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998 ha al riguardo chiarito che il limite di spesa su cui applicare la percentuale di detrazione (che nel corso degli anni ha subito variazioni, fino all'importo di 48.000 euro fissato dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289), va riferito alla persona fisica e alla singola unitimmobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero. In caso di comproprietà contitolari del diritto reale o di coesistenza di diritti reali, ciascun comproprietario o contitolare, indipendentemente dalla percentuale di possesso, poteva calcolare la detrazione sempre, nei limiti sopra indicati, in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico. Con la modifica introdotta dal comma 35-quater, il limite sul quale calcolare la detrazione IRPEF ora fissato espressamente nella sua misura massima e complessiva in relazione all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

Per quanto riguarda la decorrenza della nuova disposizione, per espressa previsione normativa la stessa trova applicazione a decorrere dal 1° ottobre 2006. Al riguardo deve farsi riferimento alla spesa sostenute a decorrere da tale data.

12. Trasferimenti immobiliari - Disciplina ai fini dell'imposta di registro (art. 35, commi 21, 22 e 23)

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), all'articolo 1, comma 497, ha introdotto - in deroga all'articolo 43 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - un criterio di determinazione della base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, applicabile alle cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze che intervengano fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali.

In tali ipotesi, ovvero in presenza dei requisiti soggettivo e oggettivo richiesti dalla norma, la parte acquirente purichiedere - con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto - che la predetta base imponibile sia costituita dal valore catastale dell'immobile, determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 131/1986, indipendentemente dal corrispettivo indicato nell'atto medesimo.

Ai sensi di tale disposizione, pertanto, il corrispettivo pattuito dalle parti nell'atto diviene irrilevante ai fini della tassazione indiretta in quanto la base imponibile viene sempre determinata tenendo conto del dato catastale.

Tale disciplina, come previsto espressamente dal legislatore, deroga all'articolo 43 del D.P.R. n. 131/1986, il quale dispone che per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali la base imponibile costituita dal valore del bene. Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del medesimo D.P.R. si assume come valore dei beni o dei diritti, fatti salvi i poteri accertatori dell'ufficio, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Il successivo comma 2 del citato articolo 51 dispone che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari si intende per valore il valore venale in comune commercio.

Il comma 21 dell'articolo 35 del decreto integra e modifica parzialmente il richiamato comma 497 ed il successivo 498 dell'articolo 1 della legge n. 266/2005.

In particolare, viene espressamente ribadito che le parti hanno l'obbligo di indicare nell'atto l'effettivo corrispettivo pattuito per la cessione, fermo restando che la tassazione ai fini delle imposte di registro,

ipotecaria e catastale avviene sulla base del valore catastale.

Tale criterio "agevolato" di determinazione della base imponibile, tuttavia, viene meno nell'ipotesi in cui le parti occultino, anche in parte, il corrispettivo effettivamente pattuito e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore. In tal caso, le parti dovranno corrispondere le imposte calcolate sull'intero corrispettivo effettivamente pattuito, con applicazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'articolo 71, D.P.R. n. 131/1986.

Inoltre, il comma 21 in esame ha disposto una ulteriore riduzione degli onorari notarili dal 20 per cento previsto originariamente dalla legge finanziaria 2006 al 30 per cento previsto dal 497 novellato.

Il comma 22 dell'articolo 35 del decreto introduce un adempimento a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili.

All'atto della cessione dell'immobile, anche nei casi di operazioni soggette ad IVA, le parti devono rendere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che indichi:

- le modalità di pagamento;
- l'eventuale ricorso ad attività di mediazione;
- le eventuali spese per le suddette attività di mediazione, con le modalità di pagamento e l'indicazione della partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare.

Se tale dichiarazione viene omessa o resa in modo mendace o incompleto i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, oltre all'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 500 a 10.000.

Per quanto concerne, infine, la decorrenza delle disposizioni richiamate di cui ai commi 21 e 22, si precisa che le stesse - come disposto dal comma 23 dell'articolo 35 - trovano applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto, cioè dal 6 luglio 2006.

13. Detrazione per oneri di intermediazione immobiliare (art. 35, comma 22-bis)

L'articolo 35, comma 22-bis, apporta modifiche al TUIR, aggiungendo all'art. 15, comma 1, la lettera b-bis).

In particolare, la norma stabilisce che, a partire dal 1° gennaio 2007, possibile detrarre dall'imposta lorda il 19 per cento degli oneri sostenuti per i compensi corrisposti ai soggetti di intermediazione immobiliare per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, per un importo, comunque, non superiore a mille euro per ciascuna annualità.

Si tratta, in tutta evidenza, di una modifica normativa collegata a quella del precedente comma 22 appena commentato, il quale ha previsto l'obbligo di indicare negli atti di cessione degli immobili l'eventuale importo relativo alle spese di intermediazione.

Anche alla luce della relazione tecnica di accompagnamento relativa agli effetti sulla finanza pubblica, si ritiene che l'importo di 1.000 euro costituisca il limite massimo cui commisurare la detrazione in relazione all'intera spesa sostenuta per il compenso versato agli intermediari immobiliari per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale e che la possibilità di portare in detrazione quest'onere si esaurisca in un unico anno di imposta.

Inoltre, se l'acquisto effettuato da proprietari, la detrazione, nel limite complessivo di 1.000 euro, dovessere ripartita tra i comproprietari in ragione della percentuale di proprietà.

14. Rettifica di valore e di corrispettivo ai fini dell'imposta di registro (art. 35, comma 23-ter)

Il comma 23-ter dell'articolo 35, inserito nel testo del decreto in sede di conversione, introduce un ulteriore comma 5-bis all'articolo 52 del D.P.R. n. 131/1986, recante disposizioni in tema di rettifica del valore degli immobili.

Ai sensi del predetto comma 5-bis, le disposizioni dei commi 4 e 5 dell'articolo 52 citato non si applicano relativamente alle cessioni di immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'articolo 1, comma 497, della legge n. 266/2005, cioè alle cessioni diverse da quelle che intervengono fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze.

Si ricorda che il comma 4 dell'articolo 52, esclude - per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita - il potere dell'ufficio di rettificare il valore dell'immobile se dichiarato in misura non inferiore all'importo risultante dalla moltiplicazione della rendita per determinati coefficienti (conformemente, cioè al valore catastale).

Per effetto della rimozione del predetto limite alla potestà di rettifica, agli atti prima richiamati tornano applicabili le disposizioni generali enunciate all'articolo 52, comma 1, del citato D.P.R. n. 131, che consentono all'ufficio di rettificare il valore dichiarato sulla base del valore venale dell'immobile.

15. Attribuzioni e poteri degli uffici dell'agenzia delle entrate ai fini dell'imposta di registro (art. 35, comma 24)

Il comma 24 dell'articolo 35 del decreto ha inserito nel D.P.R. n. 131/1986 l'articolo 53-bis recante "Attribuzioni e poteri degli uffici".

Per effetto di tale disposizione vengono estesi - ai fini dell'esercizio dei poteri di controllo nell'ambito dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale - le attribuzioni e poteri degli uffici disciplinati dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 con riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi.

Il successivo comma 24 introduce altresì il comma 1-bis nell'articolo 74 del D.P.R. n. 131/1986, che estende l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 alle violazioni conseguenti alle richieste di cui all'articolo 53-bis.

16. Poteri degli agenti della riscossione (art. 35, commi 25, 26 e 26-bis)

Il comma 25 del decreto riconosce ai dipendenti di Riscossione S.p.a. e delle società dalla stessa partecipate, denominate "agenti della riscossione", la possibilità di utilizzare i dati di cui dispone l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 7, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Si tratta dei dati che le banche, le poste e gli altri intermediari finanziari, sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza relativamente a qualsiasi soggetto che intrattenga con loro rapporti o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria.

L'accesso a tali dati è consentito ai soli fini della riscossione mediante ruolo e previa autorizzazione rilasciata dai direttori generali degli agenti della riscossione.

Il successivo comma 26, consente, ai soli fini della riscossione tramite ruolo, agli agenti della riscossione di accedere a tutti i restanti dati rilevanti, presentando un'apposita richiesta, anche in via telematica, ai soggetti pubblici e privati, che li detengono, con l'ulteriore facoltà di prendere visione e di estrarre copia degli atti riguardanti i predetti dati, nonché di ottenere le relative certificazioni in carta libera.

Ai sensi del comma 26-bis, inserito in sede di conversione del decreto, per l'attuazione di questa facoltà di accesso, l'Agenzia delle entrate individua in modo selettivo i dipendenti degli agenti della riscossione che possono accedere ai dati ed utilizzarli.

17. Sanatoria concessionari della riscossione (art. 35, commi 26-ter e 26-quater)

L'articolo 35, commi 26-ter e 26-quater, interviene sulla disciplina della sanatoria delle irregolarità amministrative commesse dai concessionari del servizio nazionale della riscossione e dai commissari governativi delegati provvisoriamente alla riscossione, di cui al decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, integrando le disposizioni originariamente contenute nei commi 426 e 426-bis dell'articolo unico della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005). In particolare, questi ultimi hanno introdotto per i concessionari del servizio nazionale della riscossione ed i commissari governativi delegati provvisoriamente alla riscossione la "facoltà di sanare le responsabilità amministrative derivanti dall'attività svolta fino al 30 giugno 2005".

Per l'efficacia della sanatoria è richiesto il versamento di 3 euro per ciascun abitante residente negli ambiti territoriali ad essi affidati in concessione alla data del 1° gennaio 2004, da effettuarsi, con le modalità stabilite

dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 7 febbraio 2006, n. 112, in unica soluzione entro il 29 dicembre 2005, ovvero in tre rate di cui

- la prima, pari al 40% del totale, da versare il 29 dicembre 2005;
- la seconda, pari al 30% del totale, da versare entro il 30 giugno 2006;
- la terza, pari al 30% del totale, da versare entro il 27 dicembre 2006.

In argomento, l'Agenzia delle entrate, con circolare del 4 aprile 2006, n. 12 ha chiarito che la sanatoria riguarda solo la responsabilità amministrativa derivante dalle violazioni che comportano l'irrogazione delle sanzioni. Non produce effetti per quel che concerne il pagamento delle somme dovute, non riversate, e dei relativi interessi.

Il comma 26-ter dell'articolo 35 del decreto dispone che sono considerati efficaci i versamenti della prima e seconda rata, se eseguiti tardivamente rispetto alle date sopra indicate, ma entro il termine del 10 luglio 2006.

La efficacia della tardiva definizione condizionata al pagamento altresì degli interessi legali, calcolati dalla data di scadenza della rata a quella del pagamento della stessa.

Il successivo comma 26-quater una norma di interpretazione autentica, volta a precisare che la sanatoria di cui ai citati commi 426 e 426-bis della legge finanziaria 2005 non produce effetti sulla responsabilità amministrativa delle società concessionarie della riscossione o dei commissari governativi, relativamente a:

- provvedimenti sanzionatori e di diniego del diritto al rimborso o al discarico per inesigibilità per i quali non era pendente ricorso amministrativo o giurisdizionale alla data del 30 giugno 2005;
- irregolarità consistenti in falsi atti redatti dai dipendenti, se queste sono state accertate in sede penale, con sentenza definitiva, prima della data di entrata in vigore della legge n. 311 del 2004.

18. Impugnabilità delle iscrizioni ipotecarie su immobili e dei provvedimenti di fermo amministrativo (art. 35, comma 26-quinquies)

Il comma 26-quinquies dell'articolo 35 del decreto modifica il comma 1 dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato "Atti impugnabili e oggetto del ricorso", prevedendo, dopo la lettera e), le seguenti due ulteriori ipotesi per le quali proponibile ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale:

e-bis): l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-ter): il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.

In via preliminare, opportuno rilevare che l'indicata modifica normativa stata introdotta in sede di conversione del decreto e, pertanto, il nuovo testo dell'articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, entra in vigore unitamente alla legge di conversione.

Per quanto concerne l'ipotesi di cui alla nuova lettera e-bis), si osserva che l'articolo 77 del D.P.R. n. 602/1973 prevede che decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sui beni immobili del debitore e dei coobbligati. In sostanza, quindi, al concessionario riconosciuta una garanzia di tipo reale mediante l'iscrizione di ipoteca legale sugli immobili del debitore e dei coobbligati.

Al riguardo va tenuto presente che, ai sensi del comma 3 dello stesso articolo 19, ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri e che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

L'altra innovazione introdotta dal comma 26-quinquies dell'articolo 35 rappresentata dalla possibilità di proporre ricorso al giudice tributario avverso il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del D.P.R. n. 602/1973.

In proposito si ricorda che, ai sensi del predetto articolo 86, il concessionario, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, può disporre il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri appartenenti al debitore o ai coobbligati; l'iscrizione del provvedimento di fermo nei registri mobiliari va

comunicata ad opera del concessionario al soggetto nei confronti del quale disposto il fermo stesso.

19. comunicazioni all'anagrafe tributaria (art. 35, comma 27)

L'articolo 35, comma 27, del decreto ha modificato l'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, recante disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale.

In particolare, all'articolo 7 del citato decreto, stato introdotto l'obbligo per le imprese, gli intermediari assicurativi e tutti gli altri operatori del settore delle assicurazioni, di effettuare comunicazioni al sistema informativo dell'anagrafe tributaria.

Il nuovo comma 13 prevede che: "Le imprese, gli intermediari e tutti gli altri operatori del settore delle assicurazioni che erogano, in ragione dei contratti di assicurazione di qualsiasi ramo, somme di denaro a qualsiasi titolo nei confronti dei danneggiati, comunicano in via telematica all'anagrafe tributaria, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, l'ammontare delle somme liquidate, la causale del predetto versamento, il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario e dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata."

Obiettivo della nuova norma quello di aumentare il patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria al fine di acquisire dati e notizie rilevanti ai fini dell'attività di controllo, con riferimento al significativo flusso di importi liquidati dalle compagnie assicurative ai danneggiati. Al riguardo, la disposizione introdotta prevede che "i dati acquisiti ai sensi del presente comma sono utilizzati prioritariamente nell'attività di accertamento effettuata nei confronti dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata".

Sono tenuti ad effettuare la comunicazione all'anagrafe tributaria le imprese, gli intermediari assicurativi e tutti gli altri operatori del settore delle assicurazioni. Si tratta delle categorie di soggetti che possono essere autorizzati all'esercizio dell'attività assicurativa ai sensi delle disposizioni contenute nel codice delle assicurazioni private di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

L'obbligo di comunicazione sorge per effetto dell'erogazione di somme di denaro, a qualsiasi titolo, nei confronti dei danneggiati in ragione dei contratti di assicurazione di qualsiasi ramo, stipulati con i loro clienti dalle imprese di assicurazione, dagli intermediari assicurativi e dagli altri soggetti operanti nel settore assicurativo.

Il nuovo disposto normativo prevede, in particolare, che siano comunicati al sistema informativo dell'anagrafe tributaria:

- l'ammontare delle somme liquidate;
- il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario;
- il codice fiscale e la partita IVA dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata.

Dal tenore letterale della disposizione in esame si evince che devono essere comunicati all'anagrafe tributaria due diverse tipologie di informazioni:

- ammontare delle somme liquidate e codice fiscale o partita IVA del danneggiato;
- gli stessi dati riferiti ai soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata (ad esempio, il professionista che ha fornito assistenza al danneggiato).

In altri termini, non si deve comunicare solo l'importo della somma liquidata al beneficiario, ma si deve anche specificare - indicando i relativi dati - se per la determinazione dell'importo si tenuto anche conto delle prestazioni di soggetti terzi.

La nuova "disposizione si applica con riferimento alle somme erogate a decorrere dal 1° ottobre 2006". Ne consegue che la comunicazione dei dati menzionati obbligatoria per le somme erogate dal 1° ottobre 2006, anche se relative liquidazioni effettuate e contratti stipulati anteriormente.

Le comunicazioni all'anagrafe tributaria dovranno essere effettuate esclusivamente in via telematica, dopo che saranno definite, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, "il contenuto, le modalità e i termini delle trasmissioni mediante posta elettronica certificata, nonché le specifiche tecniche del formato ...".

20. Ritenute e contributi dovuti da appaltatori e subappaltatori (art. 35, commi da 28 a 34)

I commi da 28 a 34 dell'articolo 35 del decreto recano disposizioni dirette sia ad incrementare il livello di adempimento degli obblighi fiscali, previdenziali e assicurativi cui sono tenuti le imprese che operano in qualità di appaltatori e subappaltatori sia a migliorare le garanzie per gli enti impositori e previdenziali di riscuotere i propri crediti.

I commi da 28 a 31 affermano la responsabilità solidale degli appaltatori per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali ed assicurativi obbligatori dovuti dai subappaltatori per i propri dipendenti.

La responsabilità solidale in esame non può eccedere l'ammontare del corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore. Essa viene meno ove l'appaltatore verifichi, tramite l'acquisizione della necessaria documentazione, l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente ed il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali a cui tenuto il subappaltatore in relazione alle prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati. Fino a quando il subappaltatore non esibisce all'appaltatore la predetta documentazione, quest'ultimo avrà facoltà di sospendere la corresponsione dei corrispettivi dovuti al subappaltatore.

Il comma 31 specifica, inoltre, che "gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido. La competenza degli uffici degli enti impositori e previdenziali comunque determinata in rapporto alla sede del subappaltatore."

I successivi commi 32 e 33 prevedono che il committente paghi il corrispettivo dovuto all'appaltatore dopo aver verificato, tramite l'acquisizione della relativa documentazione, l'esatto adempimento degli obblighi concernenti l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente ed il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali a cui tenuto il subappaltatore in relazione alle prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati.

L'inosservanza del nuovo obbligo punita con la sanzione amministrativa da euro 5.000 a euro 200.000, qualora i predetti adempimenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore. La competenza dell'ufficio che irroga la presente sanzione comunque determinata in rapporto alla sede dell'appaltatore.

Il comma 34, come modificato dalla legge di conversione, infine, differisce l'applicazione di tutte le disposizioni di cui si tratta all'approvazione di un decreto di attuazione "che stabilisca la documentazione attestante l'assolvimento degli adempimenti di cui al comma 28, in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con esclusione dei committenti non esercenti attività commerciale, e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del Testo unico delle imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

Per effetto dell'ultimo periodo del comma 34 viene comunque fatto salvo quanto previsto dall'articolo 29, comma 2, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, secondo cui "in caso di appalto di opere o di servizi il committente imprenditore o datore di lavoro obbligato in solido con l'appaltatore, entro il limite di un anno dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti", con la specificazione che il precetto del suddetto articolo "deve intendersi esteso anche per la responsabilità solidale per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente".

21. Invio telematico dei contratti relativi ai calciatori professionisti (art. 35, comma 35-bis)

Con il dichiarato intento di contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale, il comma 35-bis dell'art. 35, introdotto dalla legge di conversione, impone l'obbligo alle società di calcio professionistiche di inviare per via telematica all'Agenzia delle entrate copia dei contratti di acquisizione delle prestazioni professionali degli atleti professionisti (quelli relativi all'acquisizione del c.d. "cartellino" del calciatore da altra società, nonché copia dei contratti riguardanti i compensi periodicamente pattuiti con il calciatore per le prestazioni sportive.

Tale obbligo decorre, ovviamente, successivamente all'adozione da parte dell'Agenzia delle entrate dei necessari provvedimenti finalizzati alla acquisizione telematica dei predetti contratti.

La norma delega, altresì il Ministro dell'economia e delle finanze ad acquisire informazioni sui medesimi contratti dalle Federazioni calcistiche estere, in relazione ad operazioni effettuate da società sportive professionistiche residenti in Italia, anche indirettamente, con analoghe società estere.

22. Servizi di telefonia pubblica - Elevazione aliquota IVA (art. 36, comma 1)

L'art. 36, comma 1, stabilisce che "Nella Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente i beni e servizi soggetti all'aliquota del 10 per cento, soppressa la voce di cui al numero 123-bis)".

Per effetto di tale modifica normativa i servizi telefonici resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico, individuati dalla soppressa voce 123-bis, che in precedenza scontavano l'IVA nella misura del 10 per cento, scontano ora l'IVA nella misura ordinaria del 20 per cento.

La nuova misura fiscale trova applicazione ai suddetti servizi fatturati a partire dal 4 luglio 2006.

23. Definizione di area fabbricabile (art. 36, comma 2)

Il comma 2 dell'articolo 36 del decreto chiarisce la portata della locuzione "area fabbricabile" da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili.

In sostanza, la disposizione sopra richiamata estende alle imposte sui redditi, all'IVA e al registro, il concetto di "area fabbricabile" contenuto nell'articolo 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il cui ambito applicativo era riservato alla sola imposta comunale sugli immobili di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Si tratta, in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa, secondo cui un'area da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

24. Regime di esclusione dal reddito degli utili provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata (art. 36, commi 3, 4 e 4-bis)

I commi 3 e 4 dell'art. 36 del decreto modificano l'art. 47, comma 4, del TUIR, con riferimento agli utili provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata.

Più precisamente, la norma ripristina la formulazione originaria del citato articolo (introdotta dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, recante la riforma dell'imposta sul reddito delle società che era stata modificata dall'art. 2, comma 2, lett. b), del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247 (c.d. correttivo IRES).

Come noto, l'art. 47 del TUIR prevede, ai commi 1 e 2, un regime di parziale concorso alla formazione del reddito imponibile, degli utili e proventi equiparati di fonte italiana ed estera, percepiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, con riferimento a partecipazioni qualificate.

Coerentemente con la sua funzione, volta ad evitare la doppia imposizione degli utili societari, la predetta disciplina non opera qualora gli utili siano distribuiti da soggetti residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, come individuati dal D.M. 21 novembre 2001. In siffatta ipotesi, gli utili relativi a partecipazioni qualificate e non qualificate concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, a meno che gli stessi non siano già stati imputati al socio, per trasparenza, ai sensi degli articoli 167, comma 1, e 168 del TUIR, ovvero sia stata data dimostrazione, in seguito all'esercizio dell'interpello, che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

In base alla formulazione originaria della norma, la menzionata disciplina risultava applicabile in tutte le ipotesi in cui gli utili di partecipazione erano comunque "provenienti" da società residenti in Paesi c.d. black list. In altri termini, ai fini della integrale sottoposizione a tassazione degli utili distribuiti da soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata, non aveva rilievo la circostanza che le partecipazioni fossero detenute direttamente o per il tramite di altre società quali anelli intermedi della catena partecipativa.

Il c.d. correttivo IRES aveva modificato la norma in esame, prevedendo che la tassazione integrale dei predetti utili operasse con esclusivo riferimento a quelli "corrisposti" dalle partecipazioni residenti nei c.d. paradisi fiscali. Tale modifica aveva ridotto il campo di applicazione dell'art. 47, comma 4, del TUIR, limitandolo alle sole remunerazioni corrisposte direttamente dalle partecipazioni che avevano fruito di regimi fiscali privilegiati residenti ed escludendo le remunerazioni comunque provenienti dalle predette società ma

distribuite tramite societintermedie (sub-holding) residenti in Stati a fiscalitordinaria.

L'art. 36, comma 3, del decreto, per contrastare facili manovre elusive, ha ripristinato l'originaria formulazione della norma. Per effetto di tale modifica, pertanto, il regime di tassazione integrale riguardanon solo gli utili e i proventi equiparati distribuiti direttamente dai soggetti residenti nel paradiso fiscale, ma anche quelli - da essi generati - che fluiscono tramite societintermedie.

Al riguardo, si precisa che la medesima disciplina continua a rendersi applicabile sia agli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di societo enti soggetti all'imposta sul reddito delle societ sia ai proventi dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a) del TUIR. Si ritiene, infatti, che il sintetico riferimento letterale agli "utili", ora contenuto nel comma 4 dell'art. 47 del TUIR, debba essere interpretato - per motivi di coerenza sistematica - nella sua accezione pivasta e generale. Tale conclusione indirettamente confermata dalla relazione illustrativa al provvedimento che valorizza, in relazione al nuovo testo normativo, la sostituzione del termine "corrisposti" con "provenienti".

E' appena il caso di sottolineare che la modifica in discorso trova applicazione - per effetto del rinvio all'art. 47 del TUIR operato dal successivo art. 59 - anche relativamente agli utili e ai proventi equiparati percepiti da persone fisiche nell'esercizio di impresa e a quelli percepiti da societdi persone commerciali. Inoltre, la modifica apportata all'art. 89, comma 3, del TUIR dal nuovo comma 4-bis, introdotto nel decreto dalla legge di conversione, chiarisce che il menzionato regime di integrale concorso alla formazione del reddito riguarda anche gli utili e i proventi equiparati "provenienti" da societe enti di ogni tipo residenti in Stati o territori a fiscalitprivilegiata, percepiti da soggetti IRES.

In sede di applicazione della norma, con particolare riguardo alla ipotesi di partecipazioni indirette tramite sub-holding, si rende necessario individuare, nel complesso degli utili distribuiti, quelli generati dalle partecipate nel "paradiso".

Per un corretto inquadramento del problema, occorre tenere presente che la disposizione svolge, fondamentalmente, una funzione di chiusura del sistema contro le triangolazioni sui dividendi che consentono ai soci di percepire utili provenienti dai paradisi fiscali attraverso societintermedie, sostanzialmente interposte.

Ne consegue che - in presenza di partecipazioni in societresidenti in paesi a fiscalitprivilegiata indirettamente detenute - il regime di integrale tassazione si rende applicabile ai soli utili che - in coerenza con il dato testuale della disposizione - si possono considerare da esse "provenienti".

Nelle ipotesi estreme di sub-holding intermedie qualificabili come mere conduit company, l'intero utile da esse distribuito potrinfatti ritenersi generato nel paradiso fiscale in cui localizzata la societoperativa. Del pari, sarpossibile individuare - ragionevolmente - la fonte degli utili erogati da holding statiche o da societche non svolgono una effettiva attiviteconomica, limitandosi alla mera detenzione delle partecipazioni.

In ultimo, si ricorda che i possessori di partecipazioni in societresidenti in paesi a fiscalitprivilegiata (anche se diverse da quelle di controllo o collegamento) potranno ottenere la disapplicazione della normativa summenzionata qualora forniscano la dimostrazione - tramite l'esercizio dell'interpello secondo le modalitdel comma 5, lettera b), dell'art. 167 del TUIR - che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

E', invece, irrilevante l'eventuale parere favorevole alla disapplicazione della normativa CFC, emesso dall'Agenzia delle entrate in base alla esimente di cui alla lettera a), del comma 5, del citato articolo 167, a fronte della dimostrazione dell'esercizio di una effettiva attivitcommerciale della partecipata. Tale irrilevanza trova giustificazione ove si consideri che il regime di parziale concorso alla formazione del reddito previsto per gli utili societari non costituisce un'agevolazione, bensil rimedio contro la doppia imposizione degli utili medesimi, riservato alle solo ipotesi in cui essa puprodursi.

Come precisato dal comma 4 dell'art. 36 del decreto, la disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso e quindi agli utili e ai proventi equiparati distribuiti a decorrere dal medesimo periodo di imposta, anche prima di detta data.

25. Ammortamento dei beni materiali - Articolo 102 TUIR (art. 36, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter)

L'articolo 36, commi 5 e 6, del decreto, modificando l'articolo 102 del TUIR, esclude la possibilitdi dedurre quote di ammortamento anticipato per taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio d'impresa.

Piin particolare, il comma 5, novellando il comma 3, secondo periodo, del citato articolo 102 del TUIR,

prevede che l'esclusione dell'ammortamento anticipato si applica ai beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR, vale a dire "alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) ed m) dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285/1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1)", ovvero non sono "destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa".

Detta esclusione, pertanto, non si applica se tali beni sono destinati esclusivamente all'esercizio dell'attività d'impresa, rimanendo cosapplicabile ai soli beni appartenenti a tali categorie utilizzati "promiscuamente" dall'imprenditore.

Le predette modifiche all'articolo 102 si applicano, ai sensi del comma 6 dell'articolo 36 del decreto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo (4 luglio 2006), ai soggetti passivi IRES, nonchà titolari di reddito d'impresa ai fini IRPEF e riguardano anche i beni "acquistati nel corso di precedenti periodi d'imposta", come previsto espressamente dal citato comma 6.

In sostanza, la disposizione non consente di continuare ad effettuare l'ammortamento anticipato iniziato nel periodo d'imposta precedente.

Con riferimento alla deducibilità dei canoni di leasing riferibili ai beni in questione, il comma 6-bis, inserendo una nuova disposizione nel comma 7 dell'art. 102 del TUIR, subordina la deduzione fiscale alla condizione che il relativo contratto di leasing non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988 al costo del bene e non alla metà del periodo di ammortamento, come in precedenza previsto.

Tale ultima modifica normativa si applica, come stabilito dal comma 6-ter, ai canoni relativi a contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

26. Indeducibilità ammortamento terreni (art. 36, commi 7 e 8)

L'articolo 36, comma 7, stabilisce che ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle predette aree quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e comunque non inferiore al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo.

Rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione i fabbricati strumentali per destinazione e per natura ai sensi dell'art. 43, commi 1 e 2 del TUIR. Ne sono esclusi, pertanto, gli impianti e i macchinari ancorchinfissi al suolo.

Il successivo comma 8 prevede che le disposizioni del precedente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di periodi di imposta precedenti.

27. Riporto perdite nella trasparenza fiscale (art. 36, commi 9-11)

L'articolo 36, comma 9, del decreto modifica il comma 3 dell'articolo 115 del TUIR, aggiungendo alla fine il seguente periodo: "Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate".

A seguito della modifica normativa appena richiamata, il comma 10 dell'art. 36 del decreto modifica il comma 2 dell'art. 116 del TUIR, al fine di rendere applicabile la medesima disposizione anche ai soci (persone fisiche) delle società ristretta base personale che optano per il regime della trasparenza.

Scopo della disposizione quello di introdurre un limite all'utilizzo delle perdite fiscali anteriori alla tassazione per trasparenza, conformemente a quanto previsto per il regime delle perdite adottato nel consolidato fiscale.

Anteriormente alla modifica in commento, infatti, a differenza di quanto avviene nel consolidato, la società partecipante che ha esercitato l'opzione per la trasparenza aveva la possibilità di utilizzare le perdite pregresse sia per compensare i propri redditi che per compensare i redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata.

La modifica contrasta fenomeni di pianificazione fiscale consistenti nel ridurre le partecipazioni detenute in

una societal fine di accedere alla tassazione per trasparenza anzichal consolidato fiscale, all'interno del quale non consentito l'utilizzo di perdite pregresse.

Ai sensi del comma 11 dell'articolo 36 in esame, le disposizioni hanno effetto dal periodo d'imposta dei soci in corso alla data di entrata in vigore del decreto, ma solo con riferimento ai redditi delle societpartecipate relativi a periodi d'imposta chiusi a partire dalla predetta data. Ad esempio, in ipotesi di societpartecipata, che chiude il periodo di imposta al 31 luglio 2006, e di soci con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (1? gennaio-31 dicembre 2006), la modifica normativa trova applicazione. Diversamente, nel caso in cui il periodo di imposta della partecipata chiude il 30 giugno 2006, la nuova norma non trova applicazione.

28. Disposizione in materia di riporto illimitato delle perdite (art. 36, commi 12-14)

L'art. 36, commi da 12 a 14, del decreto modifica significativamente il contenuto dell'articolo 84 del TUIR in materia di riporto e utilizzo delle perdite fiscali.

28.1. Modifiche all'art. 84, comma 2

In particolare, l'articolo 36, comma 12, lett. a) modifica le disposizioni contenute nel comma 2 dell'art. 84, specificando che i primi tre periodi d'imposta, in relazione ai quali consentito il riporto illimitato delle perdite realizzate, devono decorrere "dalla data di costituzione" della societed introducendo la condizione che le perdite "si riferiscano ad una nuova attivitproduttiva".

Nell'attuale formulazione, il comma 2 dell'articolo 84 consente, quindi, il riporto illimitato qualora le perdite:

- a) siano prodotte da una nuova societnei primi tre periodi d'imposta dalla data della costituzione;
- b) si riferiscano ad un'attivitproduttiva effettivamente "nuova".

La modifica in commento ha introdotto un requisito "oggettivo", quello della nuova iniziativa produttiva, in aggiunta a quello "soggettivo", riferito alla societneo-costituita, al fine di agevolare l'effettivo avvio di una nuova attivitimpreditoriale, piuttosto che la continuazione di una "vecchia" attivitin capo ad un "nuovo" soggetto.

Il previgente comma 2 dell'articolo 84, invece, riconosceva il diritto al riporto illimitato nel tempo delle perdite generate nei primi tre periodi d'imposta, prescindendo dalla novitdell'iniziativa produttiva.

Per effetto dell'art. 41, che disciplina l'entrata in vigore del decreto, la norma, cosmodificata, si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2006.

Il comma 13 dell'art. 36 in commento, con norma di carattere transitorio, ha disposto che i requisiti prima richiamati sub a) e b) devono essere verificati anche con riferimento alle perdite illimitatamente riportabili (secondo la previgente disciplina) relativi a periodi d'imposta precedenti che non siano state ancora utilizzate alla data di entrata in vigore del decreto. Qualora tali requisiti non dovessero sussistere, le perdite "possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello di formazione, con le modalitpreviste al comma 1 del medesimo art. 84, ma non oltre l'ottavo".

In pratica, il contribuente deve verificare la sussistenza dei requisiti introdotti con la modifica in commento con riferimento alle perdite giprodotte e non ancora compensate alla data di entrata in vigore del decreto. In mancanza delle suddette (nuove) condizioni cui la norma subordina il diritto al riporto illimitato delle perdite pregresse, le stesse si considerano perdite limitatamente riportabili, fino all'ottavo periodo di imposta successivo a quello di formazione delle stesse.

28.2. Modifiche all'art. 84, comma 3

L'articolo 36, comma 12, lett. b) del decreto sopprime la lett. a) del comma 3 dell'art. 84 del TUIR.

Come noto il comma 3 dell'art. 84 impedisce il riporto delle perdite pregresse al contestuale verificarsi delle condizioni di seguito indicate:

- 1) trasferimento a terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie della societche riporta le perdite;
- 2) modifica dell'attivitprincipale in fatto esercitata nel periodo d'imposta di maturazione delle perdite.

La lett. a) del citato comma 3 consentiva, tuttavia, alle societappartenenti ad un gruppo il riporto delle perdite pregresse anche in presenza delle condizioni ostantive riportate sub 1) e 2). Con l'abrogazione di tale norma si impedisce anche alle societappartenenti ad un gruppo il riporto delle perdite pregresse in presenza delle predette condizioni.

Ai sensi del comma 14 dell'art. 36 del decreto, la modifica in commento - soppressione della lett. a) dell'art. 84, comma 3 - si applica ai soggetti le cui partecipazioni sono acquisite da terzi a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

29. Abolizione aliquota agevolata per i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati (art. 36, comma 15)

L'articolo 36, comma 15, del decreto testualmente recita: "l'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione. Il periodo precedente ha effetto per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto".

La norma abrogata prevedeva un regime di favore che si sostanziava nell'applicazione dell'aliquota agevolata dell'1 per cento ai fini dell'imposta di registro e la misura fissa ai fini delle imposte ipotecarie e catastali relativamente ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenisse entro 5 anni dal trasferimento, anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico, come precisato successivamente dall'articolo 76 della legge n. 448 del 28 dicembre 2001 (legge finanziaria 2002).

L'estensione alla generalitdei trasferimenti di immobili ricompresi in piani urbanistici particolareggiati, ha fatto venir meno la ratio della norma agevolativa della legge n. 388/2000, inducendo pertanto il legislatore, con il citato comma 15 dell'articolo 36, ad abolire il regime di favore: come espressamente enunciato dal citato comma 15, la norma trova applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale cui assoggettare i trasferimenti oggetto della abrogata agevolazione, si fa presente che gli stessi scontreranno l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'8%, e l'ipotecaria e catastale rispettivamente nella misura del 2% e dell'1%.

La portata abrogativa della norma tuttavia non assoluta, dato che l'agevolazione resta in vigore per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata pubblica, comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione.

30. Modifiche al regime di trasparenza delle societa responsabilitlimitata a ristretta base proprietaria (art. 36, commi 16 e 17)

L'art. 36, comma 16, del decreto apporta alcune modifiche all'art. 116 del TUIR che disciplina il regime di trasparenza delle societa responsabilitlimitata a ristretta compagine sociale.

La lettera a) del comma 16 modifica il comma 1 dell'art. 116 del TUIR eliminando la specifica causa di inapplicabilito di esclusione dal regime consistente nel possesso o acquisto di partecipazioni che si qualificano per la "participation exemption".

Le predette cause di inapplicabilito esclusione del regime, avevano la funzione di evitare che soci persone fisiche fruissero del regime agevolato di tassazione delle plusvalenze da partecipazioni riservato alle sole societdi capitali. Tali limitazioni, alla luce delle modifiche apportate dal medesimo comma in esame e di seguito descritte, non trovano ora pigiustificazione.

La lettera b) del comma 16, in commento, stabilisce che per le societin regime di trasparenza gli utili percepiti, di cui all'art. 89 del TUIR, e le plusvalenze realizzate, di cui all'art. 87 del TUIR, concorrono a formare il reddito nella misura del 40 per cento prevista per i soggetti IRPEF ai sensi dell'art. 58, comma 2, e dell'articolo 59.

Ne consegue che per una persona fisica la partecipazione indiretta in una societdi capitali, per il tramite di una societa responsabilitlimitata trasparente avr il medesimo trattamento fiscale delle partecipazioni detenute direttamente. In altre parole, la norma non consente alle persone fisiche di fruire del regime di esenzione

delle plusvalenze o di esclusione dei dividendi previsto per i soggetti IRES, per il solo fatto di possedere partecipazioni, non direttamente, ma attraverso un'altra società responsabilità limitata in regime di trasparenza.

Ai sensi del comma 17, dette modifiche normative trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

Quindi, con riferimento sia all'esercizio dell'opzione sia al trattamento fiscale delle distribuzioni di utili e della plusvalenze, dette modifiche trovano applicazione in relazione al periodo d'imposta non ancora chiuso al 3 luglio 2006. Ne consegue che per il medesimo periodo di imposta le societinteressate possono esercitare l'opzione per il regime di trasparenza anche se ne erano escluse sulla base della previgente formulazione della norma. Allo stesso modo, l'opzione giesercitata da soggetti che abbiano acquisito partecipazioni che si qualificano per la p.ex. prima dell'entrata in vigore della norma non perde efficacia.

Infine, gli utili e le plusvalenze relative al periodo di imposta nel quale si applica la disposizione sono assoggettate alle nuove regole di tassazione, ancorchrispettivamente percepiti o realizzate prima dell'entrata in vigore della disposizione medesima.

31. Minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci - Articolo 101 TUIR (art. 36, commi 18 e 19)

Il comma 18 dell'articolo 36 del decreto modifica il comma 1, dell'articolo 101 del TUIR, eliminando la lett. c), introdotta con la riforma dell'IRES, che consentiva la deduzione delle minusvalenze derivanti dalla destinazione dei beni ai soci o a finalitestraneee all'esercizio dell'impresa.

Sono, pertanto, in deducibili le minusvalenze in argomento, costituite dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

Tale modifica, ai sensi del successivo comma 19, si applica a partire dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto.

32. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale - Riforma (art. 36, commi 20-21)

Il comma 20 dell'articolo 36, del decreto, ha abrogato il comma 3 dell'articolo 93 del TUIR, secondo cui il valore delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi - determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti, "puessere ridotto per rischio contrattuale, a giudizio del contribuente, in misura non superiore al 2 per cento. Per le opere, le forniture ed i servizi eseguiti all'estero, se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti, la misura massima della riduzione elevata al 4 per cento".

E' soppressa, pertanto, la facoltper il contribuente di dare rilevanza fiscale alla svalutazione delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, operata per tenere conto del rischio contrattuale.

Il comma 21, dell'articolo 36, del decreto stabilisce che le disposizioni in commento si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (4 luglio).

33. Esclusione della no-tax area per i soggetti non residenti (art. 36, comma 22)

Il comma 22, alle lettere a) e b), apporta modifiche alle disposizioni contenute negli articoli 3 e 24 del TUIR, relative alla determinazione della base imponibile per i soggetti non residenti.

In particolare, la lettera a) sostituisce l'art. 3, comma 1, del TUIR, concernente la determinazione del reddito complessivo, prevedendo l'esclusione, per i redditi prodotti in Italia dai soggetti non residenti, dall'applicazione dei benefici fiscali di cui agli articoli 10, 11 e 12 del TUIR. Tali benefici consistono, rispettivamente, nella deduzione per oneri, nella deduzione per assicurare la progressivite nella deduzione per familiari a carico.

Peraltro, con riferimento alla esclusione dall'applicazione dell'art. 10 del TUIR, riguardante gli oneri deducibili, si fa presente che la modifica apportata all'art. 3 del TUIR non reca innovazioni sostanziali.

Dalla lettura combinata dell'art. 3 e dell'art. 24 del TUIR, che non ha subito modifiche al comma 2, si evince che continuano ad essere esclusi dal reddito complessivo dei soggetti non residenti i soli oneri deducibili di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1, dell'art. 10 del TUIR (canoni, livelli e censi che gravano sui redditi degli immobili, contributi, donazioni e oblazioni in favore delle organizzazioni non governative, indennitcorrisposte al conduttore per la perdita di avviamento, erogazioni liberali in denaro in favore del clero italiano, erogazioni liberali in denaro di cui all'art. 29, comma 2, della legge n. 516/1988, all'art. 21, comma

1, della legge n. 517/1988, e all'art. 3, comma 2, della legge n. 409/1993).

Pertanto, come nel previgente regime, i soggetti non residenti continuano a fruire del beneficio fiscale di cui all'art. 10 esclusivamente per gli oneri indicati nell'art. 24, comma 2.

Di carattere sostanziale invece, la modifica normativa che prevede l'esclusione dalla deduzione per assicurare la progressività dell'imposta di cui all'art. 11 del TUIR.

L'applicazione della no-tax area per i soggetti non residenti stata esclusa in ragione del fatto che la deduzione in discorso, compresa la quota base, prevista nella misura di tremila euro, che opera in favore di tutti i contribuenti a prescindere dalla tipologia di reddito prodotta, finalizzata a garantire la progressività dell'imposizione e per tale ragione si commisura al reddito complessivo di ciascun contribuente.

Il reddito complessivo per un attendibile segnalatore della situazione economica del contribuente solo per i soggetti residenti, i quali, come noto, sono tassati in Italia con riferimento a tutti i loro redditi, ovunque prodotti.

Cinon accade invece per i non residenti, il cui reddito, per la quota percepita in Italia, costituisce solo una parte del reddito complessivo che viene assoggettato a tassazione nel paese di residenza e quindi costituisce un parametro insufficiente della capacità contributiva complessiva.

Per tale motivo, il legislatore ha ritenuto opportuno escludere l'applicazione della no-tax area per il non residente, sul presupposto che saril suo Stato di residenza, che conosce (e tendenzialmente assoggetta ad imposizione) tutti i suoi redditi, ovunque prodotti, a riconoscerli eventuali benefici collegati alla capacità reddituale complessiva.

In merito alle deduzioni per oneri di famiglia, di cui all'art. 12 del TUIR, si fa presente che i non residenti erano giesclusi dalla fruizione di tale beneficio fiscale.

Ai sensi dell'art. 24, comma 3, ultimo periodo, del TUIR, concernente la determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti, quest'ultimi erano, infatti, giesclusi dal diritto a fruire delle detrazioni per carichi familiari.

All'atto della trasformazione del beneficio fiscale in discussione, da detrazione d'imposta a deduzione, avvenuta a decorrere dal 1° gennaio 2005, la scrivente, con circolare 6 giugno 2005, n. 31/E, ha chiarito che "in base ad una interpretazione logico sistematica, si deve ritenere che le nuove deduzioni non modifichino in maniera sostanziale le regole di tassazione previste per i soggetti non residenti: se, difatti, ai sensi dell'art. 24 del TUIR le detrazioni per oneri di famiglia non erano riconosciute in riduzione dell'imposta lorda dovuta dai soggetti non residenti, analogamente le nuove deduzioni non devono operare in riduzione del reddito da assoggettare a tassazione nel territorio dello Stato".

Ne consegue che la norma di nuova introduzione, diretta a prevedere l'esclusione dall'applicazione dell'art. 12 per i redditi prodotti in Italia dai non residenti, deve ritenersi una norma di coordinamento formale.

In ragione del passaggio dalle detrazioni alle deduzioni per carichi di famiglia, si fa presente altresì l'art. 36 in discussione, al comma 22, lett. b), prevede l'abrogazione dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 24 del TUIR, che, come sopra ricordato, escludeva la spettanza, per i non residenti, delle detrazioni per carichi di famiglia.

33.1. Decorrenza e adempimenti

La norma in esame, poichiriferita alla determinazione dell'IRPEF, imposta dovuta per anni solari, trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2006.

Con riferimento agli adempimenti a carico del sostituto d'imposta, si fa presente che la norma trova applicazione immediata e che, pertanto, sulle retribuzioni corrisposte a decorrere dal 4 luglio 2006 il sostituto non dovrpiriconoscere la deduzione per assicurare la progressività dell'imposta.

Per quanto concerne il recupero delle quote di deduzione riconosciute nel periodo antecedente l'entrata in vigore del D.L. in commento, il sostituto puprovvedere in sede di conguaglio di fine anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, se interviene nel corso d'anno, ovvero puanche distribuire il maggior onere fiscale sui periodi di paga al fine di evitare un aggravio per i contribuenti interessati.

34. Incentivazione per l'esodo dei dipendenti - Modifica agevolazione IRPEF (art. 36, comma 23)

Il comma 23 dispone l'abrogazione del comma 4-bis dell'articolo 19 del TUIR, che prevedeva un'agevolazione, ai fini dell'IRPEF, concernente le somme corrisposte ai dipendenti per incentivarne l'esodo.

In particolare, l'art. 19, comma 4-bis, del TUIR, prevedeva l'applicazione dell'aliquota prevista per la tassazione del trattamento di fine rapporto in misura ridotta alla metà quando i soggetti beneficiari delle somme, corrisposte al fine di incentivare la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, fossero donne con più di 50 anni di età o uomini di età superiore a 55 anni.

Al fine di salvaguardare i diritti di coloro che hanno gicontrattato un piano incentivato di esodo, la norma prevede un regime transitorio applicabile ai piani d'incentivo all'esodo concordati prima dell'entrata in vigore del decreto.

Più precisamente, la disciplina di cui al comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati anche successivamente all'entrata in vigore del decreto medesimo, purché in attuazione di accordi o atti che abbiano data certa anteriore alla data di entrata in vigore del decreto.

35. Ritenuta a titolo di acconto per i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere (art. 36, comma 24)

L'articolo 36, comma 24, del decreto modifica l'articolo 25, primo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 inserendo dopo le parole "o nell'interesse di terzi" le seguenti "o per l'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere".

Per effetto di detta modifica, l'obbligo per i sostituti d'imposta di effettuare la ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo, anche non abituali, esteso ai casi in cui vengano erogati compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere, che ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR, rientrano nella categoria dei redditi diversi.

La ritenuta va effettuata, all'atto del pagamento, con obbligo di rivalsa e a titolo di acconto dell'IRPEF nella misura del 20 per cento del compenso.

Si sottolinea che il comma 24 in esame completa, anche sotto il profilo dell'applicazione delle ritenute, l'equiparazione tra redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o di permettere, già esistente sotto il profilo della determinazione delle modalità di concorso al reddito nella categoria dei redditi diversi (articolo 71, comma 2, del TUIR).

L'obbligo di operare la ritenuta sorge per i compensi corrisposti a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto, ai sensi dell'art. 41 del decreto stesso.

Le ritenute operate dovranno essere versate nei tempi e nei modi ordinari.

36. Riforma regime fiscale delle c.d. stock option (art. 36, commi 25, 25-bis e 26)

Il testo originario dell'articolo 36, comma 25, del decreto ha abrogato la lettera g-bis) dell'articolo 51, comma 2, del TUIR. La legge di conversione del decreto ha reintrodotto tale disposizione, subordinando tuttavia la sua applicazione al verificarsi di determinate ulteriori condizioni e limiti.

Si ricorda che la lettera g-bis) disciplina il regime delle stock option, strumento attraverso il quale fidelizzare o premiare determinate categorie di dipendenti. In particolare, la norma prevede che, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, non concorre alla formazione di tale categoria reddituale "la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta; se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10 per cento, la predetta differenza concorre in ogni caso interamente a formare il reddito".

In sostanza, in base alla citata disposizione "la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente" non concorre a formare reddito di lavoro dipendente a condizione che:

- il prezzo pagato dal dipendente sia almeno pari al valore delle azioni stesse al momento dell'offerta;
- le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentino una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10%.

Non verificandosi entrambe le condizioni, la differenza costituisce reddito di lavoro dipendente imponibile.

Ciposto, il nuovo comma 25 dell'art. 36 del decreto, oltre a reintrodurre la predetta lettera g-bis), ha integrato il comma 2-bis dell'articolo 51 del TUIR, aggiungendo i seguenti periodi: "La disposizione di cui alla lettera g-bis) del comma 2 si rende applicabile a condizione che le azioni offerte non siano comunque cedute o costituite in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla data dell'assegnazione e che il valore delle azioni assegnate non sia superiore complessivamente nel periodo d'imposta alla retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente. Qualora le azioni siano cedute o date in garanzia prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'assegnazione concorre a formare il reddito ed assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione della garanzia. Se il valore delle azioni assegnate superiore al predetto limite, la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente concorre a formare il reddito."

Cicomporta che l'agevolazione ora subordinata al verificarsi di due ulteriori condizioni, ossia che il dipendente non ceda le azioni ricevute nei cinque anni successivi alla data dell'assegnazione e che nello stesso periodo quinquennale su di esse non siano costituite garanzie in qualsiasi forma (es.: pegno, disposizioni di mandato a vendere).

Per quanto riguarda la condizione temporale richiesta dalla norma per l'esclusione dal reddito imponibile del fringe benefit, si rileva che le azioni non devono essere cedute o acquistate dal datore di lavoro o dalla societemittente nessere utilizzate quali garanzia per l'ottenimento di finanziamenti o essere oggetto di mandato a vendere.

Il mancato rispetto di tale condizione, ossia la cessione delle azioni o la loro costituzione in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla assegnazione, comporta l'obbligo di tassazione nel periodo d'imposta in cui si verifica la cessione o la costituzione della garanzia, quale di reddito di lavoro dipendente. In tal modo, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'assegnazione assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione o la costituzione della garanzia.

E' opportuno evidenziare che in caso di cessione o di costituzione in garanzia anche di parte delle azioni il regime agevolativo non applicabile con riguardo alla totalitdelle azioni oggetto della medesima assegnazione.

Ai fini dell'individuazione del momento impositivo, assume rilevanza la notizia, acquisita dal datore di lavoro, dell'avvenuta cessione delle azioni da parte del dipendente, semprechil cessionario non sia lo stesso datore di lavoro o la societemittente. 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 delle azioni per almeno un quinquennio), il datore di lavoro-sostituto d'imposta tenuto ad informare i destinatari dell'assegnazione agevolata circa l'obbligo di comunicare tempestivamente allo stesso le eventuali cessioni delle 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, 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.

La nuova disposizione stabilisce inoltre che il valore delle azioni assegnate non deve superare l'importo della retribuzione lorda annua relativa al periodo d'imposta precedente a quello dell'assegnazione, vale a dire la retribuzione annua calcolata al lordo di imposte, contributi e deduzioni, quale risulta dal CUD. Pertanto, l'agevolazione non spetta se il valore delle azioni assegnate superiore al limite reddituale di riferimento: in tal caso la differenza tra il valore delle azioni assegnate e l'importo pagato dal dipendente concorre interamente

alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Si rileva inoltre che si deve tener conto della sola retribuzione relativa al rapporto di lavoro con riferimento al quale viene erogato il fringe benefit, escludendo quindi eventuali redditi di lavoro dipendente o assimilati erogati da altri datori di lavoro e conguagliati dal datore di lavoro che assegna le azioni.

In mancanza della possibilità di individuazione del parametro della retribuzione lorda annua dell'anno precedente, ad esempio nel caso in cui in detto anno il soggetto assegnatario delle azioni percepisca un trattamento pensionistico, si ritiene che si debba fare riferimento all'ultima retribuzione lorda annua relativa al rapporto di lavoro per il quale il fringe benefit è stato erogato.

Ai sensi dell'art. 36, comma 26, del decreto, le nuove disposizioni si applicano alle assegnazioni di azioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto (quindi successivamente al 4 luglio 2006), anche se i relativi piani sono stati deliberati anteriormente al 5 luglio 2006.

La legge di conversione del decreto ha, altresì introdotto all'articolo 36, il comma 25-bis, con cui è stato previsto che: "Il reddito derivante dall'applicazione del comma 25 rileva anche ai fini contributivi con esclusivo riferimento alle assegnazioni effettuate in virtù di piani di incentivazione deliberati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto e con esclusivo riferimento, ai fini del calcolo delle prestazioni, alle anzianità maturate in data successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Pertanto, con riferimento ai piani di stock option deliberati a decorrere dal 5 luglio 2006, qualora non siano rispettate le nuove condizioni previste dal secondo periodo del comma 2-bis dell'articolo 51 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente così determinato viene preso in considerazione ai fini della determinazione della base contributiva anche quando la cessione delle azioni avvenga successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro, in deroga a quanto previsto per i piani di azionariato deliberati precedentemente. Tuttavia, previsto un temperamento ai fini pensionistici in base al quale, per il calcolo delle prestazioni, il fringe benefit in questione rileva ai soli fini delle anzianità maturate in data successiva alla data di entrata in vigore del decreto.

37. Perdite di lavoro autonomo e di imprese minori - Revisione regime fiscale (art. 36, commi 27 e 28)

Il comma 27 dell'art. 36 ha riformulato l'articolo 8 del TUIR in materia di perdite di lavoro autonomo e di imprese minori.

Più precisamente, attraverso una modifica dei commi 1 e 3 del richiamato art. 8, è stata eliminata la possibilità per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo e per le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR, di portare in deduzione le perdite d'esercizio dal proprio reddito complessivo. Si ricorda che tale compensazione poteva avvenire unicamente nel periodo d'imposta in cui le perdite si erano prodotte, escludendo, quindi, la possibilità di riportarle in esercizi successivi (c.d. riporto in avanti).

La nuova disciplina introdotta dal decreto ha previsto anche per tali contribuenti, come già avviene per i soggetti in contabilità ordinaria, la possibilità di dedurre le perdite unicamente dai redditi della stessa categoria di quella che le ha generate. Le stesse perdite possono essere scomutate, pertanto, sempre dai redditi della stessa specie, nei successivi periodi d'imposta ma non oltre il quinto. Si passa, in sostanza, da un regime di compensazione orizzontale ad uno verticale che diventa, pertanto, il regime normale delle perdite per la generalità dei contribuenti.

Il comma 2 dell'articolo 8 non ha subito rilevanti modificazioni. Viene confermato il principio per cui le perdite delle società di persone e delle associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR sono imputate direttamente ai singoli soci (proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili) i quali potranno dedurle nell'esercizio in cui sono realizzate e, per la parte eccedente, negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, dai redditi appartenenti alla stessa categoria di reddito dalla quale derivano. Tale disciplina, nel caso di perdite di società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale, si applica unicamente nei confronti dei soci accomandatari.

Si ritiene opportuno precisare che il comma 3, dell'art. 8, così come modificato dal decreto, dispone che anche nei confronti delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni trovi applicazione il comma 2 e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, il comma 3 dell'articolo 84 del TUIR (così come modificati dall'art. 36, commi 12, 13 e 14 del decreto) che rispettivamente disciplinano il riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre esercizi di attività l'applicazione della norma antielusiva diretta ad evitare un uso distorto del beneficio temporale previsto dal comma 2 (cfr. par. 28).

A tal proposito si fa presente che il comma 2 dell'articolo 84 del TUIR, richiamato dal modificato comma 3 dell'articolo 8, si riferisce alla possibilità di computare le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta in

diminuzione del reddito complessivo. Il riferimento al reddito complessivo, peraltro, stato introdotto nella norma quando la stessa si riferiva ai soggetti IRES (giIRPEG).

Per quanto concerne i soggetti indicati nell'art. 66 del TUIR ed i professionisti, il richiamo alla nozione di reddito complessivo non pu  essere riferito al reddito della specie di appartenenza.

L'art. 36, comma 28, del decreto regola la decorrenza delle disposizioni di cui al comma 27 e dispone che queste ultime si applicano ai redditi ed alle perdite realizzati dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

38. Reddito di lavoro autonomo - Plusvalenze e minusvalenze - Cessione clientela - Spese sostenute dal committente (art. 36, comma 29)

Il comma 29 dell'art. 36 del decreto ha modificato in modo incisivo le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

I nuovi commi 1-bis e 1-ter inseriti nell'art. 54 del TUIR, innovando la disciplina, prevedono la rilevanza reddituale delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate attraverso l'estromissione dei beni strumentali dall'ambito dell'attivit  di lavoro autonomo. Sono escluse le cessioni di beni il cui costo di acquisto non ammortizzabile, come ad esempio gli immobili e gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

Le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla formazione del reddito quando sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso, mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o quando i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalit  estranee all'arte o professione.

Ai sensi del nuovo comma 1-ter, le plusvalenze e le minusvalenze sono date dalla differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennit  percepiti ed il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene ed il costo non ammortizzato. Nell'ipotesi di beni il cui costo non sia integralmente deducibile, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Si ritiene, inoltre, che, in applicazione del criterio di imputazione temporale dei redditi di lavoro autonomo fondato sul principio di cassa ed in mancanza di un espresso riferimento normativo, non vi sia la possibilit  per il professionista di rateizzare in pie sercizi la plusvalenza realizzata, come previsto, invece, dall'art. 86, comma 4, del TUIR.

Il comma 29 in esame, inoltre, ha aggiunto il comma 1-quater all'art. 54 del TUIR. In base a tale norma, concorrono a formare il reddito del professionista anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attivit  artistica o professionale. Nel caso in cui il compenso derivante dalla cessione della clientela o di elementi immateriali, sia riscosso in un'unica soluzione, la nuova lettera g-ter, del comma 1 dell'art. 17 del TUIR, inserita dal citato comma 29, prevede la possibilit  per il contribuente di assoggettare tali importi a tassazione separata.

Infine, il comma 29 ha regolato espressamente la fattispecie relativa alla deducibilit  delle spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura. Fermo restando la natura di compenso dei rimborsi spese, in base alla nuova formulazione del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura per l'importo effettivamente pagato dal committente, sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo e, quindi, non soggiacciono al limite del 2% previsto dalla prima parte del comma 5.

Dal punto di vista degli adempimenti, il committente riceverda colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio. Il committente comunicher  al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invierallo stesso copia della relativa documentazione fiscale. In questo momento il costo non deducibile per l'impresa committente. Il professionista emetterla parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considereril costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni. L'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

39. Credito per imposte su redditi di lavoro dipendente all'estero (art. 36, comma 30)

L'articolo 36, comma 30, del decreto contiene un'importante disposizione in materia di quantificazione del credito per le imposte pagate all'estero in relazione al lavoro dipendente ivi svolto. La norma formula un'interpretazione autentica dell'articolo 165, comma 10, del TUIR, in relazione all'articolo 51, comma 8-bis), del TUIR.

Come noto, ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis), il reddito di lavoro dipendente per un'attività lavorativa svolta all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, per un periodo superiore a 183 giorni, non viene determinato su una base analitica, bensì partecipa alla base imponibile complessiva del lavoratore residente soltanto nel limite delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Pertanto, il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia del lavoratore residente, ma soltanto nel limite della retribuzione convenzionale forfetariamente determinata.

Secondo la disposizione in esame, il credito per le imposte pagate all'estero sul predetto reddito prodotto oltre frontiera deve essere riconosciuto soltanto proporzionalmente alla quota - parte che concorre alla formazione della base imponibile, secondo quanto disposto dall'articolo 165, comma 10, del TUIR.

40. Campione d'Italia (art. 36, comma 31)

L'abrogato articolo 188 del TUIR prevedeva un particolare sistema di calcolo che era basato sull'utilizzo di un tasso di cambio convenzionale per la conversione in euro, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dei redditi prodotti in franchi svizzeri, per un ammontare non superiore a duecento mila franchi, di coloro che risiedevano nel comune e nel territorio di Campione d'Italia.

Tale sistema 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 assimilabile a quello svizzero, caratterizzato dall'utilizzo del franco svizzero e da un costo della vita superiore a quello registrato in Italia e che sarebbero stati penalizzati dalla conversione dei redditi in lire secondo le modalità ordinarie previste dall'articolo 9 del TUIR.

Oggi giorno la distanza fra il costo della vita in Svizzera e in Italia, se pure esistente all'epoca in cui stato previsto il beneficio, sostanzialmente venuta meno.

La nuova norma prevede, quindi, l'eliminazione di questa eccezione relativa solo ai cittadini di Campione.

In base al principio consolidato della unitarietà del periodo d'imposta, i criteri di determinazione del reddito introdotti dal decreto si rendono applicabili all'intero periodo d'imposta e quindi a partire dal 1° gennaio 2006.

41. Sospensione dei versamenti per pubbliche calamità (art. 36, commi 32 e 33)

Il comma 32 dell'articolo 36 del decreto prevede che nei periodi d'imposta in cui sospeso, a causa di calamità pubbliche, il versamento di contributi, comunque consentita la deducibilità degli stessi o la relativa non concorrenza alla formazione del reddito, se tale deducibilità non concorrenza ordinariamente prevista da disposizioni di legge.

Nel periodo d'imposta in cui avviene il versamento, a seguito della cessazione dei termini di sospensione, detti contributi non possono essere ulteriormente dedotti o esclusi dal reddito.

Tale disposizione costituisce una deroga al principio secondo il quale i contributi concorrono alla base imponibile nell'anno in cui avviene il versamento ("per cassa").

La ratio sottostante la norma quella di evitare che il contribuente, proprio nel periodo in cui si manifestano gli effetti negativi della calamità subisca un aggravio di prelievo; nel contempo, per la norma anche volta ad evitare un doppio beneficio che potrebbe ottenersi nel momento in cui il contributo sospeso, oltre a non concorrere alla base imponibile nell'anno di sospensione, fosse, anche, successivamente dedotto nell'anno di pagamento del contributo.

E' stata introdotta anche una disposizione di carattere transitorio, che prevede la possibilità per coloro che, durante la sospensione disposta per calamità pubbliche, non hanno dedotto (o dal cui reddito non sono stati esclusi) i contributi, di dedurre (o escludere gli stessi) dal reddito relativo al periodo d'imposta in cui, cessata la sospensione, sarà effettuato il versamento.

La finalitinsita nella predetta disposizione di carattere transitorio quella di non penalizzare chi non ha dedotto i contributi nei periodi d'imposta in cui ha operato la sospensione.

Il successivo comma 33 ha contestualmente abrogato le norme che erano state adottate in passato allo scopo di disciplinare le modalitdi deduzione dei contributi e dei tributi relativamente alle ipotesi in cui fossero stabilite sospensioni dei relativi versamenti in conseguenza di calamitpubbliche. In particolare, l'abrogazione riguarda:

- l'articolo 13, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449;
- l'articolo 11 della legge 18 febbraio 1999, n. 28;
- l'articolo 28 della legge 13 maggio 1999, n. 133;
- l'articolo 3, comma 2-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1985, n. 791, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1986, n. 46.

42. Acconti IRES ed IRAP per l'anno 2006 (art. 36, comma 34)

L'articolo 36, comma 34, del decreto dispone, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che nella determinazione dell'ammontare dell'acconto dovuto dai soggetti all'imposta sul reddito delle societ(di cui all'articolo 73 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), si assume quale imposta del periodo precedente quella rideterminata in base alle disposizioni contenute nel medesimo decreto; eventuali conguagli sono versati insieme alla seconda o unica rata dell'acconto.

Questa regola vale non solo per la determinazione dell'acconto ai fini dell'imposta sul reddito delle societ(IRES) ma anche ai fini dell'imposta regionale sulle attivitproduttive (IRAP).

La disposizione recata dal comma 34 in commento, che riguarda la determinazione dell'acconto con il metodo storico, ha ad oggetto l'acconto dovuto ai fini IRES e, pertanto, si applica ai contribuenti soggetti a tale imposta, con la conseguenza che restano fuori dal capo di applicazione della norma i contribuenti persone fisiche e le societdi persone anche se esercenti attivitdi impresa.

L'obbligo di calcolare la prima rata di acconto sulla base delle disposizioni in vigore per il 2006 riguarda gli acconti per i quali non siano scaduti i termini per effettuare il versamento alla data di entrata in vigore della norma in esame. Ne consegue che, per l'acconto IRES, si deve tenere conto della data di entrata in vigore del decreto, ossia il 4 luglio 2006, mentre per l'acconto IRAP si fa riferimento alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, posto che la rideterminazione dello stesso stata introdotta dalla legge di conversione. I contribuenti per i quali sono trascorsi i termini predetti devono dunque applicare le nuove disposizioni per il versamento della seconda o unica rata di acconto.

Tale soluzione interpretativa torna applicabile anche nell'ipotesi in cui i contribuenti, essendo scaduto il termine per il versamento, si siano avvalsi della facolt di effettuarlo entro il trentesimo giorno successivo ai termini di scadenza, con la maggiorazione dello 0,40 per cento, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435.

Per converso devono adeguarsi alle nuove disposizioni fin dal primo versamento in acconto i soggetti che versano la prima rata successivamente all'entrata in vigore dei disposti normativi in esame (a titolo esemplificativo: soggetti con esercizio a cavallo e i soggetti che, per legge, possono approvare il bilancio oltre il termine dei quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e versano il saldo entro il ventesimo giorno del mese successivo a quello stabilito per l'approvazione del bilancio).

43. Norma di interpretazione autentica sulla qualificazione dei proventi illeciti (art. 35, comma 34-bis)

L'articolo 36, comma 34 bis, del decreto interpreta autenticamente l'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Quest'ultimo, in particolare, stabilisce il principio per cui nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR, se in esse classificabili, devono intendersi ricompresi anche i proventi derivanti da atti, fatti ed attivitqualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non gisottoposti a sequestro o confisca penali. I redditi, classificati nelle specifiche categorie, vengono determinati alla luce delle regole generali dettate, per ciascuna di esse, dallo stesso Testo unico.

Interpretando autenticamente il testo della disposizione riportata, il comma 34 bis dell'articolo 36 stabilisce che qualora i proventi illeciti non siano classificabili nelle altre categorie di cui all'articolo 6, comma 1, sopra richiamato, i medesimi vengono inquadrati, anche ai fini della loro determinazione, nella categorie dei redditi diversi di cui agli articoli 67 e seguenti del TUIR.

44. Misure urgenti per il contrasto del lavoro nero e per la promozione della sicurezza nei luoghi di lavoro (art. 36-bis, comma 7 e 8)

L'articolo 36-bis, inserito dalla legge di conversione, al comma 7, lettere a) e b), modifica, rispettivamente, i commi 3 e 5 dell'articolo 3 del decreto legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73. Le modifiche apportate interessano le sanzioni in materia di utilizzazione di lavoratori irregolari e quelle concernenti gli organi competenti alla loro applicazione. Per la vigenza della norma occorre fare riferimento all'entrata in vigore della legge di conversione.

Per effetto della prima modifica, la sanzione prevista dal citato comma 3 per l'utilizzo di lavoro irregolare non è fissata in misura proporzionale ("dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione"), ma quantificata in una somma che varia "... da euro 1.500 a euro 12.000 per ciascun lavoratore, maggiorata di euro 150 per ciascuna giornata di lavoro effettivo".

La nuova misura sanzionatoria non appare piccommisurata al costo del lavoro calcolato "per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione", ma determinata in misura fissa, maggiorata di 150 euro per ogni giornata di lavoro effettivo.

La modifica introdotta con il decreto appare coerente con il principio stabilito dalla Corte Costituzionale con sentenza del 12 aprile 2005, n. 144, che aveva dichiarato incostituzionale l'articolo 3, comma 3, del D.L. n. 12/2002, nella parte in cui non ammetteva la possibilità di provare che il rapporto di lavoro irregolare avesse avuto inizio successivamente al 1° gennaio dell'anno nel quale stata constatata la violazione.

La successiva lettera b) dell'articolo 36-bis, comma 7, in commento, ha invece modificato il comma 5 dell'articolo 3 del decreto legge n. 12/2002.

Tale ultima norma prevedeva che "Competente alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 l'Agenzia delle entrate. Si applicano le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16".

In base alla pregressa formulazione dell'articolo 3, comma 5, alla sanzione in argomento si applicavano i principi generali introdotti con il decreto legislativo n. 472/1997, con l'unica esclusione della preventiva notifica dell'atto di contestazione previsto al comma 2 dell'articolo 16.

La norma attribuiva, peraltro, il potere sanzionatorio all'Agenzia delle entrate. Di conseguenza, l'eventuale contenzioso riguardante il provvedimento ricadeva automaticamente nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie, posto che, secondo l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, coscome modificato dall'articolo 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, essa comprende "... tutte le controversie aventi ad oggetto. le sanzioni amministrative, comunque irrogate da Uffici finanziari".

La modifica apportata dal comma 7, lettera b), ha integralmente sostituito l'articolo 3, comma 5, del D.L. n. 12/2002, prevedendo che "Alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 provvede la Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente. Nei confronti della sanzione non ammessa la procedura di diffida di cui all'art. 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124".

Non stato modificato, invece, il comma 4 dell'articolo 3 del decreto legge n. 12/2002, in base alla quale "Alla constatazione della violazione procedono gli organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro".

Il comma 8 dell'articolo 36-bis del decreto stabilisce che "le agevolazioni di cui all'articolo 29 del decreto-legge 23 giugno 1995, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1995, n. 341, trovano applicazione esclusivamente nei confronti dei datori di lavoro del settore edile in possesso dei requisiti per il rilascio della certificazione di regolarità contributiva anche da parte delle Casse edili. Le predette agevolazioni non trovano applicazione nei confronti dei datori di lavoro che abbiano riportato condanne passate in giudicato per la violazione in materia di sicurezza e salute nei luoghi di lavoro per la durata di cinque anni dalla pronuncia della sentenza".

Per effetto della disposizione introdotta, viene subordinato l'accesso alle agevolazioni contributive vigenti per i datori di lavoro nel settore edile al possesso dei requisiti per il rilascio della certificazione di regolarità contributiva rilasciata dall'INPS, dall'INAIL e, nei casi in cui sia presente apposita convenzione, anche da parte delle Casse edili.

La disciplina di favore per i soggetti in precedenza individuati, che si sostanzia nell'applicazione di una riduzione percentuale sull'ammontare dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti all'INPS ed all'INAIL, quella contenuta nell'articolo 29 del decreto-legge 23 giugno 1995, n. 244, coscome convertito dalla legge 8 agosto 1995, n. 341.

Viene prevista inoltre l'esclusione, per la durata massima di cinque anni, dagli stessi benefici per i datori di lavoro che abbiano riportato condanne passate in giudicato per la violazione della normativa in materia di sicurezza sul lavoro.

45. Attribuzione della qualifica di sostituto d'imposta al curatore fallimentare e al Commissario liquidatore (art. 37, comma 1)

L'articolo 37, comma 1, del decreto modifica l'articolo 23, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, inserendo, dopo le parole "le persone fisiche che esercitano arti e professioni", le seguenti: "il curatore fallimentare, il commissario liquidatore".

Per effetto di detta modifica il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore acquistano la qualifica di sostituti d'imposta non solo in relazione all'obbligo di ritenuta stabilito per i redditi di lavoro dipendente dall'articolo 23, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973, ma anche in relazione agli obblighi di ritenuta previsti per le altre tipologie di reddito dalle disposizioni che rinviano al medesimo articolo 23, primo comma, per l'individuazione dei sostituti d'imposta.

Il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore sono tenuti ad effettuare le ritenute anche sulle somme corrisposte in sede di riparto parziale o finale, i cui presupposti si verificano a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto, ai sensi dell'articolo 41 del decreto stesso.

Le ritenute operate vanno versate nei tempi e nei modi ordinari entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle stesse.

Il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore devono altresì adempiere agli obblighi di certificazione - tra cui il rilascio della certificazione unica modello CUD ai soggetti interessati - e di presentazione della dichiarazione annuale previsti per i sostituti d'imposta.

46. Accertamento sulla base degli studi di settore (art. 37, commi 2 e 3)

L'articolo 37, commi 2 e 3, del decreto dispone l'abrogazione dei commi 2 e 3 dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, che reca disposizioni in materia di accertamento sulla base degli studi di settore.

Detta abrogazione opera a partire dal periodo di imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del decreto; quindi per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare anche con riferimento al periodo di imposta 2005.

Attraverso tale modifica, il legislatore dispone l'applicazione generalizzata dell'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti dei contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, prescindendo dal regime di contabilità adottato.

In precedenza, ai sensi delle norme abrogate, l'Amministrazione finanziaria poteva procedere all'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria (anche per opzione), e degli esercenti arti e professioni, se:

- in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risultava superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta;
- nel caso di rilevanti situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale (limitatamente ai soggetti esercenti attività d'impresa);
- in caso di inattendibilità della contabilità ordinaria, in base ai criteri stabiliti con il regolamento approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

In altri termini, con l'abrogazione delle norme citate, per sottoporre ad accertamento i contribuenti

interessati, sufficiente che gli stessi non risultino congrui anche per una sola annualità rispetto agli studi di settore.

Il comma 3 dell'articolo 37 del decreto dispone che, con riferimento al primo periodo di imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore del decreto medesimo, l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore puè essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione, con le modalitè previste dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica del 31 maggio 1999, n. 195.

Cicomporta, ad esempio, che per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il predetto adeguamento potressere eseguito gicon riferimento all'anno 2005.

Si ritiene, infine, che il richiamo espresso operato dalla norma all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica del 31 maggio 1999, n. 195 comporta che in sede di adeguamento la maggiorazione del 3 per cento commisurata ai ricavi e compensi non annotati si applica qualora la differenza tra ricavi e compensi annotati nelle scritture contabili e quelli risultanti dagli studi di settore sia superiore al 10 per cento dei ricavi e compensi annotati.

47. comunicazione all'anagrafe tributaria (art. 37, commi 4 e 5)

L'articolo 37, commi 4 e 5, del decreto interviene sulle disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

In particolare, i citati commi 4 e 5 si ricollegano alle disposizioni concernenti gli adempimenti a carico delle banche e degli altri soggetti richiamati al citato articolo 7 del D.P.R. n. 605, aggiungendo, al medesimo articolo 7, il seguente periodo: "...; l'esistenza dei rapporti, nonchla natura degli stessi sono comunicati all'anagrafe tributaria, ed archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale."

Per effettori tale intervento, le banche, la societè Poste italiane, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le societè di gestione del risparmio e ogni altro intermediario finanziario devono comunicare telematicamente all'Anagrafe tributaria l'elenco, completo di codice fiscale, dei soggetti con i quali intrattengono rapporti, con la specificazione della natura di quest'ultimi. Tali dati saranno acquisiti dall'Anagrafe tributaria in un'apposita sezione.

L'obbligo di comunicazione telematica, come puntualizzato nel successivo comma 5, dovrriguardare i soggetti con i quali le banche e gli altri soggetti tenuti alla comunicazione abbiano instaurato rapporti ancora in essere alla data del 1º gennaio 2005, non rilevando la circostanza che successivamente a tale data essi siano cessati; per converso l'obbligo non configurabile in relazione a soggetti con i quali il rapporto sia cessato prima del 1º gennaio 2005.

Come disposto dallo stesso comma 5 dell'articolo 37, la decorrenza operativa della procedura di comunicazione all'anagrafe tributaria subordinata alla emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che definisca "... le specifiche tecniche, le modalitè i termini per la comunicazione delle informazioni (...) relative ai rapporti posti in essere a decorrere dal 1º gennaio 2005, ancorhcessati, nonchper l'aggiornamento periodico delle medesime informazioni."

48. Violazione degli obblighi degli operatori finanziari (art. 37, comma 6)

L'articolo 37, comma 6, del decreto ha modificato l'articolo 10 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che disciplina le sanzioni per le violazioni da parte degli operatori finanziari degli obblighi scaturenti da richieste dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto.

Le modifiche intervenute hanno adeguato il sistema sanzionatorio relativo agli operatori finanziari al mutato quadro normativo conseguente alle modifiche in materia di indagini economiche finanziarie operate con la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005) agli articoli 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Per effetto della nuova formulazione dell'articolo 32, comma 1, numero 7), del D.P.R. n. 600/1973 ed analogamente dell'articolo 51, comma 2, numero 7), del D.P.R. n. 633/1972 gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono richiedere "alle banche, alla societè Poste italiane S.p.a., per le attivitè finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli Organismi di investimento collettivo del

risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonchale garanzie prestate da terzi."

Cipremesso, l'articolo 10, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 dispone attualmente che "se viene omessa la trasmissione dei dati delle notizie e dei documenti richiesti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 nell'esercizio dei poteri inerenti all'accertamento delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto ovvero i documenti trasmessi non rispondono al vero o sono incompleti, si applica la sanzione amministrativa da lire quattro milioni (euro 2.066, n.d.r.) a lire quaranta milioni (euro 20.658, n.d.r.)".

L'articolo 37, comma 6, lettera b) del decreto ha inoltre inserito nel menzionato articolo 10, il comma 1-bis, secondo cui "la sanzione prevista al comma 1 si applica nel caso di violazione degli obblighi di comunicazione previsti dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605."

Risultano quindi ampliate le condotte punibili ai sensi del citato articolo 10 del D.Lgs. n. 471/1997.

La disposizione del nuovo comma 1-bis ha portata innovativa, giacché estende l'applicabilità della sanzione amministrativa alle ipotesi di violazioni dei nuovi obblighi di comunicazione all'anagrafe tributaria previsti a carico degli operatori finanziari dall'articolo 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605/1973, secondo cui "... l'esistenza dei rapporti, nonché la natura degli stessi sono comunicati all'anagrafe tributaria, ed archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale."

49. Poteri dell'anagrafe tributaria (art. 37, comma 7)

L'articolo 37, comma 7, del decreto ha modificato l'articolo 8, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, recante disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale.

Per effetto della novella, il citato articolo 8, primo comma, prevede che "l'anagrafe tributaria può inviare questionari a qualsiasi soggetto, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, e può richiedere la presentazione di allegati alle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, da redigersi in conformità modelli stabiliti con decreto del Ministro per le finanze, allo scopo di acquisire o verificare gli elementi di identificazione necessari per l'attribuzione del numero di codice fiscale e tutti gli altri elementi contenuti nelle domande di attribuzione di cui al precedente art. 4, nonché gli altri dati utili per una completa individuazione del soggetto ovvero ai fini dell'accertamento di tributi o contributi."

L'anagrafe tributaria può inviare questionari qualora sia necessario acquisire o verificare gli elementi utili per una completa individuazione del contribuente. Tale procedura, per effetto delle modifiche apportate, adesso sarà utilizzabile anche solo per l'acquisizione di dati utili all'attività di controllo.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria potrà inviare a qualsiasi soggetto questionari predisposti dall'anagrafe tributaria, con invito a restituirli compilati e sottoscritti entro un termine prescritto, ogni qual volta dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria risulteranno situazioni tali da giustificare la richiesta di chiarimenti, dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento di tributi o contributi.

Al riguardo, si osserva che tali questionari possono essere inviati anche a soggetti terzi in possesso di informazioni utili ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato contribuente.

50. Elenco dei clienti e dei fornitori (art. 37, commi 8 e 9)

L'articolo 37, comma 8, del decreto introduce nell'articolo 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, riguardante la comunicazione dati IVA, il nuovo comma 4-bis, che dispone nei confronti dei contribuenti IVA l'obbligo di presentare all'Amministrazione finanziaria, esclusivamente per via telematica, l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti (fornitori).

La disposizione volta ad incrementare gli strumenti di controllo e di contrasto all'evasione tributaria.

Il nuovo adempimento, che ha cadenza annuale, deve essere assolto entro sessanta giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione annuale dati IVA e, quindi, entro il 29 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente.

Per quanto riguarda i soggetti da includere negli elenchi, il citato comma 4-bis ricomprende tra i clienti tutti

coloro nei cui confronti stata emessa fattura. Tuttavia in sede di prima applicazione, al fine di rendere meno oneroso il nuovo adempimento, il comma 9 dell'articolo 37 del decreto prevede per l'anno d'imposta 2006 l'indicazione dei soli clienti titolari di partita IVA.

Nell'elenco dei fornitori occorre indicare esclusivamente i soggetti titolari di partita IVA da cui sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, non rilevano gli acquisti di beni e servizi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

I dati che devono essere riportati negli elenchi per ciascun soggetto riguardano l'indicazione del codice fiscale, l'importo complessivo delle operazioni effettuate, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, con evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, nonché delle operazioni non imponibili e di quelle esenti.

Con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno individuati gli elementi informativi da indicare nei predetti elenchi nonché le modalità di presentazione per via telematica degli stessi. E' inoltre prevista la possibilità di differire, con il citato provvedimento, il termine di presentazione degli elenchi in esame nei confronti di determinate categorie di contribuenti ovvero per prevenire o fronteggiare problematiche di natura tecnica, anche in considerazione dei dati da trasmettere.

Ai fini sanzionatori, l'omessa presentazione degli elenchi, nonché l'invio degli stessi con dati falsi o incompleti, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa in misura fissa (da un minimo di 258 ad un massimo di 2.065 euro) prevista dall'articolo 11 del D.Lgs. n. 471/1997.

Al riguardo, si precisa che si rende applicabile l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

51. Modifica dei termini e delle modalità di trasmissione delle dichiarazioni e dei termini di versamento (art. 37, commi 10, 11, 12, 13, 14, 53, 54 e 55)

Con i commi da 10 a 14 e da 53 a 55 dell'articolo 37 del decreto il legislatore ha provveduto a ridefinire i termini di diversi adempimenti fiscali, con effetto dal 1° maggio 2007. Con la medesima decorrenza stata, altresì ampliata la platea dei soggetti tenuti alla trasmissione delle dichiarazioni fiscali esclusivamente attraverso il canale telematico. Il complesso degli interventi in commento consente una pirazonale distribuzione dei termini di presentazione delle dichiarazioni e dei versamenti ed una complessiva accelerazione della disponibilità delle dichiarazioni per l'Amministrazione finanziaria.

51.1. Modificazioni al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in materia di termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni (art. 37, comma 10)

Rilevanti innovazioni sono state apportate dal decreto in tema di termini e modalità di presentazione delle dichiarazioni previste nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

In particolare, l'articolo 37, comma 10, lettera a) del decreto, modificando il comma 1 dell'articolo 1 del D.P.R. n. 322/1998, stabilisce che ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio dell'anno di utilizzo. Tale termine era precedentemente fissato al 15 febbraio.

I modelli devono essere utilizzati per le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione.

A tal proposito, con riferimento ai soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il decreto ha aggiunto il seguente periodo: "relativamente ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 2". Con questa specificazione il legislatore ha inteso riferire tale disposizione esclusivamente ai soggetti IRES di cui all'articolo 73 del TUIR.

L'articolo 37, comma 10, lettera b) del decreto, modificando l'articolo 2 del citato D.P.R. n. 322, ha previsto che le persone fisiche e le società e le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 presentino la dichiarazione in forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a., tra il 1° maggio ed il 30 giugno ed in via telematica entro il 31 luglio. In precedenza la disposizione prevedeva per la modalità cartacea il termine finale del 31 luglio e quello del 31 ottobre per la modalità telematica.

La medesima disposizione, relativamente a tutti i soggetti IRES, modificando il comma 2 dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322/1998, ha stabilito che la presentazione della dichiarazione avviene esclusivamente in via telematica, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione, escludendo definitivamente la presentazione a mezzo banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.

Ne consegue che il termine di presentazione della dichiarazione unico e non plegato alla modalità di presentazione mentre, in precedenza, il termine era fissato all'ultimo giorno del settimo ovvero del decimo mese successivi alla chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario, in funzione della modalità di presentazione utilizzata, cartacea ovvero telematica.

L'articolo 37, comma 10, lettera c) del decreto, modificando il comma 1 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, ne ha abrogato il terzo periodo, il quale prevedeva che "la dichiarazione dei sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, di cui all'articolo 4 pu essere inclusa nella dichiarazione unificata". Per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Modelli 770) non prevista la possibilità di ricomprendere nella dichiarazione unificata il "modello 770 Ordinario" (analogamente a quanto previsto per il "modello 770 Semplificato").

La medesima disposizione, modificando il comma 2 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, stabilisce ora che le dichiarazioni sopra menzionate, compresa quella unificata, sono presentate in via telematica all'Agenzia delle entrate - direttamente o tramite gli incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, del medesimo articolo 3 - da tutti i soggetti tenuti, per il periodo d'imposta cui si riferiscono le predette dichiarazioni, alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, con l'eliminazione dell'inciso relativo all'esclusione dall'obbligo all'invio telematico delle persone fisiche che hanno realizzato nel periodo d'imposta un volume di affari inferiore o uguale ad euro 10.000, nonchcon l'inserimento nel comma del riferimento ai "parametri", il canale telematico diviene, quindi, obbligatorio anche per le persone fisiche tenute alla dichiarazione IVA, a prescindere dal volume d'affari, e per i soggetti con attività soggette a parametri.

L'articolo 37, comma 10, lettera c) del decreto, modificando infine il comma 7 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, ha stabilito che le banche e la Poste italiane S.p.a. trasmettano in via telematica all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni cartacee ricevute, entro quattro mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione delle stesse ovvero, per le dichiarazioni presentate oltre tale data, dalla data dell'effettiva presentazione. Il termine di quattro mesi era precedentemente fissato in cinque mesi.

L'articolo 37, comma 10, lettera d) del decreto ha stabilito al 31 marzo il termine previsto dall'articolo 4, comma 3-bis del D.P.R. n. 322/1998, al quale i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 29 del D.P.R. n. 600 /1973, tenuti al rilascio delle certificazioni di cui ai commi 6-ter e 6-quater dell'articolo 4 del D.P.R. n. 322/1998, devono adeguarsi all'atto della trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate dei dati fiscali e contributivi contenuti nelle predette certificazioni, nonchdegli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi. In precedenza tale trasmissione doveva effettuarsi entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di erogazione.

La nuova scadenza trova applicazione anche per la trasmissione in via telematica dei dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi nonchdi quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Sempre in materia di sostituti d'imposta la medesima disposizione, modificando il comma 4-bis dell'articolo 4 del D.P.R. n. 322/1998, stabilisce che i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, gli intermediari e gli altri soggetti di cui al comma 1, presentano in via telematica la dichiarazione relativa all'anno solare precedente entro il 31 marzo di ciascun anno. Tale termine era in precedenza stabilito al 31 ottobre.

Infine, la citata lettera d) del comma 10 dell'articolo 37 del decreto modifica il termine previsto dal comma 6-quater dell'articolo 4 del D.P.R. n. 322/1998; conseguentemente le certificazioni di cui ai commi 6-ter e 6-quater dello stesso articolo (il CUD e le altre certificazioni quali quelle di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi ovvero degli utili e dei proventi equiparati) devono essere consegnate da parte dei sostituti d'imposta entro il 28 febbraio (non pientro il 15 marzo).

L'articolo 37, comma 10, lettera e) del decreto ha completato il coordinamento delle disposizioni sulle modalità di presentazione delle dichiarazioni anche per i casi di liquidazione di società e enti soggetti all'IRES, di società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR e di imprese individuali. In tali ipotesi l'articolo 5 del D.P.R. n. 322/1998 stabilisce che il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenti, secondo le

disposizioni di cui all'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione esclusivamente in via telematica entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione. In precedenza, il termine di presentazione era fissato entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica.

Analoga anticipazione stata prevista anche nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa; pertanto, le dichiarazioni devono essere presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione.

La lettera f), comma 10 dell'articolo 37 del decreto, modificando l'articolo 5-bis del D.P.R. n. 322/1998, in tema di modalitdi presentazione della dichiarazione dei redditi per le ipotesi di trasformazione di una societnon soggetta all'IRES in societoggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, ha previsto che la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione. In precedenza, anche in tali ipotesi, il termine di presentazione era fissato entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica.

La lettera g) del comma 10 dell'articolo 37 del decreto, modificando l'articolo 8 del D.P.R. n. 322/1998, coordinandosi con le modifiche effettuate alle disposizioni sopra descritte, ribadisce che la dichiarazione IVA va presentata esclusivamente in via telematica, anticipando il termine di presentazione della stessa al 31 luglio.

Le disposizioni in esame, come gidetto, entreranno in vigore a decorrere dal 1? maggio 2007.

Per una sintetica consultazione dei termini e delle modalitdi presentazione delle dichiarazioni, si veda il seguente prospetto.

Termine D.P.R.	n.	precedente 322/1998	nuovo termine	del del
Termine di approvazione dei modelli di dichiarazione Art. 1, comma 1	Entro il 31 gennaio dell'anno di utilizzo	Entro il 31 gennaio dell'anno di utilizzo	Presentazione della dichiarazione	Art. 1, comma 1
Art. 2	In forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.:	In forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.:	Presentazione della dichiarazione	Art. 2
- tra il 1? maggio ed il 31 luglio ed in via telematica:	- tra il 1? maggio ed il 31 luglio ed in via telematica:	- tra il 1? maggio ed il 30 giugno ed in via telematica:	- entro il 31 luglio	- entro il 31 luglio
- entro il 31 ottobre	- entro il 31 ottobre	- entro il 31 luglio	Presentazione della dichiarazione	Art. 2
Soggetti IRES	Art. 2, comma 2	In forma cartacea entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione, in funzione della modalitdi presentazione utilizzata, in via telematica entro l'ultimo giorno del decimo mese in via telematica, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione	Dichiarazioni e certificazioni dei sostituti d'imposta	Art. 2, comma 2
Modello 770 Semplificato	30 settembre	Modello 770 Semplificato	31 marzo	Art. 4, commi 1 e 2
Modello 770 Ordinario	31 ottobre (con possibilitdi inserimento nella dichiarazione unificata)	Modello 770 Ordinario	31 marzo (presentazione solo in via autonoma per entrambe i modelli)	Art. 4, commi 1 e 2
Consegna CUD e altre certificazioni	15 marzo	Modello 770 Ordinario	31 marzo (presentazione solo in via autonoma per entrambe i modelli)	Art. 4, commi 1 e 2
Consegna CUD e altre certificazioni	28 febbraio	Trasmissione telematica delle dichiarazioni all'Agenzia delle entrate per le banche e la Poste italiane S.p.a.	Trasmissione telematica delle dichiarazioni all'Agenzia delle entrate per le banche e la Poste italiane S.p.a.	Art. 3, comma 7
Art. 3, comma 7	Entro il termine di 5 mesi decorrente dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni tardive dalla data dell'effettiva presentazione	Entro il termine di 4 mesi decorrente dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni tardive dalla data dell'effettiva presentazione	Trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate dei dati fiscali e contributivi dei sostituti d'imposta	Art. 3, comma 7
Articolo 4, comma 3-bis	Entro il 30 settembre	Entro il 31 marzo	Presentazione in via telematica della dichiarazione dei sostituti di imposta	Articolo 4, comma 3-bis
Articolo 4, comma 4-bis	Entro il 31 ottobre di ciascun anno	Entro il 31 marzo di ciascun anno	Consegna da parte dei sostituti d'imposta delle certificazioni CUD, e le altre certificazioni quali quelle di lavoro autonomo	Articolo 4, comma 4-bis

provvigioni e redditi diversi ovvero degli utili e dei proventi equiparati
Articolo 4, comma 6-quater Entro il 15 marzo Entro il 28 febbraio Presentazione delle dichiarazioni per i casi di liquidazione di società enti soggetti all'IRES, di società associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR e di imprese individuali Articolo 5 Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione in via telematica Presentazione delle dichiarazioni nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa Articolo 5 Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data della dichiarazione di fallimento o di deliberazione di messa in liquidazione per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data della dichiarazione di fallimento o di deliberazione di messa in liquidazione in via telematica Presentazione della dichiarazione dei redditi per le ipotesi di trasformazione di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a tale imposta, o viceversa Art. 5-bis Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo la data in cui ha effetto la trasformazione in via telematica Presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto Art. 8 In forma cartacea, tra il 1° febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione in via telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno Tra il 1° febbraio e il 31 luglio, in via telematica

51.2. Modificazioni al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 7 dicembre 2001, n. 435, in materia di termini di versamento delle imposte sui redditi e IRAP (art. 37, comma 11)

Il comma 11 dell'art. 37 del decreto, modificando l'articolo 17, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, anticipa al 16 giugno il termine per il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche e delle società associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, compresa quella unificata. Tale termine era precedentemente fissato al 20 giugno.

Analogamente, anche per quanto concerne il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES ed a quella dell'IRAP, compresa quella unificata, il termine stato anticipato al giorno 16 (in precedenza era fissato anch'esso al giorno 20) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Per i soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, il termine di versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES ed a quella dell'IRAP, compresa quella unificata, stabilito al giorno 16 (in precedenza era fissato anch'esso al giorno 20) del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Si rammenta che anche in caso di bilancio non approvato nel termine stabilito il versamento ora comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

Tutti i contribuenti possono eseguire i versamenti nei trenta giorni successivi con la maggiorazione dello 0,40 per cento.

Si ricorda che il comma 14 dell'articolo 37 del decreto stabilisce la decorrenza della predetta disposizione al 1° maggio 2007.

La prima rata dell'acconto eventualmente dovuto va versata entro i nuovi termini sopra illustrati; restano comunque fermi i termini per il versamento del secondo acconto.

51.3. Modifica dei termini di presentazione e trasmissione del Mod. 730 (art. 37, comma 12)

Per il modello 730, l'anticipo dei termini di presentazione e trasmissione telematica stato previsto dal comma 12 dell'articolo 37 del decreto.

Tale disposizione, nel novellare l'articolo 13, comma 1, lettera b) del D.M. 31 maggio 1999, n. 164, recante norme sull'assistenza fiscale, anticipa al 31 maggio il termine ultimo entro il quale il contribuente può presentare al CAF-dipendenti o al professionista abilitato la dichiarazione dei redditi Mod. semplificato 730. Tale termine risultava precedentemente fissato al 15 giugno.

La successiva trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni sia da parte dei sostituti d'imposta (assistenza diretta) che dei CAF-dipendenti e dei professionisti (assistenza indiretta) dovessero

effettuata entro il 31 luglio in luogo del 20 ottobre. Quest'ultimo termine risulta modificato per effetto della correzione apportata dal decreto agli articoli 16, comma 1, lettera c) e 17, comma 1, lettera c) del D.M. n. 164/1999.

Anche le predette modifiche decorrono dal 1° maggio 2007, secondo quanto previsto dal comma 14 dell'articolo 37 del decreto e pertanto incideranno sul modello da presentare nel 2007 relativo al periodo d'imposta 2006.

51.4. Adempimenti relativi all'imposta comunale sugli immobili (art. 37, commi 13, 53, 54 e 55)

L'articolo 37, comma 13, del decreto modifica i termini di versamento dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) di cui all'articolo 10, comma 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

I soggetti tenuti al pagamento dell'ICI, indicati dall'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 504, provvedono ad effettuare, al comune dove sono ubicati gli immobili, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno in corso in due rate. L'importo della prima rata dell'ICI, pari al 50 per cento dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente, a seguito della nuova disposizione, deve essere pagato entro il 16 giugno (non prima del 30 giugno). L'importo della seconda rata, pari al saldo dell'ICI dovuta per l'intero anno, calcolato sulla base delle aliquote e delle detrazioni deliberate dall'ente locale per l'anno in corso e quindi comprensivo di eventuali conguagli sulla prima rata, deve essere versato dal 1° al 16 dicembre (non prima del 1° al 20 dicembre).

E' facoltativo del contribuente provvedere al pagamento dell'imposta complessivamente dovuta in un'unica soluzione, entro il 16 giugno.

La finalità della norma in esame quella di allineare le date di versamento dell'ICI a quelle delle altre imposte, per consentire la contestualità dei vari versamenti.

Il comma 53 dell'articolo 37 del decreto elimina l'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI, prevista dall'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo n. 504/1992, nonché della comunicazione prevista dall'articolo 59, comma 1, lettera l), n. 1), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Tale adempimento era finora obbligatorio per il contribuente che avesse effettuato durante l'anno l'acquisto di un immobile o per il quale durante il corso dell'anno si fossero verificate delle modificazioni dei dati e degli elementi precedentemente dichiarati cui conseguisse un diverso ammontare dell'imposta dovuta relativamente agli immobili posseduti.

La finalità di tale disposizione di eliminare la duplicazione degli adempimenti posti a carico del contribuente in tema di dichiarazione dei dati relativi ai propri immobili.

Restano comunque fermi gli adempimenti attualmente previsti in materia di riduzione dell'imposta.

Il comma 54 dell'articolo 37 del decreto stabilisce che la circolazione e la fruizione dei dati catastali gestiti dall'Agenzia del territorio deve essere assicurata entro il 31 dicembre 2006, attuando le disposizioni di cui all'articolo 59, comma 7-bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, coscome modificato dall'articolo 25 del decreto legislativo 4 aprile 2006, n. 159.

Sono a carico delle regioni, province e comuni i costi inerenti alla connessione alle banche dati catastali gestite dall'Agenzia del territorio.

Fino alla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali, da accertare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, rimane in vigore l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) ovvero della comunicazione.

Infine con il comma 55 dell'articolo 37, il decreto introduce la possibilità per tutti i contribuenti di effettuare il pagamento dell'ICI utilizzando il modello di pagamento F24, contenente la sezione denominata "ICI ed altri tributi locali", approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 giugno 2002.

Tutti i contribuenti pertanto, a partire dal 1° maggio 2007, avranno la possibilità in sede di versamento di compensare il debito ICI con le eventuali eccedenze di imposta, utilizzando, ad esempio, un credito IRPEF risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tale possibilità ad oggi, era consentita soltanto ai contribuenti proprietari di immobili nei comuni che hanno stipulato con l'Agenzia delle entrate un'apposita convenzione per la riscossione dell'imposta comunale sugli immobili a mezzo del modello unificato di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentita la conferenza Stato - città

autonomie locali, saranno definiti i termini e le modalità per l'attuazione delle disposizioni in commento.

52. Franchigia IVA per contribuenti minimi (art. 37, commi da 15 a 17)

L'articolo 37, comma 15, del decreto inserisce nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'articolo 32-bis che introduce un nuovo regime IVA (c.d. "regime della franchigia"), applicabile a decorrere dall'anno 2007. Esso prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto dei contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro (c.d. contribuenti minimi).

52.1. Soggetti destinatari

Il regime destinato, in particolare, alle persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali residenti nel territorio dello Stato, che non hanno effettuato o non prevedono di effettuare esportazioni, e che realizzano un ridotto volume d'affari.

Sono, invece, esclusi dal regime della franchigia, qualunque sia il volume d'affari realizzato, i soggetti non residenti che operano nel territorio dello Stato per il tramite di rappresentanti fiscali o mediante identificazione diretta nonché soggetti che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'imposta quale, ad esempio, il regime dettato per il settore agricolo, per l'editoria, per le agenzie di viaggio e turismo, per i rottami e operazioni similari, per i giochi, spettacoli ed intrattenimenti, per i beni usati, oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

Come accennato, il regime in esame non si sovrappone alle disposizioni "speciali" dettate dall'articolo 34 del D.P.R. n. 633/1972 per i produttori agricoli, le quali continueranno pertanto ad applicarsi, anche nella parte riguardante l'"esonero" di cui al comma 6 del medesimo articolo.

La franchigia IVA trova applicazione, invero, esclusivamente per i produttori agricoli che hanno optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, ai sensi dall'articolo 34, comma 11 del D.P.R. n. 633/1972.

Sono, altresì, esclusi dal regime di semplificazione in argomento i contribuenti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato e terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972, ovvero di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

I soggetti cui si applica il regime della franchigia sono individuati attraverso un numero speciale di partita IVA. In particolare, i commi 5 e 6 del nuovo articolo 32-bis stabiliscono che, per i contribuenti giusti attività il numero speciale attribuito direttamente dall'Agenzia delle entrate a seguito della prima comunicazione dei dati, mentre per i soggetti che iniziano l'attività che ritengono di versare nelle condizioni previste dalla normativa in commento, l'attribuzione avviene a seguito della presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 35.

52.2. Determinazione del volume d'affari

Il regime della franchigia si applica ai contribuenti che hanno realizzato nell'anno solare precedente, o prevedono di realizzare, in caso di inizio attività un volume d'affari non superiore a 7.000 euro. Per la determinazione del volume d'affari occorre fare riferimento, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972, all'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento all'anno solare precedente - tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del D.P.R. n. 633 - con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi di beni e di servizi tra attività separate nell'ambito della stessa impresa (cfr articolo 36, ultimo comma, del D.P.R. n. 633).

Nel caso in cui il soggetto svolga attività occorre considerare il volume d'affari complessivo relativo a tutte le attività esercitate, anche se gestite con contabilità separata ai sensi del menzionato articolo 36, o assoggettate, dalla normativa IVA, a regimi speciali espressamente disciplinati. Al calcolo del limite di cui al comma 1 concorrono, quindi, anche i corrispettivi ed i compensi afferenti le attività escluse dal regime in commento in quanto assoggettate a regimi speciali.

52.3. Casi in cui il regime della franchigia non applicabile

a) Disapplicazione per opzione

Il regime della franchigia rappresenta il regime naturale per i contribuenti che versano nelle condizioni sopra elencate, salva la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, ai sensi del comma 7 dell'articolo 32-bis.

Secondo le regole dettate dal regolamento approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, l'opzione vincola il contribuente per un triennio (articolo 3) e, trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, la scelta resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando concretamente applicata. Il regolamento stabilisce che l'opzione sia comunicata con la prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata; fino a tale momento la scelta si desume dal comportamento concludente tenuto dal contribuente.

Le medesime disposizioni si applicano in caso di revoca dell'opzione, che ha effetto dall'anno nel corso del quale operata. In tale evenienza, atteso che l'applicazione del regime della franchigia comporta l'esonero per il contribuente dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA (vedi infra), la scelta comunicata presentando unitamente alla dichiarazione dei redditi ed entro gli stessi termini, il "quadro VO" (comunicazioni delle opzioni e delle revoche) rinvenibile nella dichiarazione annuale IVA (articolo 2, comma 2, del D.P.R. n. 442/1997).

b) Disapplicazione di diritto

La norma prevede la fuoriuscita dal regime qualora sia superato anche uno dei limiti fissati nel comma 1, ossia quando il volume d'affari realizzato supera i 7.000 euro ovvero sono effettuate cessioni all'esportazione.

Al riguardo, l'articolo 32-bis, comma 14, prevede che il regime cessa di avere efficacia a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui superato uno dei limiti, ovvero a decorrere dal medesimo anno solare se la soglia viene superata per oltre il cinquanta per cento del limite stesso.

Ad esempio, se il volume d'affari realizzato nel 2007 pari a 9.000 euro il contribuente calcolerà l'imposta nei modi ordinari a decorrere dall'anno 2008; se, invece, il volume d'affari realizzato nel 2007 pari a 11.000 euro, il contribuente dovrà applicare l'imposta nei modi ordinari già decorrenza dall'anno 2007. In tal caso, l'imposta andrà applicata secondo le regole ordinarie fin dall'inizio dell'anno e, pertanto, il contribuente dovrà calcolare e versare l'IVA a debito relativa alle operazioni effettuate nell'anno 2007 dopo aver detratto l'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo.

52.4. Esonero dagli obblighi tributari ai fini IVA

Il nuovo regime naturale prevede che i soggetti in parola siano esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta periodica e annuale (articoli 27 e 30 del D.P.R. n. 633/1972 e articoli 17-20 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 322) e da qualunque altro adempimento previsto dal D.P.R. n. 633/1972, ossia:

- registrazione delle fatture emesse (articolo 23);
- registrazione dei corrispettivi (articolo 24);
- registrazione degli acquisti (articolo 25);
- dichiarazione e comunicazione annuale (articoli 8 e 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322);
- compilazione ed invio del nuovo elenco clienti e fornitori (articolo 37, commi 8 e 9 del decreto);
- tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39) fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione.

52.5. Adempimenti obbligatori

Permangono, comunque, alcuni adempimenti in capo ai contribuenti minimi in franchigia, quali:

- l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- l'obbligo di certificazione dei corrispettivi;
- l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate;
- l'obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano

debitori di imposta (ad es. inversione contabile) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;

- l'obbligo di versamento dell'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Per ciche concerne i primi due adempimenti, nulla risulta innovato rispetto all'ordinario regime degli obblighi documentali previsti dalle norme che regolano gli adempimenti tributari ai fini dell'IVA.

Le modalited i termini con cui dovressere adempiuto l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi saranno stabiliti con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dal comma 15 dell'articolo in commento.

In relazione agli acquisti intracomunitari ed alle altre operazioni per le quali risultano debitori d'imposta i soggetti a cui si applica il regime dei contribuenti minimi in franchigia sono tenuti a integrare le fatture di acquisto con l'indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, ed a versare la stessa entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

Per tutti gli adempimenti tributari i contribuenti in parola possono farsi assistere dall'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente; qualora decidano di avvalersi di tale facoltà contribuenti dovranno dotarsi di un'apparecchiatura informatica, corredata da accessori idonei, da utilizzare per la connessione con il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

52.6. Esclusione dal diritto di rivalsa e di detrazione

La normativa in commento, nel semplificare gli adempimenti tributari posti a carico dei predetti contribuenti minori, dispone altresì che i medesimi non possano addebitare l'imposta a titolo di rivalsa ne esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, nazionali e comunitari, nonché sulle importazioni, pur restando obbligati alla certificazione dei corrispettivi.

Pertanto la ricevuta o lo scontrino emessi per certificare i corrispettivi non dovranno recare l'addebito dell'imposta.

Come già chiarito nel paragrafo precedente, l'indetraibilità soggettiva assoluta dell'imposta corrisposta sugli acquisti fa sì che nei casi in cui detti contribuenti, in relazione ad operazioni passive, assumono la qualità di debitori d'imposta nei confronti dell'Erario (ad esempio, nell'ipotesi di acquisti intracomunitari o di acquisti per i quali si applica il reverse charge), essi sono obbligati ad integrare la fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed a versarla entro il termine stabilito per i contribuenti che liquidano l'imposta con periodicità mensile, ossia entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (cfr articolo 32-bis, comma 11).

52.7. Passaggio al regime della franchigia e rettifica della detrazione

L'applicazione del regime della franchigia comporta la rettifica dell'IVA già detratta negli anni in cui si applicato il regime ordinario, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972. La fattispecie disciplinata al comma 3 del predetto articolo, che regola - appunto - le ipotesi in cui nel corso dell'attività esercitata interviene una modifica al regime d'applicazione dell'imposta. In tale circostanza, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita se non sono ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni. A tal riguardo, si segnala che il comma 5 dell'articolo 19-bis2 stabilisce che la rettifica non si applica ai beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a 516,46 euro e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte del reddito superiore al 25 per cento.

Per effettuare la rettifica sarà necessario predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale, anche al fine di permettere i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria (si veda in proposito la circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E).

Analogamente la rettifica va applicata quando il contribuente transita, anche per opzione, nel regime ordinario dell'IVA.

Per ovviare alla presumibile onerosità di tale rettifica, l'articolo 32-bis, comma 8, dispone che l'imposta dovuta sia versata in tre rate annuali da corrispondere entro il termine previsto per il versamento del saldo a

decorrere dall'anno in cui avvenuta la modifica del regime. In sede di prima applicazione della norma, la prima rata anticipata al 27 dicembre 2006. Pertanto, i contribuenti che transitano nel regime della franchigia a decorrere dal 1° gennaio 2007, devono versare l'IVA che deriva dalla rettifica entro i seguenti termini:

- prima rata: 27 dicembre 2006;
- seconda rata: 16 marzo 2008;
- terza rata: 16 marzo 2009.

La norma prevede, inoltre, la facoltà di estinguere il debito mediante lo strumento della compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero con eventuali crediti risultanti dalle liquidazioni periodiche. Il mancato versamento di ogni singola rata punibile con la sanzione prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al trenta per cento dell'importo non versato) e costituisce titolo per la riscossione coattiva.

Le rettifiche della detrazione vanno effettuate nell'ultima dichiarazione annuale presentata, ossia, quella relativa all'anno precedente al transito nel regime in commento. Ad esempio, un contribuente che transita nel nuovo regime il 1° gennaio 2007 deve evidenziare le rettifiche della detrazione conseguenti al passaggio nella dichiarazione annuale per il 2006.

52.8. Dichiarazione annuale

Al fine di rendere neutrali gli effetti prodotti dal transito dal regime ordinario di applicazione dell'IVA al regime della franchigia, nel quale i soggetti sono esonerati dalla liquidazione e dal versamento dell'imposta, il comma 9 dell'articolo in commento dispone che con l'ultima dichiarazione annuale presentata deve essere corrisposta anche l'imposta relativa alle operazioni ad esigibilità differita di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972, ancorché non se ne sia ancora verificata l'esigibilità. Trattasi dell'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi fatte, ad esempio, allo Stato, agli organi dello Stato anche se dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali, per le quali l'esigibilità dell'imposta generalmente differita al momento del pagamento del corrispettivo.

52.9. Rimborso dell'imposta a credito

Sempre con riferimento all'ultima dichiarazione annuale IVA relativa al periodo di applicazione dell'imposta nei modi ordinari, qualora, eseguite le opportune rettifiche previste dall'articolo 19-bis², emerga una eccedenza di credito IVA, il medesimo potressere chiesto a rimborso se sussistono i presupposti di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero potressere utilizzato in compensazione con altre imposte e contributi ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

52.10. Ulteriori modifiche

Il comma 16, infine, modifica l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, prevedendo che le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano il regime di franchigia di cui all'articolo 32-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non sono cessioni intracomunitarie rese nei confronti di soggetti di altro Stato membro, con la conseguenza che le stesse si configurano come cessioni interne senza diritto di rivalsa.

53. Disposizioni in materia di attribuzione del numero di partita IVA (art. 37, commi 18, 19 e 20)

Secondo quanto disposto dall'articolo 35, D.P.R. n. 633/1972, i "soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia la dichiarazione redatta, a pena di nullità su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate".

La dichiarazione di inizio attività puessere presentata:

- direttamente presso uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate, in duplice esemplare, esibendo un documento di riconoscimento;

- a mezzo posta mediante raccomandata, in unico esemplare, con allegata copia del documento di riconoscimento;
- in via telematica: autonomamente, avvalendosi del servizio Internet ovvero tramite un intermediario abilitato utilizzando il servizio Entratel;
- all'Ufficio del Registro Imprese della Camera di Commercio dai soggetti tenuti all'iscrizione in questo Registro e da parte di coloro i quali sono tenuti alla denuncia al Rea (Repertorio delle notizie economiche e amministrative).

Il citato articolo 35 dispone inoltre che ai soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione, a seguito della presentazione della dichiarazione di inizio attivit "l'ufficio attribuisce (...) un numero di partita IVA che resterinvariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attivit che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto". La partita IVA identifica il contribuente esercente attivit di impresa, arte o professione in tutti i rapporti con l'Erario.

L'articolo 37, comma 18, del decreto ha introdotto nell'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972 i commi 15-bis e 15-ter, disciplinanti gli adempimenti degli uffici da espletarsi a seguito dell'attribuzione della partita IVA. In particolare il comma 15-bis prevede che "l'attribuzione del numero di partita IVA determina la esecuzione di riscontri automatizzati per l'individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonch'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attivit avvalendosi dei poteri previsti dal presente decreto". Attraverso la nuova disposizione si introdotta una procedura volta a verificare la ricorrenza sostanziale dei requisiti che giustificano l'attribuzione del codice identificativo di cui trattasi e, in particolare, dell'effettivo esercizio dell'attivit dichiarata. I menzionati controlli, finalizzati ad individuare gli elementi di rischio connessi all'attribuzione della partita IVA, possono essere esercitati sia attraverso riscontri automatizzati sia attraverso l'esecuzione di accessi nel luogo di esercizio dell'attivit avvalendosi dei poteri di cui all'articolo 51 del D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 15-ter prevede che con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate siano stabilite:

- a) le specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione di inizio di attivit
- b) le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione del numero di partita IVA determina la possibilit di effettuare gli acquisti intracomunitari, di cui all'articolo 38 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, a condizione che sia rilasciata polizza fidejussoria o fidejussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo rapportato al volume d'affari presunto e comunque non inferiore a 50.000 euro.

Ai sensi del comma 19 dell'articolo 37, le disposizioni del decreto entrano in vigore "a decorrere dal 1° novembre 2006".

L'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza programmeranno specifici controlli nei confronti di contribuenti ai quali attribuito il numero di partita IVA. L'attivit di controllo potressere effettuata anche nei confronti di contribuenti che abbiano richiesto e/o ottenuto un numero di partita IVA in data antecedente al 1° novembre 2006 (in data antecedente a quella di decorrenza della disposizione di cui al comma 18).

54. comunicazione dati delle imprese da parte delle Camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura (art. 37, commi 21, 21-bis, 22 e 23)

Per semplificare gli adempimenti dei contribuenti ai fini degli obblighi dichiarativi e, nel contempo, per rafforzare la capacit informativa dell'anagrafe tributaria, stato istituito l'obbligo per le camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura di comunicare all'anagrafe tributaria i dati e le notizie contenute nelle domande di iscrizione, variazione e cancellazione delle imprese di cui alla lettera f) del primo comma dell'articolo 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, anche se relative a singole unit locali, nonchi dati dei bilanci di esercizio depositati.

Si attua, in tal modo, quanto previsto dall'articolo 50 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, come modificato dal decreto legislativo 4 aprile 2006, n. 159, che prevede l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di rendere accessibili e fruibili i dati richiesti da altre pubbliche amministrazioni qualora l'utilizzazione degli stessi sia necessaria per lo svolgimento dei compiti istituzionali del richiedente.

I dati devono essere resi disponibili in formato elettronico elaborabile, come definito da decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro per lo sviluppo economico, sentita l'Agenzia

delle entrate. Tale decreto, da emanare entro il 31 dicembre 2006, dovrà stabilire la data, comunque non successiva al 31 marzo 2007, a decorrere dalla quale diventa obbligatoria l'adozione di tale modalità di presentazione da parte di chi tenuto a comunicare al registro delle imprese i bilanci di esercizio e gli altri atti. I termini e le modalità delle trasmissioni dei dati all'anagrafe tributaria da parte delle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, nonché le specifiche tecniche del formato degli stessi saranno stabiliti con decreto interministeriale dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dello sviluppo economico.

Si fa presente, tuttavia, che il comma 22 dell'articolo 37 del decreto legge dispone che "fino alla realizzazione delle modalità tecniche di deposito degli atti in formato elettronico elaborabile, le camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura forniranno le informazioni (...) senza oneri per lo Stato, nel formato elettronico disponibile". La prima trasmissione dei dati deve essere effettuata, ai sensi del successivo comma 23, entro il 31 ottobre 2006.

55. Termini di decadenza dell'accertamento (art. 37, commi da 24 a 26)

L'articolo 37 del decreto, commi da 24 a 26, modifica, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini IVA, la disciplina dei termini per l'attività di accertamento di cui, rispettivamente, all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La norma volta a garantire all'amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergano nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l'accertamento.

È, infatti, previsto che l'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento aumentato al doppio quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Si tratta, in particolare, delle ipotesi in cui i pubblici ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio abbiano notizia di reato perseguibile d'ufficio nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, caso in cui detti soggetti sono tenuti a farne denuncia per iscritto.

In queste ipotesi l'amministrazione potrà dunque, notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui stata presentata la dichiarazione e, nel caso di omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla, fino al 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA.

L'ampliamento dei termini nel senso sopra esposto tuttavia, limitato al solo periodo di imposta in cui stata commessa la violazione che assume rilevanza penale, mentre non si estende ad altri periodi d'imposta, per i quali valgono gli ordinari termini per l'accertamento.

La disposizione che introduce il suddetto ampliamento trova applicazione, secondo quanto disposto dall'articolo 37, comma 26, del decreto, a partire dal periodo d'imposta per il quale, alla data del 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto), i termini per l'accertamento, di cui al primo e secondo comma dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 57 del D.P.R. n. 633/1972, siano ancora pendenti.

56. Modifiche alla disciplina delle notificazioni degli atti tributari nonché alla disciplina delle comunicazioni e notificazioni degli atti processuali (art. 37, comma 27 e 28)

L'articolo 37, comma 27 del decreto ha apportato le seguenti modifiche all'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973.

Al primo comma stata inserita, dopo la lettera b), la lettera b-bis), che così dispone: "se il consegnatario non il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata".

Precedentemente alla modifica apportata dal decreto, l'agente notificatore, in caso di assenza del destinatario dell'atto, effettuava la notifica nei confronti dei soggetti legittimati a riceverla ex art. 139 cod. proc. civ.

Con la modifica in commento, invece, l'agente notificatore - qualora la notifica venga effettuata a persona

diversa dal destinatario dell'atto o dell'avviso - "consegna o deposita" al consegnatario, che sottoscrive una ricevuta, la copia del notificando atto in una busta sigillata, sulla quale non deve essere apposta alcuna indicazione o segno dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto stesso.

Successivamente, l'agente notificatore notifica al destinatario dell'atto, a mezzo raccomandata, dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso.

Al primo comma, lettera e), del predetto articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, dopo le parole "... l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile", sono state aggiunte le seguenti: ", in busta chiusa e sigillata,".

Nelle ipotesi di irreperibilità relativa o assoluta del destinatario dell'atto la notifica va effettuata, rispettivamente, ai sensi dell'articolo 140 del cod. proc. civ. e dell'articolo 60, primo comma, lettera e), del D.P.R. n. 600/1973.

Nelle predette ipotesi, a seguito della modifica in esame, l'avviso dell'avvenuto deposito presso la casa comunale dell'atto da notificare deve essere inserito in una busta chiusa e sigillata.

Appare evidente, quindi, la volontà del legislatore di tutelare il diritto alla privacy del destinatario dell'atto che non riceva in mani proprie l'atto notificato.

Si può dedurre, sulla scorta di un'interpretazione sistematica con la precedente lettera b-bis) dell'articolo 60 in parola, che anche in questa ipotesi sulla busta chiusa e sigillata non devono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Sempre al primo comma del predetto articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, dopo la lettera e), stata, inoltre, inserita la lettera e-bis), che così dispone: "facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento".

La disposizione in esame attribuisce al contribuente la facoltà di comunicare al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate l'indirizzo estero dove intende ricevere la notifica degli atti tributari che lo riguardano.

La possibilità di avvalersi di siffatta facoltà presuppone che il contribuente:

- non abbia la residenza in Italia;
- non vi abbia eletto domicilio ai sensi della lettera d) dell'articolo 60, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973;
- non vi abbia costituito un rappresentante legittimato a ricevere, in sua vece, la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano.

La comunicazione all'Ufficio locale dell'indirizzo estero va effettuata con le stesse modalità di cui alla lettera d) del primo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973.

Qualora il contribuente intenda avvalersi della predetta facoltà la notificazione degli atti tributari verrà effettuata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo estero così comunicato.

Tale modalità di notificazione degli atti ovviamente non esclude la notificazione in mani proprie al destinatario.

Posto che la comunicazione in parola costituisce per il contribuente una facoltà nel caso in cui questi non intenda avvalersene l'Ufficio locale notifichergli atti secondo le ordinarie procedure previste dalle vigenti disposizioni normative, attenendosi alle istruzioni a suo tempo impartite con circolare n. 16/E del 27 gennaio 2000.

Il secondo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973 sostituito dal seguente: "L'elezione di domicilio non risultante dalla dichiarazione annuale ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) e alla lettera e-bis) del comma precedente".

La disposizione in commento prevede che l'elezione di domicilio, non risultante dalla dichiarazione annuale, abbia effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni di cui al primo comma, lettere d) ed e-bis) da parte dell'ufficio finanziario territorialmente competente. Precedentemente, invece, tale lasso temporale era di sessanta giorni.

Al terzo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, dopo le parole "... ai fini delle notificazioni," sono state aggiunte le seguenti: "dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica".

L'elemento innovativo del comma in commento riguarda la riduzione dei termini - che passano da sessanta a trenta giorni - di efficacia delle variazioni e/o modificazioni dell'indirizzo, non risultanti dalla dichiarazione annuale.

E' stato recepito, in tal modo, il principio enunciato dalla sentenza del 10 dicembre 2003, n. 360, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'ultimo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, "... nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica."

All'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973 stato aggiunto, in fine, un nuovo comma, il quarto, che cosdispone: "Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto ricevuto".

Con questa nuova disposizione il legislatore ha inteso recepire un principio giuridico giampidamente affermato dalla Corte costituzionale.

Infatti, con sentenze del 26 novembre 2002, n. 477 e del 23 gennaio 2004, n. 28, la Corte, nel fornire una interpretazione sistematica delle norme sostanziali e processuali in materia di notificazioni, ha precisato che il procedimento notificatorio si perfeziona in tempi diversi.

In particolare, nei confronti del notificante, la notifica si perfeziona al momento della consegna dell'atto all'agente notificatore (ufficiale giudiziario, messo o servizio postale), mentre, nei confronti del destinatario, nel momento in cui l'atto dallo stesso ricevuto o pervenuto nella sua sfera di conoscibilità

L'articolo 37, comma 28 del decreto ha apportato le seguenti modifiche all'articolo 16 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario.

Al comma 1, dopo le parole "con avviso di ricevimento", sono state inserite le seguenti: ", sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso."; al comma 3, dopo le parole "con avviso di ricevimento", sono state inserite le seguenti: ", sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto,".

Anche in questo caso, coscome gievidenziato per le analoghe modifiche apportate all'articolo 60 del D.P.R. n. 600/1973, il legislatore ha inteso adeguare la disciplina dettata in materia di comunicazioni e di notificazioni degli atti processuali alle disposizioni riguardanti la protezione e la riservatezza dei dati personali.

Ne consegue, quindi, che le comunicazioni e le notificazioni effettuate per il tramite del servizio postale non devono riportare sul plico segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso o dell'atto.

57. Poteri istruttori della guardia di finanza. sanzioni (art. 37, commi 29 e 30)

L'articolo 37, comma 29, del decreto integra la disciplina dei poteri istruttori della Guardia di finanza, completando il sistema delle sanzioni applicabili in relazione all'esercizio delle funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell'Unione europea, a norma del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 69.

58. comunicazioni di violazioni tributarie (art. 37, comma 31)

L'articolo 37, comma 31, modifica l'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 rubricato "comunicazione di violazioni tributarie".

La norma richiamata amplia il novero dei soggetti tenuti a comunicare al Comando della Guardia di finanza, competente in relazione al luogo di rilevazione, i fatti che possono configurare violazioni tributarie.

In dettaglio, sono tenuti ad effettuare la predetta comunicazione i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività di vigilanza, nonché gli organi giurisdizionali requirenti e giudicanti in materia penale, civile e amministrativa e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria, che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie.

La "ratio" della norma è quella di consentire una efficace azione di contrasto delle violazioni tributarie.

59. Poteri degli uffici in materia di accertamento (art. 37, comma 32)

L'articolo 37, comma 32 del decreto rafforza i poteri degli uffici nell'attività di accertamento rilevante ai fini delle imposte sui redditi, incidendo, in particolare, sulle disposizioni contenute nell'articolo 32, comma 1, numeri 4) e 8), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

In particolare, l'articolo 32, comma 1, numero 4), prevede, nella versione antecedente alle modifiche, che, per l'adempimento dei propri compiti, gli uffici possono inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti con l'invito a restituirli compilato e sottoscritti.

Per effetto delle novità apportate dal decreto gli organi accertatori, a decorrere dal 4 luglio 2006, possono inviare i predetti questionari anche al fine di acquisire dati ed informazioni relative a soggetti diversi dai destinatari degli stessi, con i quali i contribuenti abbiano intrattenuto rapporti.

La disposizione di cui all'articolo 32, comma 1, numero 8), riconosceva all'amministrazione il potere di richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili di cui all'articolo 13 del medesimo D.P.R. n. 600/1973 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo, purché nominativamente indicati.

Per effetto delle modifiche apportate dal decreto i predetti dati e le notizie, in quanto rilevanti ai fini dell'accertamento, possono essere richieste genericamente nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo, senza necessità di indicazione nominativa degli stessi.

Le modifiche apportate alle disposizioni predette sono finalizzate ad implementare gli strumenti mediante i quali il fisco in grado di acquisire dati ed elementi rilevanti ai fini dell'accertamento. In particolare, il legislatore ha inteso procedere ad un adeguamento della disciplina relativa ai poteri in materia di accertamento delle imposte sui redditi a quella vigente in materia di IVA; ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, già prevede la possibilità per gli uffici di "inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori".

60. comunicazione telematica dei corrispettivi (art. 37, commi da 33 a 37)

Le disposizioni in esame introducono, per i soggetti di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate.

La procedura in argomento costituisce una ulteriore semplificazione degli adempimenti contabili per i soggetti che svolgono attività di commercio al minuto e assimilate in locali aperti al pubblico, giesonerati dall'obbligo di emissione della fattura se non richiesta dal cliente e tenuti alla certificazione fiscale dei corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale.

Il beneficio della sostituzione dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi incontra, comunque, un limite nella facoltà del cliente di richiedere il rilascio della fattura; l'ultimo periodo del comma 34 dell'articolo 37 del decreto dispone, infatti, espressamente che fatto salvo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente "non oltre il momento di effettuazione dell'operazione ..." (cfr. articolo 22 del D.P.R. n. 633/1972).

La trasmissione dei dati, che dovrà avvenire distintamente per ciascun punto vendita, sostituisce l'obbligo di registrazione dei corrispettivi previsto dall'articolo 24 del citato D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 35 dell'articolo 37 del decreto, come sostituito in sede di conversione, introduce un credito di imposta pari a 100 euro, utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24, a favore dei contribuenti che scelgono di adattare tecnicamente gli apparecchi misuratori in uso in funzione della trasmissione telematica dei dati registrati giornalmente.

Il credito compete una sola volta indipendentemente dal numero dei misuratori adattati alle nuove funzionalità, comunque, solo a seguito dell'avvenuta prestazione dell'intervento tecnico e del relativo pagamento.

Le disposizioni in esame entrano in vigore il 1° gennaio 2007, con l'obbligo di effettuare la prima trasmissione telematica entro il mese di luglio dello stesso anno, anche con riferimento ai dati relativi ai mesi precedenti.

In caso di omissione degli adempimenti previsti dai commi in precedenza esaminati prevista la sanzione amministrativa da 1000 a 4000 euro, ferma restando l'applicabilità delle sanzioni per le violazioni degli obblighi di registrazione e di quelli relativi alla contabilità.

61. Plusvalenze derivanti da cessioni di immobili oggetto di donazioni (art. 37, commi 38 e 39)

Il comma 38 dell'art. 37 del decreto apporta modifiche all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, in tema di cessioni a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione.

In base all'art. 67, nella formulazione vigente prima della modifica, "costituiscono plusvalenze tassabili, se non costituiscono redditi di capitali ovvero non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, ... le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unitimmobiliari urbane per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari."

Quindi, prima dell'entrata in vigore del decreto l'eventuale plusvalenza (differenza tra il prezzo di vendita e valore del bene acquisito per donazione) realizzata in occasione della vendita di immobili acquisiti per donazione, non era imponibile.

La norma introdotta intende invece evitare eventuali manovre elusive, congegnate in modo che il proprietario dell'immobile, che non aveva ancora maturato i cinque anni dall'acquisto (o costruzione), donava l'immobile a un terzo, il quale poi, successivamente, procedeva alla vendita.

Per effetto della modifica apportata all'art. 67, ad opera del comma 38, lettera a), è stato uniformato il trattamento fiscale previsto nel caso di cessioni di immobili acquistati a titolo oneroso a quello stabilito nell'ipotesi in cui l'acquisizione avvenuta per donazione.

Per quanto concerne le condizioni per la tassazione l'art. 37, comma 38, lett. b), del decreto stabilisce che soggetta a tassazione la plusvalenza conseguita a seguito della cessione a titolo oneroso di immobili acquisiti per donazione a condizione che non siano decorsi 5 anni dalla data di acquisto dell'immobile da parte del donante alla data della cessione.

Si sottolinea che le disposizioni in commento, in quanto elevano a presupposti per la tassazione alcune fattispecie precedentemente non rilevanti, hanno efficacia innovativa e pertanto trovano applicazione alle sole cessioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto.

Il successivo comma 39 dell'art. 37 in commento, modifica l'art. 68 del TUIR precisando che la plusvalenza, in caso di immobili acquisiti per donazione e ceduti entro 5 anni a decorrere dalla data di acquisto da parte del donante determinata ponendo a confronto il corrispettivo della cessione e il costo di costruzione o di acquisto sostenuto dal donante.

62. Notifica cartelle di pagamento e tassazione indennità fine rapporto (art. 37, commi da 40 a 43)

I commi 40 e 41 dell'art. 37 hanno modificato i termini previsti per l'iscrizione a ruolo e per il rimborso delle somme dovute, rispettivamente a debito o a credito, in relazione alla tassazione dei redditi derivanti dalle indennità trattamento di fine rapporto e le altre indennità equipollenti di cui agli articoli 19 e 20 del D.P.R. n. 917/1986.

In particolare, sono aumentati a quattro gli anni, successivi a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, entro cui devono essere notificate le cartelle di pagamento per le somme dovute in relazione ai redditi suddetti.

Prima dell'introduzione delle disposizioni in commento, l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte o il rimborso di quelle pagate in eccedenza doveva avvenire entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione del modello 770.

Con la modifica apportata, la notifica delle cartelle di pagamento relative a quanto dovuto ai sensi degli articoli 19 e 20 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve avvenire entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.

In sostanza, la norma tiene conto della complessità nella determinazione dell'imposta dovuta, per la quale l'Amministrazione finanziaria necessita di informazioni precise derivanti dai modelli dei sostituti d'imposta, e mira ad evitare i disagi che potrebbero derivare ai contribuenti in conseguenza di eventuali erronee iscrizioni a ruolo.

Il comma 42 dell'art. 37, coerentemente con le modifiche apportate dai commi 40 e 41, ha modificato l'art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997, relativo al termine per l'iscrizione a ruolo conseguente ai controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, e dell'IVA, ai sensi dell'art. 54-bis del

D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 43 del medesimo articolo stabilisce che non si procede ad iscrizione a ruolo ed alla comunicazione al contribuente (di cui all'art. 1, comma 412 della legge 30 dicembre 2004, n. 311), nell'effettuazione di rimborsi, se, per le indennità fine rapporto nonché per le altre indennità somme e per le indennità equipollenti di cui all'art. 19 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e per le prestazioni pensionistiche di cui all'art. 20 del medesimo decreto, corrisposte negli anni 2003, 2004 e 2005, l'imposta rispettivamente a debito o a credito inferiore a 100 euro.

63. Notifica delle cartelle di pagamento conseguenti ai condoni (art. 37, comma 44)

Il comma 44 dell'art. 37 del decreto reca disposizioni in materia di notifica delle cartelle di pagamento nei confronti dei contribuenti che si sono avvalsi di una delle modalità di definizione previste dalla legge n. 289/2002.

La disposizione in parola, colmando un vuoto normativo, individua il termine del 31 dicembre 2008 per la notifica delle cartelle di pagamento nei confronti di quei contribuenti che, essendosi avvalsi degli istituti definitivi previsti dagli artt. 7, 8, 9, 14, 15 e 16, non hanno effettuato in tutto o in parte i pagamenti rateali alle previste scadenze.

Ai sensi dell'art. 9 bis della legge n. 289/2002 i contribuenti potevano altresì definire i ritardati od omessi versamenti risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate.

Ove i versamenti relativi a siffatto consono non abbiano condotto alla integrale definizione dei debiti risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate, il legislatore ha individuato lo stesso termine del 31 dicembre 2008 per la notifica delle cartelle di pagamento dei debiti d'imposta che non hanno formato oggetto di definizione.

La disposizione in esame si posta, pertanto, la precipua duplice finalità di garantire al contribuente la conoscenza della effettiva pretesa tributaria e, nel contempo, di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari a fronte della verifica dell'idoneità del ricorso al consono a definire i debiti originari.

64. Ammortamento dei beni immateriali - Articolo 103 TUIR (art. 37, commi 45 - 46)

Il comma 45 dell'articolo 37 del decreto ha apportato all'articolo 103, comma 1, TUIR le seguenti modifiche:

a) il limite massimo della quota di ammortamento deducibile del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi e know how incrementato da un terzo al 50 per cento del costo;

b) il limite massimo della quota di ammortamento deducibile del costo dei marchi di impresa ridotto da un decimo a un diciottesimo del costo. La disciplina dell'ammortamento del costo dei marchi, in definitiva, viene equiparata a quella dell'avviamento.

Il comma 46 dell'articolo 37 stabilisce che le disposizioni in commento si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi di imposta precedenti. Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare applicheranno le nuove aliquote di ammortamento a partire dall'esercizio 2006.

Con riferimento ai brevetti industriali, il comma 46 stabilisce che la nuova misura dell'ammortamento deducibile si applica ai brevetti registrati dalla data di entrata in vigore del decreto, nonché quelli registrati più recente, ovvero "nei cinque anni precedenti".

Per i brevetti registrati prima dei cinque anni antecedenti la data di entrata in vigore del presente decreto continua, invece, ad applicarsi l'articolo 103, comma 1, del TUIR nella versione previgente alle modifiche in commento (deduzione in misura non superiore ad un terzo del costo).

Con riferimento ai marchi registrati, per quantificare gli ammortamenti deducibili sufficiente applicare il nuovo limite massimo di un diciottesimo (5,56 per cento) al costo originario, senza rideterminare le quote in modo da completare l'ammortamento in un arco temporale di diciotto esercizi a partire da quello di iscrizione del costo (analogamente a quanto già affermato dalla scrivente con riferimento alle recenti modifiche che hanno interessato la disciplina dell'ammortamento dell'avviamento).

Sulla base di corretti principi contabili il periodo di ammortamento dei marchi normalmente collegato al

periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei beni cui essi si riferiscono; in assenza della possibilità di determinazione di tale periodo, l'ammortamento dovrebbe effettuarsi entro un limite massimo di venti anni.

Ne consegue che, rispetto alla quota di ammortamento iscritta in bilancio sulla base delle valutazioni civilistiche, dovessero essere effettuata una variazione in aumento qualora la durata dell'ammortamento contabile sia inferiore (ad esempio, 10 anni) a quella fiscale (18 anni). Diversamente, potessero essere effettuata una variazione in diminuzione - mediante l'attivazione del quadro EC - laddove la durata dell'ammortamento contabile sia superiore (ad esempio, 20 anni) a quella fiscale.

65. Spese relative a studi e ricerche (art. 37, commi 47 e 48)

L'art. 37, comma 47, del decreto ha sostituito il secondo periodo della lettera b) del comma 4, dell'articolo 109 del TUIR. Detta norma ora recita: "Gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti, le spese relative a studi e ricerche di sviluppo (...) sono deducibili se in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all'articolo 108, comma 1, e dei fondi".

Attraverso tale modifica sono state incluse le spese di ricerca e sviluppo tra quelle per le quali è consentito l'utilizzo del meccanismo delle deduzioni extracontabili di cui all'articolo 109 del TUIR, da evidenziare nel quadro EC del modello Unico, con la conseguente attivazione del vincolo sul patrimonio netto previsto in correlazione alle predette deduzioni.

L'introduzione della norma in esame nasce dall'esigenza di risolvere il contrasto esistente tra:

- i principi contabili, i quali dettano dei requisiti ben precisi in presenza dei quali l'impresa non ha più l'obbligo di capitalizzare le spese di ricerca e sviluppo, consentendo il loro ammortamento esclusivamente a partire dal momento in cui il risultato della ricerca è disponibile per l'utilizzazione economica;
- la disposizione fiscale di cui all'art. 108, comma 1, del TUIR, la quale prevede che le spese in commento vengano dedotte "nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto".

La modifica normativa, in sostanza, consente la deduzione dei costi di ricerca e sviluppo ai soggetti che per scelta o per obbligo le abbiano capitalizzate a prescindere dal loro transito a conto economico.

Tali disposizioni, ai sensi del comma 48 dell'art. 37, si applicano alle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo alla data di entrata in vigore del decreto.

66. Versamenti dovuti dai titolari di partita IVA (art. 37, comma 49)

L'articolo 37, comma 49, del decreto stabilisce che i soggetti titolari di partita IVA dal 1° ottobre 2006 sono obbligati ad effettuare i versamenti fiscali e previdenziali dovuti ai sensi degli articoli 17, comma 2, e 28, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusivamente mediante modalità telematiche, anche servendosi di intermediari.

La norma finalizzata a rendere più efficiente la gestione di tali versamenti.

Pertanto i contribuenti IVA devono effettuare il versamento unitario delle imposte e dei contributi in via telematica direttamente utilizzando il modello telematico F24 on line ovvero per il tramite degli intermediari abilitati, che sono tenuti a utilizzare il modello F24 cumulativo.

Restano, quindi, esclusi dall'obbligo del versamento delle imposte e dei contributi con modalità telematiche i contribuenti non titolari di partita IVA, che potranno effettuare i versamenti con modello F24 presso gli sportelli dell'ufficio postale, della banca o del concessionario della riscossione, ovvero con modalità telematiche.

67. Rimborso tributi - Esclusione dell'anatocismo (art. 37, comma 50)

Il comma 50 dell'articolo 37 del decreto, ponendo fine alla dibattuta questione sorta in giurisprudenza a proposito del riconoscimento del diritto del contribuente agli interessi anatocistici, ne esclude la corresponsione sui rimborsi di tributi di ogni specie. La specifica normativa tributaria, come espressamente evidenziato nella relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione del decreto, "assorbe e sostituisce la disciplina dettata dal codice civile".

In tal modo, gli interessi maturati sui tributi rimborsati sono dovuti nella misura fissa stabilita dalla singola legge d'imposta e non sono cumulabili con gli interessi anatocistici di cui all'articolo 1283 del codice civile, per il quale: "In mancanza di usi contrari, gli interessi scaduti possono produrre interessi solo dal giorno della domanda giudiziale o per effetto di convenzione posteriore alla loro scadenza, e sempre che si tratti di interessi dovuti almeno per sei mesi".

La disciplina contenuta nel comma 50, in assenza di specifiche disposizioni, entra in vigore il 4 luglio 2006, in base all'art. 41 del decreto; ne consegue che essa si applica agli interessi che maturano dalla data di entrata in vigore del decreto in commento.

68. Programmazione fiscale concordata (art. 37, comma 51)

La norma abroga le disposizioni in tema di programmazione fiscale concordata e di adeguamento per gli anni pregressi, introdotte dall'art. 1, comma 499 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006).

69. Atti e contratti stipulati o posti in essere nel giorno di pubblicazione del decreto (art. 40-bis)

L'articolo 40-bis, norma di carattere transitorio, stabilisce che gli eventuali atti e contratti sia pubblici che privati, formati nello stesso giorno di entrata in vigore del decreto, ovvero il 4 luglio 2006, in base alle disposizioni precedentemente vigenti non costituiscono ipotesi di violazioni della disciplina recata dal decreto stesso.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.