



Fondazione Luca Pacioli®

**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223,
CONV. DALLA LEGGE 4 AGOSTO 2006, N. 248**

**Imposte sui redditi
Attività professionali
Accertamento tributario
Adempimenti**

Documento n. 18 del 2 ottobre 2006

SCHEDA DI LETTURA

INDICE

Premessa

Pag. 6

1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

1.1. Imposta sul reddito delle società IRES	“	8
1.1.1 Ammortamento dei fabbricati strumentali al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione (<i>Art. 36, commi 7 e 8</i>)	“	8
1.1.2 Quote di ammortamento dei beni immateriali (<i>Art. 37, commi 45 e 46</i>)	“	9
1.1.3 Esclusione dell'ammortamento anticipato per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali (<i>Art. 36, commi 5 e 6</i>)	“	10
1.1.4 Limitazione della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali (<i>Art. 36, commi 6-bis e 6-ter</i>)	“	10
1.1.5 Veicoli da lavoro utilizzati per il trasporto privato di persone (<i>Art. 35, comma 11</i>)	“	11
1.1.6 Deducibilità extracontabile delle spese relative a studi e ricerche di sviluppo (<i>Art. 37, commi 47 e 48</i>)	“	11
1.1.7 Riporto senza limiti di tempo per le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta (<i>Art. 36, commi 12, lett. a) e 13</i>)	“	12
1.1.8 Esclusione del riporto delle perdite nei casi di trasferimento del controllo della società nell'ambito del gruppo (<i>Art. 36, comma 12, lett. b) e 14</i>)	“	13
1.1.9 Tassazione per trasparenza. Perdite fiscali dei soci anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza (<i>Art. 36, commi da 9 a 11</i>)	“	13
1.1.10 Tassazione per trasparenza delle s.r.l. a ristretta base proprietaria. Partecipazioni esenti (<i>Art. 36, commi 16 e 17</i>)	“	14
1.1.11 Indeducibilità delle minusvalenze dei beni assegnati ai soci (<i>Art. 36, commi 18 e 19</i>)	“	14
1.1.12. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (<i>Art. 36, commi 20, 21</i>)	“	15
1.1.13. Fusioni (scissioni) con effetti fiscali retroattivi (<i>Art. 35, commi 17 e 18</i>)	“	15

1.1.14. Presunzione di residenza fiscale in Italia delle società estere che controllano società italiane (<i>Art. 35, commi 13 e 14</i>)	" 16
1.2 IRPEF. Redditi di capitale. IRES. Utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (<i>Art. 36, commi 3, 4 e 4-bis</i>)	" 18
1.3. Società "non operative" (<i>Art. 35, commi 15 e 16</i>)	" 19
1.4. Acconti ai fini IRES e IRAP (<i>Art. 36, comma 34</i>)	" 21
1.5. IRPEF. Determinazione del reddito complessivo. Perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori e dall'esercizio di arti e professioni (<i>Art. 36, commi 27 e 28</i>)	" 22
1.6 IRPEF. Redditi soggetti a tassazione separata. Indennità di fine rapporto di lavoro dipendente. Incentivi all'esodo (<i>Art. 36, comma 23</i>)	" 22
1.7. IRPEF. Redditi diversi. Plusvalenze da realizzo di beni immobili acquisiti per donazione (<i>Art. 37, commi 38 e 39</i>)	" 23
1.8. IRPEF. Deducibilità dei contributi il cui versamento sia stato sospeso per pubblica calamità (<i>Art. 36, commi 32 e 33</i>)	" 23
1.9. IRPEF. Esclusione degli oneri deducibili e delle deduzioni per i non residenti (<i>Art. 36, comma 22</i>)	" 24
1.10. IRPEF. Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero (<i>Art. 36, comma 30</i>)	" 24
1.11. IRPEF. Campione d'Italia (<i>Art. 36, comma 31</i>)	" 25
1.12. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente. Azioni offerte in acquisto ai dipendenti (stock option) (<i>Art. 36, comma 25, 25-bis e 26</i>)	" 25
1.13. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente e contributi. Responsabilità dell'appaltatore (<i>Art. 35, commi da 28 a 34</i>)	" 26
1.14. Ritenute sui redditi. Redditi diversi. Obblighi di fare, non fare, permettere (<i>Art. 36, comma 24</i>)	" 27
2. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI	
2.1. Concorso al reddito di lavoro autonomo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni strumentali nonché dei corrispettivi per la cessione della clientela (<i>Art. 36, comma 29</i>)	" 27
2.1.1. Le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali	" 28
2.1.2. I corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela	" 28
2.2. Spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista (<i>Art. 36, comma 29</i>)	" 29

- 2.3. Obbligo di tenuta di uno o più conti correnti bancari o postali.**
Obbligo di riscossione dei compensi mediante modalità di pagamento
bancarie o postali (Art. 35, commi 12 e 12-bis) “ 30
- 2.4. Obblighi di sostituzione d'imposta per curatori fallimentari e**
commissari liquidatori (Art. 37, comma 1) “ 31

3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

- 3.1. Imprese del commercio. Obbligo di comunicazione telematica dei**
corrispettivi giornalieri (Art. 37, commi 33-37) “ 32
- 3.2. Comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati raccolti dalle**
Camere di commercio (Art. 37, comma 21, 21-bis, 22 e 23) “ 33
- 3.3. Comunicazione all'Anagrafe tributaria di talune informazioni**
bancarie e finanziarie
(Art. 37, commi da 4 a 6, e art. 35, commi 25, 26 e 26-bis) “ 33
- 3.4. Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle somme liquidate dalle**
imprese di assicurazione (Art. 35, comma 27) “ 35
- 3.5. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei contratti dei**
calciatori professionisti (Art. 35, comma 35-bis) “ 35
- 3.6. Poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria**
(Art. 37, comma 32, e art. 35, comma 26) “ 35
- 3.7. Poteri di accertamento dell'Anagrafe tributaria**
(Art. 37, comma 7) “ 36
- 3.8. Poteri di accertamento dell'Agenzia delle dogane (Art. 35, comma 35)** “ 36
- 3.9. Abrogazione della disciplina di programmazione fiscale e**
proposta di adeguamento per il 2003 e 2004 (Art. 37, comma 51) “ 37
- 3.10. Applicazione generalizzata degli studi di settore (Art. 37, commi 2 e 3)** “ 37
- 3.11. Proroga dei termini per l'accertamento nei casi di violazioni**
penalmente rilevanti (Art. 37, commi 24, 25 e 26) “ 39
- 3.12. Controlli per l'apertura delle partite IVA (Art. 37, commi da 18 a 20)** “ 39
- 3.13. IVA. Contribuenti minimi in franchigia dal tributo**
(art. 37, commi da 15 a 17) “ 40
- 3.14. Notificazioni (Art. 37, comma 27)** “ 41
- 3.15. Sanzioni per la mancata risposta ai questionari (Art. 37, commi 29 e 30)** “ 42

4. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

4.1. IVA. Reintroduzione dell'obbligo di presentazione dell'elenco dei clienti e dei fornitori (<i>Art. 37, commi 8 e 9</i>)	“ 42
4.2. Anticipazioni dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali. Generalizzazione dell'obbligo di presentazione in via telematica (<i>Art. 37, comma 10</i>)	“ 43
4.3. Anticipazione dei termini di versamento delle imposte sui redditi e dell'IRAP (<i>Art. 37, comma 11</i>)	“ 45
4.4. Anticipazione dei termini per la presentazione del Mod. 730 e per la trasmissione delle dichiarazioni (<i>Art. 37, comma 12</i>)	“ 45
4.5. Obbligo di pagamento telematico delle imposte e contributi per i soggetti titolari di partita IVA (<i>Art. 37, comma 49</i>)	“ 45
4.6. Modificazioni alla disciplina relativa all'ICI	
4.6.1 Anticipazioni dei termini per il pagamento dell'ICI (<i>Art. 37, commi 13 e 14</i>)	“ 46
4.6.2. Soppressione della dichiarazione ai fini ICI (<i>Art. 37, commi 53 e 54</i>)	“ 46
4.6.3. Liquidazione e versamento dell'ICI (<i>Art. 37, comma 55</i>)	“ 47
4.6.4. Norma interpretativa sulla esenzione da imposta per gli immobili destinati ad assistenza, previdenza, sanità, ecc. (<i>Art. 39, comma 1</i>)	“ 47

5. ALTRI INTERVENTI

5.1. Sanzioni penali. Omesso versamento IVA e indebita composizione (<i>Art. 35, comma 7</i>)	“ 48
5.2. Contenzioso tributario. Atti impugnabili (<i>Art. 35, comma 26-quinques</i>)	“ 49
5.2.1. Iscrizione d'ipoteca sugli immobili	“ 49
5.2.2. Fermo dei beni mobili registrati	“ 50
5.3. Riscossione delle imposte. Somme dovute a seguito di controlli automatici (<i>Art. 37, comma 42</i>)	“ 50
5.4. Condonò. Notifica delle cartelle di pagamento (<i>Art. 37, comma 44</i>)	“ 50
5.5. Interessi per il rimborso dei tributi (<i>Art. 37, comma 50</i>)	“ 50

**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. 4 LUGLIO 2006, N. 223,
CONV. DALLA LEGGE 4 AGOSTO 2006, N. 248**

**Imposte sui redditi
Attività professionali
Accertamento tributario
Adempimenti**

Premessa

Con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 sono state introdotte importanti modificazioni al vigente sistema tributario.

Sulla materia l'Agenzia delle entrate ha già fornito le sue prime indicazioni con due circolari, la n. 27/E (*Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati*) e n. 28/E (*Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti*), entrambe del 4 agosto 2006. Ulteriori indicazioni sono state diramate con la circolare n. 30 del 29 settembre 2006 a proposito dell'obbligo per i soggetti IVA di effettuare il pagamento di imposte e contributi esclusivamente in via telematica.

Si segnala preliminarmente che le molte disposizioni in materia fiscale contenute nel D.L. n. 223 sono proposte negli artt. 35, 36 e 37 del decreto stesso, secondo la seguente distinzione:

- misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale (art. 35)
- misure di recupero della base imponibile (art. 36)
- disposizioni in tema di accertamento, semplificazione ed altre misure di carattere finanziario (art. 37).

Nella illustrazione delle novità introdotte si è preferito seguire un ordine diverso, raccogliendo le varie disposizioni sulla base della materia regolamentata, come segue:

1. interventi sul settore immobiliare;
2. interventi in materia di imposte sui redditi;
3. interventi sul settore delle attività professionali;
4. interventi in materia di accertamento tributario;
5. interventi sugli adempimenti dei contribuenti;
6. altri interventi.

Il primo gruppo di interventi, relativi al settore immobiliare, è stato già illustrato con la circolare della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 16 dell'8 settembre 2006. Gli altri interventi, relativi alle restanti materie, sono ora illustrati con la presente scheda di lettura.

Per quanto riguarda appunto tali ulteriori interventi, si segnalano in particolare le seguenti nuove disposizioni:

- l'ammortamento dei fabbricati strumentali al netto di costo delle aree occupate dalla costruzione (paragrafo 1.1.1.);
- la nuova disciplina delle società "non operative" (paragrafo 1.3.);
- la modifica della disciplina delle azioni offerte in acquisto ai dipendenti (*stock option*) (paragrafo 1.12.);
- il concorso al reddito di lavoro autonomo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni strumentali nonché dei corrispettivi per la cessione della clientela (paragrafo 2.1);
- il nuovo trattamento delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista (paragrafo 2.2.);
- l'obbligo per gli esercenti arti e professioni di tenuta di uno o più conti correnti bancari o postali, nonché quello di riscossione dei compensi mediante modalità di pagamento bancarie o postali (paragrafo 2.3.);
- l'introduzione degli obblighi di sostituzione d'imposta per curatori fallimentari e commissari liquidatori (paragrafo 2.4.);
- l'obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri per le imprese di commercio (paragrafo 3.1.);
- l'applicazione generalizzata degli studi di settore (paragrafo 3.10.);
- la reintroduzione dell'obbligo di presentazione dell'elenco dei clienti e dei fornitori ai fini IVA (paragrafo 4.1.);
- l'anticipazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali (paragrafo 4.2.);
- l'anticipazione dei termini di versamento delle imposte sui redditi e dell'IRAP (paragrafo 4.2.);
- l'obbligo di pagamento telematico di imposte e contributi per i soggetti titolari di partita IVA (paragrafo 4.5.).

Per i soggetti passivi IRES, le modificazioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006 hanno immediata rilevanza già in sede di versamento degli acconti d'imposta per l'esercizio 2006. In sede di versamento degli acconti, e in particolare di quello di novembre 2006, ai fini IRES e IRAP, le società e gli enti soggetti all'IRES dovranno tenere conto delle disposizioni innovative ora introdotte, sempre che aventi effetto dall'anno o esercizio 2006 (art. 36, comma 34, del D.L. n. 223 del 2006).

Nella esposizione che segue si farà riferimento al testo del D.L. n. 223 del 2006 quale risulta dopo le modificazioni apportate dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, in sede di conversione.

Per talune delle perplessità interpretative suscitate dalle nuove disposizioni si è provveduto a prospettare una possibile soluzione. Per tali profili sarà utile conoscere anche la interpretazione che riterrà di fornire l'Agenzia delle entrate.

Si segnala infine che talune delle disposizioni ora introdotte potrebbero subire modificazioni o integrazioni nell'ambito dei provvedimenti collegati al disegno di legge finanziaria per il 2007 in corso di definizione.

1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

1.1. *Imposta sul reddito delle società IRES*

1.1.1. *Ammortamento dei fabbricati strumentali al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione*

(art. 36, commi 7 e 8)

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 è 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 edili¹ e comunque non inferiore al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo.

Ambito oggettivo

La modificazione riguarda i soli fabbricati strumentali, siano essi strumentali per destinazione o per natura². Ne sono esclusi pertanto gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo³.

Decorrenza

Dette nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'esercizio 2006⁴, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di imposta precedenti.

Per questi ultimi fabbricati, si ritiene che debbano rimanere ferme le quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi, con la deduzione ulteriore delle quote di ammortamento dall'esercizio 2006 nella minore misura ora stabilita dalla legge.

Ove le quote di ammortamento dedotte fino all'esercizio 2005 abbiano esaurito il costo del fabbricato strumentale, al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, non è possibile dedurre ulteriori quote di ammortamento. Si ritiene che l'eventuale eccedenza delle quote di ammortamento dedotte fino all'esercizio 2005 rispetto al costo del fabbricato strumentale, al netto del costo delle aree, vada considerato fiscalmente una sopravvenienza attiva tassabile⁵.

¹ Considerato il tenore letterale della disposizione, si ritiene che la perizia di stima sia obbligatoria. Si ritiene altresì che la perizia debba essere riferita di regola alla data in cui sono stati sostenuti i costi di acquisizione del fabbricato. Nel caso di fabbricati strumentali il cui costo storico sia stato rivalutato sulla base di una legge speciale (vedi da ultimo l'art. 1, comma 469 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266), sembra necessario riferirsi anche alla data alla quale ha effetto la rivalutazione.

² Cfr. art. 43, commi 1 e 2, del TUIR.

³ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 26.

⁴ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

⁵ Ai sensi dell'art. 88 del TUIR.

1.1.2. Quote di ammortamento dei beni immateriali (Art. 37, commi 45 e 46)

E' modificato il trattamento fiscale dell'ammortamento dei beni immateriali:

Opere dell'ingegno, brevetti, ecc,

Il limite massimo fiscalmente deducibile delle quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti e dei processi industriali è elevato al 50% del costo (prima era ad un terzo del costo) (art. 103, comma 1, del TUIR).

La modificazione si applicano a decorrere dall'esercizio 2006⁶, anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti.

Per questi ultimi costi, rimangono ferme le quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi. Solo la deduzione ulteriore delle quote di ammortamento dall'esercizio 2006 in poi andrà calcolata nella diversa maggiore misura ora stabilita dalla legge⁷.

In riferimento ai soli brevetti industriali, l'aumento della quota di ammortamento fiscalmente ammessa si applica limitatamente ai brevetti registrati dal 4 luglio 2006 o nei cinque anni precedenti (si ritiene dal 4 luglio 2001 in poi).

Per i brevetti registrati prima del 4 luglio 2001, continuano ad applicarsi le precedenti disposizioni: il limite massimo delle quote di ammortamento fiscalmente deducibili rimane pertanto pari ad un terzo del costo.

Marchi d'impresa

Il limite massimo fiscalmente deducibile delle quote di ammortamento del costo dei marchi d'impresa è diminuito ad un diciottesimo del costo, come per l'ammortamento fiscale dell'avviamento (prima era ad un decimo del costo) (art. 103, comma 1, del TUIR).

La modificazione si applicano a decorrere dall'esercizio 2006⁸, anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti.

Per questi ultimi costi, rimangono ferme le quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi. Solo la deduzione ulteriore delle quote di ammortamento dall'esercizio 2006 in poi andrà calcolata nella diversa minore misura (5,56%) ora stabilita dalla legge⁹.

⁶ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

⁷ Nello stesso senso, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 64.

⁸ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

⁹ Nello stesso senso, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 64. La stessa soluzione era stata adottata in occasione della riduzione delle quote di ammortamento fiscale dell'avviamento prevista dall'art. 1, comma 521, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. vedi anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10 del 13 marzo 2006, paragrafo 9.

Secondo i principi contabili nazionali, il periodo di ammortamento dei marchi "è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce, e se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 anni" (Principio OIC 24).

1.1.3. Esclusione dell'ammortamento anticipato per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali
(art. 36, commi 5 e 6)

L'art. 102, comma 3, del TUIR prevede la possibilità di elevare la misura dell'ammortamento fiscalmente ammesso fino a due volte, per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione e nei due successivi.

Il D.L. n. 223 del 2006 esclude ora tale ammortamento anticipato per il veicoli menzionati dall'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, vale a dire per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

L'obiettivo perseguito è evidentemente quello di evitare che le norme fiscali dirette ad agevolare l'attività delle imprese siano utilizzate per l'acquisto di auto destinate ad un uso promiscuo, anche privato.

La disposizione si applica dall'esercizio 2006¹⁰, anche per i veicoli acquistati nel corso di precedenti periodi d'imposta. In sostanza, la disposizione non consente di continuare per l'esercizio 2006 ad effettuare l'ammortamento anticipato già iniziato.

1.1.4. Limitazione della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali
(art. 36, commi 6-bis e 6-ter)

E' noto che le norme in materia di determinazione del reddito d'impresa prevedono, per i beni concessi in locazione finanziaria, che l'impresa utilizzatrice possa dedurre i canoni di locazione, con il rispetto di talune condizioni circa la durata del contratto (art. 102, comma 7, del TUIR).

E' stato precisato in proposito che, per i veicoli diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa¹¹, la deducibilità dei canoni è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dall'apposito decreto del Ministero delle finanza (D.M. 31 dicembre 1988).

In sostanza è stata aumentata la durata minima del contratto utile per la deducibilità dei canoni (durata minima prima prevista nella metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dall'apposito decreto del Ministero delle finanza).

"Ne consegue che, rispetto alla quota di ammortamento iscritta in bilancio sulla base delle valutazioni civilistiche, dovrà essere effettuata una variazione in aumento qualora la durata dell'ammortamento contabile sia inferiore (ad esempio 10 anni) a quella fiscale (18 anni). Diversamente, potrà 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 quello fiscale" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 64).

¹⁰ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

¹¹ Cfr. art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR

La disposizione si applica con riferimento ai canoni relativi ai contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione (legge 4 agosto 2006, n. 248).

*1.1.5. Veicoli da lavoro utilizzati per il trasporto privato di persone
(art. 35, comma 11)*

I veicoli che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato delle persone hanno lo stesso trattamento fiscale dei veicoli destinati al trasporto privato delle persone: le spese relative sono deducibili con notevoli limitazioni (art. 164, comma 1, lett. *b*), del TUIR); l'IVA relativa all'acquisto e alla manutenzione è indetraibile (art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972).

La disposizione è volta a contrastare gli abusi delle disposizioni fiscali che regolano il settore degli autoveicoli. Si vuole evitare che automobili di lusso ad uso personale possano essere immatricolati come autocarri o auto "uso ufficio" e, quindi, godere della deduzione integrale dei costi e della detrazione dell'IVA previste dal legislatore fiscale per tali ultimi tipi di autovetture.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il Dipartimento per i trasporti terrestri del Ministero dei trasporti, saranno individuati i veicoli interessati alla nuova disciplina.

La disposizione non è ancora operante. Lo diventerà a decorrere dall'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

*1.1.6. Deducibilità extracontabile delle spese relative a studi e ricerche di sviluppo
(art. 37, commi 47 e 48)*

Le spese relative a studi e ricerche di sviluppo sono state inserite tra quelle che, pur non essendo imputabili a conto economico, sono deducibili a condizione che il loro importo complessivo venga indicato in un apposito prospetto della dichiarazione¹² (art. 109, comma 4, lett. *b*). del TUIR).

Si prevede in sostanza la deducibilità extracontabile delle spese relative a studi e ricerche di sviluppo (per l'intero costo sopportato nell'esercizio o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto: cfr. art. 108, comma 1, del TUIR)), anche se

¹² I componenti negativi ai quali è riservato tale trattamento sono ora:

- gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali;
- le altre rettifiche di valore;
- gli accantonamenti;
- le spese relative a studi e ricerche di sviluppo;
- le differenze tra i canoni di locazione finanziaria e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in locazione finanziaria e gli interessi passivi che derivano dai relativi contratti.

nell'ambito del bilancio civilistico tali spese siano state capitalizzate o siano state imputate al conto economico in un numero superiore di quote.

La disposizione risponde alla volontà di assicurare a questa tipologia di spese un trattamento più favorevole rispetto a quello attuale, tenuto conto che l'investimento in studi e ricerche può contribuire alla crescita della competitività delle imprese.

La novità si applica alle spese relative a studi e ricerche di sviluppo sostenute a partire dall'esercizio 2007¹³.

1.1.7. Riporto senza limiti di tempo per le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta (art. 36, commi 12, lett. a) e 13)

A proposito del riporto delle perdite fiscali, in deroga al limite generale di cinque periodi d'imposta, l'art. 84, comma 2, del TUIR prevede la possibilità di riportare ai successivi esercizi senza alcun limite di tempo le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta.

Il D.L. n. 223 del 2006 integra questa ultima disposizione, specificando che il riporto senza limiti di tempo:

- a) riguarda le perdite realizzate nei primi tre periodi dalla data di costituzione della società;
- b) è riconosciuto a condizione che le perdite stesse si riferiscano ad una "nuova" attività produttiva.

La novità è quindi rappresentata dalla introduzione ulteriore che la società di nuova costituzione dia avvio ad una nuova iniziativa imprenditoriale.

Si ritiene che con ciò rimangano escluse dal regime di favore le perdite realizzate nei periodi d'imposta successivi alla creazione di una nuova società che continui in tutto o in parte l'attività di precedenti società, a seguito di un'operazione straordinaria.

La disposizione si applica alle perdite realizzate dall'esercizio 2006¹⁴.

Per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, formatesi in esercizi precedenti all'esercizio 2006 e non ancora utilizzate, valgono le seguenti regole:

- se le perdite rispettano i requisiti e le condizioni ora previsti dalla norma, il riporto senza limiti di tempo è conservato;
- se le perdite non rispettino tali requisiti e condizioni, il riporto ai periodi d'imposta successivi¹⁵ rimane consentito ma non oltre l'ottavo periodo d'imposta successivo a quello di formazione delle perdite.

¹³ A decorrere dal periodo d'imposta successivo al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

¹⁴ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

¹⁵ Con le modalità previste dall'art. 84, comma 1, del TUIR.

1.1.8. Esclusione del riporto delle perdite nei casi di trasferimento del controllo della società nell'ambito del gruppo
(art. 36, comma 12, lett. b) e 14)

La disciplina vigente esclude il riporto delle perdite fiscali al contestuale verificarsi delle seguenti condizioni:

- trasferimento a terzi della maggioranza delle partecipazioni della società che riporta le perdite;
- modificazione dell'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite si sono realizzate (art. 84, comma 3, del TUIR).

E' stato ora stabilito che il riporto della perdita fiscale di un periodo di imposta ai cinque periodi d'imposta successivi è escluso anche nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite sia acquisita da altra società dello stesso gruppo (da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi).

La disposizione si applica ai soggetti le cui partecipazioni siano state acquisite da terzi a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

1.1.9. Tassazione per trasparenza. Perdite fiscali dei soci anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza
(art. 36, commi da 9 a 11)

Nel caso di opzione per il regime di trasparenza fiscale, il reddito imponibile delle società di capitali soggette ad IRES è imputato a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata (art. 115, comma 3, del TUIR).

A questo proposito, il D.L. n. 223 del 2006 ha ora stabilito che 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.

Lo stesso principio vale per la trasparenza fiscale delle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria (art. 116 del TUIR).

L'obiettivo dell'intervento è quello di adottare per il regime della trasparenza fiscale lo stesso trattamento delle perdite fiscali adottato per il consolidato fiscale¹⁶.

Le nuove disposizioni si applicano dall'esercizio 2006¹⁷, con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi all'esercizio 2006¹⁸.

¹⁶ Vedi art. 118, comma 2, del TUIR.

1.1.10. Tassazione per trasparenza delle s.r.l. a ristretta base proprietaria. Partecipazioni esenti (art. 36, commi 16 e 17)

Il regime di trasparenza fiscale delle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria prevede che l'opzione per la trasparenza non possa essere esercitata nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione con i requisiti per usufruire della esenzione parziale della plusvalenza da realizzo prevista dall'art. 87 del TUIR (art. 116 del TUIR).

Il D.L. n. 223 del 2006 ha abrogato tale previsione. E' stato in proposito stabilito che:

- le plusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni che abbiano i requisiti per essere parzialmente esenti di cui all'art. 87 del TUIR concorrono a formare il reddito imponibile dei soci persone fisiche nei limiti del 40% del loro ammontare¹⁹;
- gli utili da partecipazione concorrono a formare il reddito imponibile dei soci persone fisiche nei limiti del 40% del loro ammontare²⁰.

In sostanza, i soci persone fisiche di una società a responsabilità limitata trasparente conseguono i redditi derivanti a questa dal possesso di partecipazioni esenti ai sensi dell'art. 87 con lo stesso regime fiscale che sarebbe stato applicato in ipotesi di possesso diretto di tali partecipazioni.

Le nuove disposizioni hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2006²¹. Ne consegue che:

- per il medesimo periodo d'imposta le società interessate possono esercitare l'opzione per il regime di trasparenza anche se ne erano escluse sulla base della previgente disciplina;
- gli utili e le plusvalenze relative al medesimo periodo d'imposta sono assoggettate alle nuove regole di tassazione, ancorché rispettivamente percepiti o realizzate prima del 4 luglio 2006²².

1.1.11. Indeducibilità delle minusvalenze dei beni assegnati ai soci (art. 36, commi 18 e 19)

Secondo la disciplina fiscale le minusvalenze sono deducibili solo se realizzate (art. 101, comma 1, del TUIR).

¹⁷ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

¹⁸ Relativa a periodi d'imposta chiusi a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

¹⁹ Vedi art. 58, comma 2, del TUIR.

²⁰ Vedi art. 59 del TUIR.

²¹ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006.

²² Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 30.

E' stato stabilito in proposito che non sono più deducibili le minusvalenze realizzate, se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La nuova disposizione ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2006²³.

*1.1.12. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale
(art. 36, commi 20 e 21)*

La variazione delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio.

La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Per la parte di opere coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.

Il valore così determinato poteva essere ridotto per rischio contrattuale, a giudizio del contribuente, in misura non superiore al 2% (o 4% per le opere eseguite all'estero) (art. 93, comma 3, del TUIR).

Quest'ultima possibilità è stata abrogata, con effetto dal periodo d'imposta 2006²⁴.

*1.1.13. Fusioni (scissioni) con effetti fiscali retroattivi
(art. 35, commi 17 e 18)*

La disciplina fiscale delle operazioni di fusione di società stabilisce anche talune regole che limitano la possibilità di portare in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione le perdite fiscali prodotte negli esercizi precedenti dalle società che partecipano alla fusione (art. 172, comma 7, del TUIR).

Le stesse regole si applicano in caso di scissione (art. 173, comma 10, del TUIR).

Tale limitazione non era invece operante, nel caso di retrodatazione degli effetti fiscali dell'operazione straordinaria, per le perdite fiscali prodottesi nell'esercizio stesso di realizzazione dell'operazione. In altri termini, l'unico periodo d'imposta originato dalla retrodatazione fiscale degli effetti della fusione permetteva di compensare, senza limitazioni, i redditi prodotti dalle società partecipanti alla fusione con le perdite fiscali eventualmente prodottesi in capo alle altre società partecipanti all'operazione.

Il D.L. n. 223 del 2006 dispone in proposito che, nel caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, le limitazioni previste al riporto delle perdite pregresse 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 (o scissione)

²³ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

²⁴ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di efficacia giuridica della fusione²⁵.

“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 assoggettata, insieme alle perdite fiscali pregresse del soggetto partecipante alla fusione, alle disposizioni di cui all’art. 172, comma 7, del TUIR”²⁶.

La nuova disposizione si applica alle operazioni di fusione e scissione deliberate dalle assemblee delle società partecipanti dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

Per le operazioni deliberate anteriormente, resta ferma l'applicazione delle disposizioni antielusive previste dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

1.1.14. Presunzione di residenza fiscale in Italia delle società estere che controllano società italiane (art. 35, commi 13 e 14)

E' noto che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (art. 73, comma 3, del TUIR)²⁷.

A questo proposito, il D.L. n. 223 del 2006 (art. 35, commi 13 e 14) ha di recente stabilito che, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengano direttamente partecipazioni di controllo²⁸ in società di capitali o enti commerciali residenti²⁹.

In altri termini, la circostanza che una società o ente con sede (amministrazione o oggetto principale) all'estero controlli direttamente società o enti fiscalmente residenti in Italia è considerata sufficiente per legittimare la presunzione legale che la società o ente esteri siano di fatto amministrati in Italia e quindi ivi residente ai fini fiscali.

²⁵ Così pare d'intendere la diversa formulazione adottata dalla norma, altrimenti incomprensibile: *“in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione”*.

²⁶ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 10.

²⁷ *“La sede legale si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto e dà evidenza ad 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...”* (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8).

²⁸ Ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del cod. civ.. Vale quindi sia il controllo di diritto che l'influenza dominante. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo (dei soggetti residenti sull'entità estera e di questa su società ed enti residenti) rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

²⁹ Lo stesso vale nel caso in cui si interponga una *subholding* estera. La presunzione di residenza in Italia della società estera che direttamente controlla una società italiana renderà 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 *subholding* estera, considerata residente in Italia” (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8).

L'applicazione della nuova regola è subordinata al verificarsi anche di una sola delle seguenti due condizioni:

- a) che la società o ente controllante, con sede (amministrazione o oggetto principale) all'estero, sia controllato³⁰ anche indirettamente da soggetti residenti nel territorio dello Stato³¹;
- b) che la società o ente controllante, con sede (amministrazione o oggetto principale) all'estero, sia amministrato da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Si sottolinea che con ciò si è introdotta una presunzione solo relativa, superabile quindi qualora il contribuente riesca a fornire la dimostrazione che la sede effettiva della direzione e amministrazione della società estera controllante è all'estero³².

La *ratio* della norma è quella di realizzare un'inversione dell'onere della prova della residenza fiscale in tutte quelle ipotesi in cui il controllo di società residenti in Italia sia realizzato da soggetti pure residenti in Italia mediante l'"interposizione societaria" di *holding* estere³³.

Effetti

Il soggetto estero si considera, ad ogni effetto, residente in Italia e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi previsti per i residenti³⁴.

A titolo esemplificativo:

- le plusvalenze realizzate dalla cessione di partecipazioni dovranno essere assoggettate al regime di imponibilità o di esenzione parziale previsto dagli artt. 86 e 87 del TUIR;
- i pagamenti di interessi, dividendi e royalty corrisposti a non residenti dovranno essere assoggettati a ritenuta;
- i pagamenti di interessi e royalty corrisposti a residenti fuori del regime d'impresa dovranno essere assoggettati a ritenuta.

Rapporti con la disciplina delle CFC

³⁰ Ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del cod. civ.. Vale quindi sia il controllo di diritto che l'influenza dominante. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

³¹ Per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado.

³² Per la compatibilità della nuova disciplina con il Trattato UE, vedi la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8.4. Per talune prime valutazioni critiche, vedi S. Marchese, *La presunzione di residenza fiscale per le holding estere*, in *Forum fiscale*, n. 9/2006, 61.

³³ "...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" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8).

³⁴ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8.2.

Nell'ipotesi in cui un soggetto residente controlli una società o ente residente o localizzato in Stati o territori a fiscalità privilegiata che, a sua volta, detenga partecipazioni di controllo in società o enti residenti in Italia:

- a) se sulla base della presunzione ora introdotta l'entità estera si considera fiscalmente residente in Italia, diventa inoperante la disciplina CFC (art. 167 TUIR) e l'entità estera è tenuta a dichiarare i propri redditi in Italia;
- b) se al contrario la presunzione non è operante (perché sia stata data la prova contraria), si applica la disciplina CFC e il reddito dell'entità estera è imputato al controllante residente³⁵.

La nuova disposizione del D.L. n. 223 del 2006 ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2006³⁶.

1.2. IRPEF. Redditi di capitale. IRES. Utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (art. 36, commi 3, 4 e 4-bis)

La disciplina di tassazione degli utili derivanti da partecipazioni qualificate, stabilita dall'art. 47 del TUIR, prevede che gli utili distribuiti dalle società di capitali concorrono alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche limitatamente al 40% del loro ammontare.

Il D.L. n. 223 del 2006 dispone in proposito che gli utili³⁷ relativi a partecipazioni qualificate e non qualificate provenienti da società residenti in paesi o territori a regime fiscale privilegiato³⁸ concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, salvo nel caso in cui gli stessi utili non siano già stati imputati al socio o si sia dimostrato, a seguito dell'esercizio dell'interpello, che non sia stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

In sostanza la norma precisa che la tassazione integrale riguarda non solo gli utili distribuiti direttamente dai soggetti residenti nel "paradiso fiscale" ma anche quelli, da tali soggetti distribuiti, che affluiscono alle persone fisiche residenti in Italia tramite società intermedie (a fiscalità non privilegiata)³⁹.

Con ciò risulta ripristinata la formulazione dell'art. 47, comma 4, del TUIR precedente alla modifica introdotta dal cosiddetto correttivo IRES⁴⁰,

³⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 8.5.

³⁶ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006.

³⁷ La medesima disciplina si applica sia "agli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, sia ai proventi dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lettera a), del TUIR" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 24).

³⁸ Di cui al D.M. 21 novembre 2001, emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del TUIR.

³⁹ "...in presenza di partecipazioni in società residenti in paesi a fiscalità privilegiata 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 potrà infatti ritenersi generato nel paradiso fiscale in cui è localizzata la società operativa. ..." (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 24).

⁴⁰ Cfr. art. 2, comma 2, lett. b) del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247.

Tale ultimo intervento normativo aveva stabilito che la tassazione integrale degli utili provenienti da paesi a fiscalità privilegiata riguardava solo quelli "corrisposti" dalla partecipata estera. Così modificata la norma aveva consentito di aggirare il regime di tassazione integrale degli utili provenienti dai "paradisi fiscali", interponendo nella catena societaria altri soggetti.

La modificazione si applica a partire dall'anno 2006⁴¹ e quindi per gli utili distribuiti nel medesimo periodo d'imposta, anche prima del 4 luglio 2006.

La stessa disposizione ha effetto anche:

- per gli utili percepiti da persone fisiche nell'esercizio d'impresa (art. 59 del TUIR);
- per gli utili percepiti da società di persone commerciali (art. 56, comma 1, del TUIR);
- per gli utili percepiti da soggetti IRES (cfr. art. 89, comma 4, del TUIR), anche relativamente agli utili su titoli e strumenti finanziari simili alle azioni emessi da società estere (cfr. art. 89, comma 3, del TUIR).

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

E' noto che le norme fiscali considerano "non operative" le società i cui ricavi, incrementi delle rimanenze e proventi risultanti complessivamente dal conto economico sia inferiore a determinati parametri, calcolati in misura percentuale delle partecipazioni, degli immobili e delle immobilizzazioni diverse dagli immobili (cfr. art. 30 della legge 23 dicembre 1974, n. 724).

Nei confronti delle società "non operative" si presume che il reddito non possa essere inferiore ad una certa misura, calcolata anch'essa sulla base di date percentuali delle partecipazioni, degli immobili e delle immobilizzazioni diverse dagli immobili.

La speciale disciplina non è applicabile alle società che si trovino in situazioni definite per legge, tali da giustificare il mancato raggiungimento dei parametri previsti.

Al contribuente è data in ogni caso la possibilità di fornire la prova contraria alla presunzione di legge.

Tale disciplina è stata riproposta dal D.L. n. 223 del 2006 con alcune rilevanti variazioni.

In primo luogo, si sono dilatati i parametri utilizzati per stabilire se una società possa rientrare o meno nel novero delle "società non operative". Sono state aumentate inoltre le percentuali utilizzate per definire l'entità del reddito minimo presunto.

Soggetti qualificabili come "società non operative"

Secondo le nuove disposizioni, le società di capitali e quelle di persone⁴² si considerano, salvo prova contraria, non operative se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli

⁴¹ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006.

incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- a) il 2% (prima era 1%) al valore delle azioni o quote di partecipazione al capitale di società ed enti, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 6% (prima era 4%) al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, anche in locazione finanziaria;
- c) il 15% (non ha subito variazioni) al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

La qualificazione di "società non operativa" non si applica:

- ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- ai soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- alle società ed enti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani;
- alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- alle società con un numero di soci non inferiore a 100.

L'elenco riproduce sostanzialmente quello previsto dal precedente testo. E' stato eliminato il riferimento ai soggetti che si trovano in un periodo di "non normale svolgimento dell'attività". In tale ultimo caso si dovrà richiedere la disapplicazione della disciplina (vedi oltre).

Redditi minimi presunti

Per le società non operative si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- a) l'1,5% (prima era 0,75%) sul valore delle azioni o quote di partecipazione al capitale di società ed enti, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 4,75% (prima era 3%) sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, anche in locazione finanziaria;
- c) il 12% (non ha subito variazioni) sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

⁴² Più precisamente, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

E' confermato che le perdite di esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra quantificato.

Eccedenza di credito IVA

Le società non operative non possano chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione a fini IVA. Detta eccedenza:

- non può costituire oggetto di compensazione in sede di versamento delle imposte;
- non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi, se per tre periodi d'imposta consecutivi la società non operativa non effettui operazioni rilevanti IVA almeno pari all'importo da superare per evitare la qualificazione di società non operativa.

Disapplicazione della disciplina

L'applicazione delle disposizioni menzionate può essere evitata solo nel rispetto di una specifica procedura. Infatti, in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi nonché del reddito quali quantificati dalla norma, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973. Occorre in sostanza proporre un'apposita istanza al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate.

Si riconducono in tale ambito anche le situazioni di "non normale svolgimento dell'attività"⁴³.

La nuova disciplina fiscale delle società di comodo si applica a decorrere dall'esercizio 2006⁴⁴.

1.4. Acconti ai fini IRES e IRAP *(art. 36, comma 34)*

Nella determinazione dell'acconto dovuto dai soggetti passivi IRES⁴⁵, ai fini IRES e IRAP per l'esercizio 2006⁴⁶, va assunta, quale imposta dell'esercizio 2005⁴⁷, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni innovative del D.L. n. 223 del 2006. L'obbligo va evidentemente riferito:

- ai contribuenti che riterranno di determinare l'acconto 2006 con il metodo storico, sulla base dell'imposta relativa 2005;

⁴³ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 9.

⁴⁴ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

⁴⁵ Trattasi delle società e degli enti elencati nell'art. 73 del TUIR. La disposizione non riguarda i contribuenti persone fisiche e società di persone, anche se esercenti attività d'impresa.

⁴⁶ Per il periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

⁴⁷ Del periodo precedente.

- con riferimento alle sole disposizioni del D.L. n. 223 del 2006 che abbiano effetto già dall'esercizio 2006⁴⁸.

Poiché nella generalità dei casi il primo acconto per il 2006 è già stato versato, il relativo conguaglio va versato insieme alla seconda rata dell'acconto⁴⁹.

1.5. IRPEF. Determinazione del reddito complessivo. Perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori e dall'esercizio di arti e professioni

(Art. 36, commi 27 e 28)

Secondo la disciplina previgente, il reddito complessivo delle persone fisiche si determinava sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio delle imprese minori (quelle disciplinate dall'art. 66 del TUIR) e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni (art. 8 del TUIR).

Il D.L. ora dispone che, nella determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche non è più possibile sottrarre le perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori né quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Dette perdite possono essere computate in diminuzione soltanto dai relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. In altri termini, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori possono essere portate in deduzione unicamente dai redditi d'impresa successivamente prodotti, ma non oltre il quinto periodo d'imposta successivo. Lo stesso vale per le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni, che possono essere portate in deduzione unicamente dai redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni successivamente prodotti.

Con ciò si è adottato per le perdite delle imprese minori e per quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni lo stesso criterio già previsto per le perdite d'impresa in contabilità ordinaria e per quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice (anch'esse possono essere computate in diminuzione soltanto dai relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi).

Le disposizioni segnalate si applicano ai redditi e alle perdite realizzati dal 2006.

1.6. IRPEF. Redditi soggetti a tassazione separata. Indennità di fine rapporto di lavoro dipendente. Incentivi all'esodo.

(Art. 36, comma 23)

⁴⁸ Il tema è sviluppato nella circolare Assonime n. 30 del 14 luglio 2006.

⁴⁹ Devono adeguarsi alle nuove disposizioni fin dal primo versamento in acconto i soggetti che versano la prima rata successivamente al 4 luglio 2006 (per l'IRES) e successivamente al 12 agosto 2006 (per l'IRAP). Trattasi di soggetti con esercizio a cavallo e di 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 (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 42).

E' abrogata la disposizione che prevedeva la tassazione con aliquota dimezzata per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori dipendenti⁵⁰.

Tale disposizione di favore continua ad essere applicata con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima del 4 luglio 2006, nonché per le somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla predetta data del 4 luglio 2006.

1.7. IRPEF. Redditi diversi. Plusvalenze da realizzo di beni immobili acquisiti per donazione

(Art. 37, commi 38 e 39)

Tra i redditi diversi sono comprese anche "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 ..." (art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR).

Modificando tale disposizione il D.L. n. 223 del 2006 ha stabilito che, ai fini della tassazione, assumono rilievo anche le cessioni a titolo oneroso che abbiano ad oggetto immobili acquisiti per donazione. In questo caso:

- il periodo di cinque anni, rilevante ai fini della tassazione della plusvalenza, decorre dalla data di acquisto da parte del donante. In altri termini, sono tassabili le plusvalenze relative a cessioni di immobili sempre che, alla data della cessione, non siano ancora trascorsi cinque anni dalla data di acquisto o di costruzione da parte del donante;
- la plusvalenza realizzata tassabile è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito dal cedente/donatario e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione dell'immobile, quale sostenuto dal donante.

La modificazione ha effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto), per le cessioni di immobili effettuate dalla data stessa.

Nulla è cambiato per gli immobili acquisiti per successione: la relativa cessione non dà luogo a plusvalenze tassabili.

1.8. IRPEF. Deducibilità dei contributi il cui versamento sia stato sospeso per pubblica calamità

(art. 36, commi 32 e 33)

Al pari degli altri oneri deducibili, anche i contributi sono di regola deducibili nell'anno in cui sono pagati.

⁵⁰ Art. 19, comma 4-bis, del TUIR.

In deroga a tale principio, il D.L. n. 223 del 2006 ha ora confermato la deducibilità dei contributi (o la loro esclusione) in sede di determinazione del reddito complessivo soggetto ad IRPEF, se prevista per legge⁵¹, anche per i periodi d'imposta in cui i termini di versamento sono sospesi in conseguenza di calamità pubbliche.

Va da sé che detti contributi, in quanto già dedotti, non possono ulteriormente essere dedotti o esclusi dal reddito nel periodo d'imposta in cui sono versati.

Si ritiene che la disposizione abbia effetto con riferimento ai contributi i cui termini di versamento, sospesi per calamità naturali, ricadano nell'anno 2006, anche se scaduti prima del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

Per i periodi d'imposta 2005 e precedenti, se il versamento è stato sospeso e la deduzione non è stata effettuata, è consentita la deduzione dei contributi nell'anno di versamento⁵².

1.9. IRPEF. Esclusione degli oneri deducibili e delle deduzioni per i non residenti (art. 36, comma 22)

E' stato escluso che i soggetti non residenti, nella determinazione del loro reddito complessivo imponibile, possano usufruire:

- degli oneri deducibili (art. 10 del TUIR)⁵³;
- della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (art. 11 del TUIR);
- delle deduzioni per oneri di famiglia (art. 12 del TUIR)⁵⁴.

Si ritiene che la modifica abbia effetto dall'anno 2006.

1.10. IRPEF. Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero (art. 36, comma 30)

Secondo la disciplina vigente, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro (art. 51, comma 8-bis del T.U.I.R.).

⁵¹ Cfr. art. 10 del TUIR.

⁵² Sono abrogate le norme che erano state adottate in passato allo scopo di disciplinare le modalità di deduzione dei contributi e dei tributi relativamente alle ipotesi in cui fossero stabilite sospensioni dei relativi versamenti in conseguenza di calamità pubbliche: l'art. 13, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449; l'art. 11 della legge 18 febbraio 1999, n. 28; l'art. 28 della legge 13 maggio 1999, n. 133; l'art. 3, comma 2-bis, del D.L. 30 dicembre 1985, n. 791, conv. dalla legge n. 46 del 1986 (art. 36, comma 33, del D.L. n. 223 del 2006).

⁵³ Ai sensi dell'art. 24, comma 2 del TUIR, 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 (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 33).

⁵⁴ I non residenti erano già esclusi da tale beneficio. La nuova disposizione deve ritenersi norma di coordinamento formale (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 33).

E' stato chiarito in proposito che, nella fattispecie, il prestatore di lavoro all'estero fruisce, per le imposte pagate all'estero, di un credito d'imposta non pieno, ma proporzionale al reddito che ha concorso parzialmente (ai sensi del suddetto art. 51, comma 8-bis) alla formazione del reddito complessivo.

La disposizione di natura interpretativa ha effetto retroattivo.

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

Le norme in materia di IRPEF prevedevano un regime speciale per le persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia: i redditi prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso comune erano computati in euro sulla base di un tasso di cambio convenzionale stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 188 del TUIR).

La speciale disposizione è stata abrogata.

In base al principio di unitarietà del periodo d'imposta, la modificazione ha effetto dal 1° gennaio 2006)⁵⁵.

1.12. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente. Azioni offerte in acquisto ai dipendenti (stock option) (art. 36, comma 25, 25-bis e 26)

La disciplina vigente prevede che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente "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;⁵⁶ ..." (art. 51, comma 2, lett. g-bis), del TUIR). E' stabilito tra l'altro che detta esclusione spetta esclusivamente per le azioni emesse dall'impresa con la quale il dipendente intrattiene il rapporto di lavoro.

Ferma rimanendo tale disciplina di favore, il D.L. n. 223 del 2006 ha introdotto due ulteriori condizioni alla sua applicazione:

- le azioni offerte (e assegnate) non debbono essere cedute né costituite in pegno dal dipendente prima che siano trascorsi 5 anni dalla data dell'assegnazione. Il datore di lavoro-sostituto d'imposta è tenuto ad informare i destinatari dell'assegnazione agevolata circa l'obbligo di comunicare tempestivamente allo stesso le eventuali cessioni delle azioni, anche successivamente all'eventuale cessazione del rapporto di lavoro⁵⁷;

⁵⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 40.

⁵⁶ "se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritto 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".

⁵⁷ Nel caso di cessazione del rapporto di lavoro:

a) se il dipendente abbia intrapreso altro rapporto di lavoro ovvero sia collocato a riposo:

- il valore delle azioni assegnate non deve essere superiore complessivamente nel periodo d'imposta alla retribuzione lorda annua⁵⁸ del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente.

La inosservanza della prima condizione comporta l'assoggettamento a tassazione (nell'anno della cessione o della costituzione in garanzia) dell'importo non tassato al momento dell'assegnazione⁵⁹.

Nel caso di inosservanza della seconda condizione, il beneficio fiscale viene meno, con assoggettamento immediato a tassazione (al momento dell'assegnazione delle azioni) della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Il reddito eventualmente derivante dalla inosservanza delle due condizioni sopra menzionate rileva anche ai fini contributivi con esclusivo riferimento:

- alle assegnazioni effettuate in virtù di piani di incentivazione deliberati dal 5 luglio 2006;
- e, ai fini del calcolo delle prestazioni, alle anzianità maturate dal 5 luglio 2006 in poi.

Le nuove disposizioni si applicano alle azioni la cui assegnazione ai dipendenti sia effettuata dal 5 luglio 2006 in poi, anche se i relativi piani siano stati deliberati anteriormente.

1.13. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente e contributi. Responsabilità dell'appaltatore

(Art. 35, commi da 28 a 34)

L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore:

-
- il precedente datore di lavoro deve comunicare al nuovo datore di lavoro o all'ente pensionistico l'importo che questi devono assumere a tassazione;
 - in mancanza di tale comunicazione, il nuovo datore di lavoro o l'ente pensionistico, informato dal dipendente, sono tenuti ad attivarsi al fine di conoscere il predetto importo;
- b) se il dipendente non abbia intrapreso altro rapporto di lavoro né sia stato collocato a riposo:
- 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.

(cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 36).

⁵⁸ La retribuzione annua calcolata al lordo delle imposte, contributi e deduzioni, quale risulta dal CUD (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 36). Quando non si disponga 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 deve fare riferimento all'ultima retribuzione lorda annua relativa al rapporto di lavoro per il quale il beneficio è stato erogato (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 36).

⁵⁹ In caso di cessione o di costituzione in garanzia anche di parte delle azioni, il regime agevolativo non è applicabile con riguardo alla totalità delle azioni oggetto della medesima assegnazione.

"Ai fini della individuazione del momento impositivo, assume rilevanza la notizia, acquisita dal datore di lavoro, dell'avvenuta cessione delle azioni da parte del dipendente, sempreché il cessionario non sia lo stesso datore di lavoro o la società emittente. Pertanto, il datore di lavoro deve applicare le relative ritenute nel primo periodo di paga utile, successivo all'avvenuta conoscenza del presupposto impositivo, anche per effetto di apposita comunicazione del dipendente" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 36).

- della effettuazione e del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente;
 - del versamento dei contributi previdenziali;
 - del versamento dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti
- a cui sia tenuto il subappaltatore per i propri dipendenti.

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui si è detto (connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati) sono stati correttamente eseguiti.

L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino alla esibizione da parte del subappaltatore della predetta documentazione.

Il committente⁶⁰ può provvedere al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti dovuti per ritenute e contributi sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. In caso di inosservanza, per il committente è prevista una sanzione amministrativa da 5.000 a 200.000 euro.

Le disposizioni di cui si è detto non sono di immediata applicazione. Esse si applicano successivamente all'adozione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro 90 giorni dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione.

1.14. Ritenute sui redditi. Redditi diversi. Obblighi di fare, non fare, permettere (art. 36, comma 24)

Il D.L. n. 223 del 2006 estende l'obbligo di applicare la ritenuta del 20% a titolo d'acconto - prevista dall'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 per i compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti - anche ai compensi corrisposti derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere, che costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.

La modificazione ha effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge), per i compensi corrisposti dalla data stessa.

2. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITÀ PROFESSIONALI

2.1. Concorso al reddito di lavoro autonomo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni strumentali nonché dei corrispettivi per la cessione della clientela (art. 36, comma 29)

⁶⁰ Sono esclusi i committenti non esercenti attività commerciali.

Secondo la vigente disciplina di determinazione dei redditi di lavoro autonomo, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso (art. 54, comma 1, del TUIR).

Il D.L. n. 223 del 2006 ha stabilito che concorrono a formare il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni anche:

- le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione;
- i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela.

In mancanza di specificazioni, le modificazioni hanno effetto dall'anno 2007, per le plusvalenze, le minusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2007 e per i corrispettivi percepiti dalla stessa data⁶¹.

2.1.1. Le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali

Le plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali concorrono a formare il reddito se:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Sono escluse le cessioni di beni il cui costo di acquisto non è ammortizzabile, come ad esempio, gli immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Si considerano plusvalenza o minusvalenza:

- la differenza positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato;
- in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

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, la tassazione della plusvalenza realizzata non può essere ripartita in una pluralità di anni, come invece previsto per le plusvalenze relative alle attività d'impresa⁶².

2.1.2. I corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela

⁶¹ Cfr. art. 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

⁶² Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 38.

Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela, nonché i corrispettivi percepiti a seguito di cessione di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Se percepiti in unica soluzione i corrispettivi predetti sono soggetti a tassazione separata, con facoltà per il contribuente di optare per la tassazione ordinaria.

2.2. *Spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista* *(art. 36, comma 29)*

Secondo le disposizioni in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 54, comma 5, del TUIR).

Il D.L. n. 223 del 2006 ha stabilito in proposito che *“le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura”*.

Sulla stessa materia era intervenuta qualche tempo fa l'Agenzia delle entrate, con una interpretazione, non formalizzata in una circolare, che si ritiene non fondata sulla base delle norme allora vigenti.

Il D.L. n. 223 del 2006 provvede ora a disciplinare la fattispecie stabilendo che le 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 per l'importo effettivamente pagato dal committente:

- vanno comprese nei compensi percepiti;
- sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo e quindi non soggiacciono al limite del 2%⁶³.

Secondo l'Agenzia delle entrate, alla luce della disposizione introdotta, gli adempimenti da osservare sono i seguenti:

- il committente riceve, da 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 comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia allo stesso copia della relativa documentazione fiscale. Tale spesa non è al momento deducibile per l'impresa committente;
- il professionista emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente. Dette spese possono considerarsi integralmente deducibili per il professionista, qualora siano state rispettate le condizioni predette;

⁶³ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 38.

- l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese⁶⁴.

La modificazione legislativa ora introdotta è ispirata alle indicazioni informalmente fornite in passato dall'Agenzia delle entrate (le spese direttamente sostenute dal committente vanno considerate per il professionista da un lato compensi in natura percepiti, dall'altro spese di produzione del reddito professionale). E' stato chiarita in particolare la deducibilità delle spese stesse per il professionista, considerati i dubbi che avrebbero potuto sollevarsi in proposito sulla base delle norme prima vigenti.

La modificazione ha effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto). Si ritiene, per le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente a partire da tale data.

2.3. Obbligo di tenuta di uno o più conti correnti bancari o postali. Obbligo di riscossione dei compensi mediante modalità di pagamento bancarie o postali (art. 35, commi 12 e 12-bis)

E' noto che gli esercenti arti e professioni sono obbligati alla tenuta di un apposito registro, dove annotare le somme percepite e le spese sostenute (art. 19 del D.P.R. n. 600 del 1973).

A tale adempimento il D.L. n. 223 del 2006 ha aggiunto ora l'obbligo di tenere "uno o più conti correnti bancari o postali" nei quali far confluire, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali effettuare i prelevamenti per il pagamento delle spese alla medesima attività inerenti.

Soggettivamente, l'adempimento riguarda le persone fisiche che esercitano arti o professioni e le società o associazioni fra artisti e professionisti⁶⁵.

Considerato anche il tenore letterale della norma, la disposizione non impone di aprire un apposito conto "dedicato" alle movimentazioni relative alle attività professionali. Pertanto, l'obbligo di legge deve ritenersi adempiuto anche se un unico conto bancario o postale fosse utilizzato sia per l'attività professionale, sia per le entrate e le spese personali, diverse da quelle professionali⁶⁶.

Va tenuto conto però che la tenuta del conto o dei conti "professionali" costituisce un obbligo di legge, a complemento della tenuta del registro delle somme percepite e delle

⁶⁴ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 38.

⁶⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 7.

⁶⁶ Nello stesso senso anche l'Agenzia delle entrate (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 7).

"Né la eventuale annotazione nei conti di operazioni riconducibili nella sfera familiare o extra-professionale è di ostacolo alla corretta applicazione della norma di cui all'art. 32, primo comma, n. 2), del DPR n. 600 del 1973, secondo cui anche i "prelevamenti" 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 ai prelievi che, avuto riguardo all'entità del relativo importo ed alle normali esigenze personali o familiari, possono essere ragionevolmente ricondotte nella gestione extra-professionale" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 7).

spese sostenute. Sembra ricavarsene che l'amministrazione finanziaria ha il diritto di conoscerne gli estremi e di prenderne visione nell'esercizio dei poteri di accertamento, senza particolari cautele (anche se sul conto "professionale" siano transitate operazioni estranee alla sfera professionale).

Con ciò pare doversi concludere che il "conto professionale" ha un trattamento, ai fini fiscali, completamente diverso da quello degli altri conti e rapporti intrattenuti con le banche, con le Poste o con gli altri intermediari finanziari, per i quali l'amministrazione finanziaria può richiedere dati, notizie e documenti solo nel rispetto della speciale procedura prevista dall'art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973.

L'obbligo di tenere "uno o più conti correnti bancari o postali" per l'attività professionale decorre dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge).

In relazione a tale prima disposizione, è stato pure stabilito che i compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni - di importo unitario pari a 1.000 euro o superiore - debbono essere riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico (ad esempio, carte di credito o carte Bancomat).

La norma non chiarisce cosa debba intendersi per "compensi di importo unitario". Si ritiene che l'importo unitario al quale riferirsi sia il compenso previsto per la singola prestazione resa.

L'obbligo di riscuotere i compensi professionali mediante strumenti bancari o postali decorre dal 12 agosto 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione, per i compensi riscossi dalla data stessa, anche se riferiti a prestazioni rese prima di tale data.

Tale obbligo è progressivamente esteso ai compensi di importo unitario inferiore, secondo il seguente calendario:

riscossioni dal 12 agosto 2006 al 30 giugno 2007	1.000 euro;
riscossioni dal 1° luglio 2007 al 30 giugno 2008	500 euro;
riscossioni dal 1° luglio 2008	100 euro.

2.4. Obblighi di sostituzione d'imposta per curatori fallimentari e commissari liquidatori

(Art. 37, comma 1)

I curatori fallimentari e i commissari liquidatori hanno per l'avvenire gli stessi obblighi di sostituzione d'imposta (ritenute, versamenti, dichiarazione e certificazioni) prevista per le società commerciali e gli imprenditori in genere.

La disposizione ha effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto) ed ha quindi immediata applicazione per tutti i pagamenti eseguiti dalla data stessa⁶⁷.

⁶⁷ Nello stesso senso la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 45.

3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

3.1. *Imprese del commercio. Obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri*

(Art. 37, commi 33-37)

I commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, le imprese che rendono prestazioni alberghiere o somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nei pubblici esercizi e gli altri imprenditori che svolgano attività assimilate elencati dall'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 hanno l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA.

Lo stesso obbligo vale anche per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione⁶⁸ (aziende distributive con strutture di vendita aventi superficie superiore a 150 metri quadri nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, o aventi superficie superiore a 250 metri quadri nei comuni con popolazione residente superiore ai 10.000 abitanti⁶⁹).

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità tecniche ed i termini per la trasmissione telematica delle informazioni sui corrispettivi giornalieri, comprese quelle previste per la registrazione dei corrispettivi dall'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972.

I contribuenti che abbiano provveduto alla trasmissione telematica delle informazioni sui corrispettivi giornalieri sono esonerati dall'obbligo di tenuta del registro dei corrispettivi previsto dall'art. 24 del decreto IVA.

Resta fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente⁷⁰.

Ai contribuenti che optino per l'adattamento tecnico degli apparecchi misuratori, finalizzato alla trasmissione telematica delle informazioni sui corrispettivi giornalieri, è concesso un credito d'imposta di 100 euro (indipendentemente dal numero degli apparecchi adattati), utilizzabile in compensazione in sede di versamento delle imposte.

L'inosservanza dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri è punito con una sanzione amministrativa da 1.000 a 4.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste per l'inosservanza degli obblighi di registrazione e degli obblighi relativi alla contabilità.

La nuova disciplina di cui si è detto ha effetto dal 1° gennaio 2007. La prima trasmissione è effettuata, entro il mese di luglio 2007, anche per i mesi precedenti.

⁶⁸ Già facoltizzate alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri (cfr. art. 1, comma 429, della legge 30 dicembre 2004, n. 311).

⁶⁹ Cfr. art. 1, comma 430, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

⁷⁰ Non è stata convertita la disposizione del D.L. n. 223 del 2006 che prevedeva la soppressione dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi mediante ricevuta fiscale ovvero scontrino fiscale.

3.2. Comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati raccolti dalle Camere di commercio (art. 37, comma 21, 21-bis, 22 e 23)

Le camere di commercio, artigianato ed agricoltura comunicano all'Anagrafe tributaria, in formato elettronico elaborabile:

- a) i dati e le notizie contenuti nelle domande di iscrizione, variazione e cancellazione⁷¹:
 - nei registri delle ditte e negli albi degli artigiani;
 - relativi a navi e unità da diporto;
 - relativi ad aeromobili;
 - negli albi, registri ed elenchi istituiti per l'esercizio di attività professionali;
- b) i dati dei bilanci di esercizio depositati.

Con decreto del Presidente del Consiglio, sentita l'Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre 2006 saranno stabilite le specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile per la presentazione dei bilanci di esercizio e degli altri atti al registro delle imprese. Le nuove modalità saranno obbligatorie non oltre il 31 marzo 2007.

3.3. Comunicazione all'Anagrafe tributaria di talune informazioni bancarie e finanziarie

(art. 37, commi da 4 a 6, e art. 35, commi 25, 26 e 26-bis)

Si ricorda brevemente che, per effetto della legge finanziaria per il 2005, a partire dal 1° gennaio 2005, sono stati accentuati i poteri degli uffici finanziari per l'acquisizione di informazioni dalle banche e dagli altri intermediari finanziari⁷². Gli uffici possono richiedere "dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata ... con i loro clienti". Alle società fiduciarie può essere richiesto di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, "inequivocabilmente individuati".

Proprio per permettere la raccolta dei dati, notizie e documenti relativi anche alle singole operazioni, è stato pure stabilito che, dal 1° gennaio 2006, le banche e gli altri intermediari finanziari "sono tenuti a rilevare ed a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria ad esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro"⁷³.

⁷¹ Di cui all'art. 6, primo comma, lett. f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.

⁷² La società Poste Italiane s.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie.

⁷³ Sull'argomento vedi da ultimo la scheda di lettura della Luca Pacioli, documento n. 32 del 19 dicembre 2005, reperibile sul sito della Fondazione (www.fondazioneluca Pacioli.it).

A questo proposito il D.L. n. 223 del 2006 ha ora stabilito che le banche e gli altri intermediari finanziari sono altresì obbligate ad utilizzare i dati raccolti per comunicare all'Anagrafe tributaria le seguenti informazioni:

- l'esistenza dei rapporti;
- la natura dei medesimi;
- i dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale.

L'Anagrafe tributaria provvederà ad archiviare dette informazioni in apposita sezione.

L'obbligo di comunicazione telematica dovrà riguardare i soggetti con i quali le banche e gli altri soggetti tenuti alla comunicazione abbiano instaurato rapporti ancora in essere alla data del 1° gennaio 2005, non rilevando la circostanza che successivamente a tale data essi siano cessati. L'obbligo non è configurabile in relazione a soggetti con i quali il rapporto sia cessato prima del 1° gennaio 2005⁷⁴.

Le rilevazioni effettuate da banche e intermediari finanziari - riferite come già detto a qualsiasi rapporto od operazione - e le comunicazioni ora da effettuare all'Anagrafe tributaria, ai sensi del D.L. n. 223 del 2006, debbono essere dagli stessi utilizzate per fornire le informazioni che in via telematica potranno richiedere gli uffici ai fini dell'accertamento tributario.

Le comunicazioni ora da effettuare all'Anagrafe tributaria, ai sensi del D.L. n. 223 del 2006, sono utilizzabili:

- a) per le attività connesse alla riscossione mediante ruolo;
- b) dall'autorità giudiziaria o dagli ufficiali di polizia giudiziaria delegati dal PM, dall'Ufficio italiano dei cambi, dal Ministero dell'interno e dal comandante del Nucleo speciale di polizia valutaria della Guardia di finanza:
 - ai fini dell'espletamento degli accertamenti finalizzati alla ricerca e acquisizione della prova e delle fonti di prova nel corso del procedimento penale;
 - ai fini dell'espletamento degli accertamenti di carattere patrimoniale per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge;
 - per l'applicazione delle misure di prevenzione.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità e i termini:

- per la comunicazione dei rapporti posti in essere a partire dal 2005, ancorché cessati.
- per l'aggiornamento periodico delle informazioni acquisite dall'Anagrafe.

Le novità segnalate hanno effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge).

Si segnala che anche i dipendenti delle Riscossione s.p.a. possono utilizzare i dati bancari e finanziari di cui l'Agenzia delle entrate dispone.

⁷⁴ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 47.

3.4. Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle somme liquidate dalle imprese di assicurazione

(art. 35, comma 27)

Le imprese, gli intermediari e tutti gli altri soggetti che operano nel settore delle assicurazioni, che erogano, in ragione di contratti di assicurazione di qualsiasi ramo, somme di denaro nei confronti dei danneggiati, sono tenuti a comunicare per via telematica all'Anagrafe tributaria:

- l'ammontare delle somme liquidate;
- il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario;
- il codice fiscale o la partita IVA dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata (ad esempio, il professionista che ha fornito assistenza al danneggiato)⁷⁵.

Il contenuto, le modalità tecniche ed i termini per la trasmissione, mediante posta elettronica certificata, verranno stabilite con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione, in vigore dal 4 luglio 2006, si applica con riferimento alle somme erogate a decorrere dal 1° ottobre 2006.

3.5. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei contratti dei calciatori professionisti

(art. 35, comma 35-bis)

Le società di calcio professionistiche sono obbligate ad inviare per via telematica all'Agenzia delle entrate:

- copia dei contratti di acquisizione delle prestazioni professionali degli atleti professionisti;
- copia dei contratti riguardanti i compensi per tali prestazioni.

Il Ministro dell'economia e delle finanze è delegato ad acquisire analoghe informazioni dalle Federazioni calcistiche estere per le operazioni effettuate da società sportive professionistiche residenti in Italia, anche indirettamente, con analoghe società estere.

3.6. Poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

(art. 37, comma 32, e art. 35, comma 26)

⁷⁵ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 19.

La legge attribuisce agli uffici finanziari una serie di poteri per la richiesta di dati, notizie e documenti sia allo stesso contribuente sia ad altri soggetti individuati dalla norma (art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973).

Il D.L. n. 223 del 2006 stabilisce un ampliamento di tali poteri per i seguenti profili:

- i contribuenti possono essere destinatari di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, non solo nei loro confronti, ma anche *“nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti”* (art. 32, n. 4);
- i soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (e quindi imprese e professionisti) possono essere richiesti di fornire dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, *“rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo”*. E' stata eliminata la locuzione *“nominativamente indicati”*, con l'effetto di permettere ora agli uffici di richiedere dati, notizie e documenti su clienti, fornitori e collaboratori, anche senza una individuazione nominativa.

Le novità segnalate hanno effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge).

Si segnala che il potere di richiedere dati rilevanti ai soggetti pubblici e privati è stato attribuito anche agli agenti della riscossione.

3.7. *Poteri di accertamento dell'Anagrafe tributaria* (art. 37, comma 7)

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 risultino situazioni tali da giustificare la richiesta di chiarimenti, dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento di tributi e contributi.

I questionari potranno essere inviati anche a soggetti terzi in possesso di informazioni utili ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato contribuente⁷⁶.

3.8. *Poteri di accertamento dell'Agenzia delle dogane* (art. 35, comma 35)

L'Agenzia delle dogane ha facoltà di procedere all'acquisizione dei dati e dei documenti relativi ai costi di trasporto, assicurazione, nolo e di ogni altro elemento di costo che forma il valore dichiarato per l'importazione, l'esportazione, l'introduzione in deposito doganale o IVA e il transito. Valgono in proposito i poteri di accertamento attribuiti agli uffici in materia di IVA (cfr. art. 51 del D.P.R. n. 633 del 1972).

⁷⁶ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 49.

Le richieste di informazioni e documenti possono essere rivolte:

- agli importatori;
- agli esportatori;
- alle società di servizi aeroportuali;
- alle compagnie di navigazione;
- alle società e alle persone fisiche esercenti le attività di movimentazione, deposito, trasporto e rappresentanza in dogana delle merci.

Le novità segnalate hanno effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge).

3.9. Abrogazione della disciplina di programmazione fiscale e proposta di adeguamento per il 2003 e 2004

(art. 37, comma 51)

La legge finanziaria per il 2006 aveva previsto⁷⁷, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006, l'introduzione "a regime" dell'istituto della programmazione fiscale, con il quale si dava ad imprenditori e professionisti la possibilità di predeterminare, per un triennio futuro, la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP.

Il particolare effetto di "anticipata determinazione" era conseguito sulla base di una proposta formulata dall'Agenzia delle entrate al singolo contribuente - fondata innanzi tutto sulle risultanze degli studi di settore o dei parametri per l'anno 2004 - e di una corrispondente accettazione del contribuente interessato. Il primo triennio di applicazione dell'istituto doveva essere quello 2006/2008.

Ai contribuenti destinatari delle proposte di programmazione l'Agenzia delle entrate avrebbe formulato altresì una proposta di adeguamento degli imponibili relativi agli anni 2003 e 2004, sia per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, sia per l'IRAP.

Tutta la predetta disciplina è stata abrogata.

3.10 Applicazione generalizzata degli studi di settore

(art. 37, commi 2 e 3)

Per il recente passato, a decorrere dall'anno 2004, gli studi di settore sono stati applicati secondo i seguenti criteri:

- a) *agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata;*
- b) *agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, sia questa naturale o per opzione:*
 - se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;

⁷⁷ Art. 1, commi da 499 a 520, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Sull'argomento vedi la circolare della Fondazione Luca Pacioli documento n. 4 del 7 marzo 2006, reperibile sul sito della Fondazione (www.fondazioneluca Pacioli.it).

- quando emergano significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell’Agenzia;
 - nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;
- c) *agli esercenti arti e professioni:*
- se i compensi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d’imposta su tre consecutivi.

Con effetto dall’anno 2005, il D.L. n. 223 apporta le seguenti modificazioni:

- non ha più effetto la condizione per cui gli studi di settore sono applicati solo se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d’imposta su tre consecutivi;
- è abrogato il riferimento alle significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell’Agenzia;
- è abrogato il riferimento alla inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità delle stesse.

Alla luce di tali modificazioni, gli studi di settore saranno applicati in ogni caso, tutte le volte che i ricavi da studi non risultino congrui, anche per un solo periodo d’imposta, già per le dichiarazioni da produrre nei prossimi giorni relativamente all’anno 2005. Più precisamente, gli studi di settore saranno applicati:

- a) *agli esercenti attività d’impresa in regime di contabilità semplificata*
 - se i ricavi da studi risultino superiori a quelli dichiarati;
- b) *agli esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria, sia questa naturale o per opzione:*
 - se i ricavi da studi risultino superiori a quelli dichiarati;
- c) *agli esercenti arti e professioni:*
 - se i compensi da studi risultino superiori a quelli dichiarati.

Le modificazioni di cui si è detto hanno effetto dal periodo d’imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006) e quindi già a partire dai ricavi conseguiti nell’anno 2005, da dichiarare nel 2006 (entro termini che vanno ben oltre al 4 luglio 2006).

Resta ferma la possibilità per i contribuenti di adeguare in dichiarazione i ricavi o i compensi risultanti dalla propria contabilità alle risultanze degli studi di settore⁷⁸. Relativamente all’anno 2005, detto adeguamento può essere effettuato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

⁷⁸ Cfr. art. 2 del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195. In sede di adeguamento la maggiorazione del 3% 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% dei ricavi e compensi annotati (cfr. circolare dell’Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 46).

3.11. Proroga dei termini per l'accertamento nei casi di violazioni penalmente rilevanti (Art. 37, commi 24, 25 e 26)

E' noto che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973).

A tale riguardo, è ora stabilito che, nel caso in cui la violazione commessa dal contribuente comporti l'obbligo di denuncia di cui all'art. 331 del c.p.p.⁷⁹ per uno dei reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁸⁰, i termini citati per l'accertamento devono essere raddoppiati in relazione al periodo di imposta nel quale la violazione è stata commessa⁸¹.

La stessa proroga dei termini per l'accertamento è stabilita ai fini IVA. Anche in questo caso i normali termini di accertamento (entro il quarto o il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) sono raddoppiati quando la violazione commessa comporti l'obbligo di denuncia.

La proroga dei termini di cui si è detto è operante con effetto retroattivo, a partire dal periodo d'imposta per il quale, alla data del 4 luglio 2006, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento.

3.12. Controlli per l'apertura delle partite IVA (Art. 37, commi da 18 a 20)

I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione devono farne dichiarazione ad uno degli uffici dell'Agenzia delle entrate. A fronte di tali dichiarazioni, l'ufficio attribuisce il numero di partita senza altre formalità (art. 35 D.P.R. n. 633 del 1972).

Allo scopo di evitare gli abusi che in taluni casi la titolarità di un numero di partita IVA può dare luogo, è stato stabilito che l'attribuzione del numero di partita IVA determina la

⁷⁹ "...i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito. La denuncia è presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o a un ufficiale di polizia giudiziaria."

⁸⁰ E' il decreto che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e di IVA. Si tratta dei delitti per irregolarità in materia di dichiarazione (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione) e delitti per irregolarità in materia di documenti e pagamento delle imposte (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute certificate, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte).

⁸¹ L'ampliamento dei termini è limitato al solo periodo d'imposta in cui è 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 (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 55).

esecuzione di taluni controlli, volti a verificare la ricorrenza dei requisiti che ne giustificano l'attribuzione e in particolare l'effettivo esercizio dell'attività dichiarata:

- a) la esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio del numero di partita IVA;
- b) la eventuale preventiva effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività.

Sempre al fine del controllo, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno individuate:

- le specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione di inizio attività;
- le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione del numero di partita IVA determina la possibilità di effettuare gli acquisti intracomunitari disciplinati dall'art. 38 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. in legge n. 427 del 1993, a condizione che sia rilasciata polizza fidejussoria o fidejussione bancaria.

Tali disposizioni si applicano alle richieste di attribuzione del numero di partita IVA effettuate a decorrere dal 1° novembre 2006.

L'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza potranno effettuare controlli anche nei confronti dei contribuenti ai quali il numero di partita IVA sia stato attribuito in data antecedente.

3.13. IVA. Contribuenti minimi in franchigia dal tributo (Art. 37, commi da 15 a 17)

E' è stata introdotta una soglia minima di fatturato, fissata in 7.000 euro, che esonera dagli adempimenti IVA.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabilite i termini e le procedure di applicazione.

I contribuenti in regime di franchigia possono farsi assistere negli adempimenti tributari dall'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate.

Soggetti

I contribuenti persone fisiche residenti esercenti attività commerciali, agricole e professionali che, nell'anno precedente, hanno realizzato (o, in caso di inizio attività, prevedano di realizzare) un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, e che non abbiano effettuato cessioni all'esportazione.

Rimangono esclusi dal regime di esonero:

- i soggetti passivi che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'imposta (settore agricolo, editoria, agenzie di viaggio, ecc.);
- i soggetti non residenti;
- i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi.

Franchigia

Esonero dal versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto IVA. Permangono i seguenti obblighi:

- l'obbligo di numerazione e di conservazione delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali;
- l'obbligo di certificazione dei corrispettivi;
- l'obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate⁸².

Adempimenti

I soggetti che, nell'intraprendere l'esercizio di imprese, arti o professioni, ritengono di versare nelle condizioni per usufruire dell'esonero ne fanno comunicazione con la dichiarazione di inizio attività. L'ufficio attribuisce un numero speciali di partita IVA⁸³. L'applicazione del regime di franchigia comporta la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis⁸⁴.

Vincoli

I soggetti esonerati:

- non possono addebitare l'IVA a titolo di rivalsa⁸⁵ e non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti;
- trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate.

Disapplicazione

I soggetti che rientrano nel regime di esonero possono optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, da comunicare con la dichiarazione annuale. L'opzione è valida per un triennio.

La disapplicazione del regime si produce anche quando il volume d'affari realizzato supera i 7.000 euro ovvero sono effettuate cessioni all'esportazione.

Le imposte sui redditi continuano ad applicarsi nei modi ordinari.

Le disposizioni commentate si applicano a partire dal periodo di imposta 2007.

3.14. Notificazioni

(Art. 37, comma 27)

Sono state apportate talune modificazioni alle disposizioni speciali applicabili per la notificazione degli atti e avvisi in materia tributaria⁸⁶.

Si segnala in particolare:

⁸² Entro un termine che dovrà essere stabilito con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

⁸³ Per i contribuenti già in attività il numero speciale è attribuito direttamente dall'Agenzia delle entrate.

⁸⁴ L'imposta dovuta per effetto della rettifica è versata in tre rate annuali, da corrispondere entro il termine previsto per il versamento del saldo a partire dall'anno nel quale è intervenuta la modifica.

⁸⁵ Pertanto la ricevuta o lo scontrino emessi per certificare i corrispettivi non dovranno recare l'addebito dell'imposta (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 52).

⁸⁶ Cfr. art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

- è stata introdotta la possibilità per il contribuente che non abbia la residenza nello Stato di comunicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli atti che lo riguardano;
- 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 è ricevuto.

Le novità segnalate hanno effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto).

3.15. Sanzioni per la mancata risposta ai questionari (Art. 37, commi 29 e 30)

Secondo la disciplina vigente, la mancata restituzione dei questionari inviati dagli uffici nell'esercizio dei loro poteri accertamento (artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972), o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere, nonché l'inottemperanza all'invito a comparire fatto sulla base dei medesimi poteri, sono punite con una sanzione amministrativa da 258 euro a 2.065 euro⁸⁷.

A questo proposito, si è ora stabilito che la stessa sanzione va applicata nel caso in cui i questionari o gli inviti siano stati notificati dalla Guardia di finanza nell'esercizio delle funzioni di polizia economica e finanziaria previste dall'art. 2 del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68.

Ai fini dell'accertamento della violazione e dell'irrogazione della sanzione, dovrà farsi riferimento alla legge n. 689/1981.

La disposizione è entrata in vigore il 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto).

4. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

4.1. IVA. Reintroduzione dell'obbligo di presentazione dell'elenco dei clienti e dei fornitori (art. 37, commi 8 e 9)

I contribuenti IVA hanno l'obbligo di presentare, esclusivamente per via telematica:

- a) un elenco annuale dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (elenco clienti).
Per il solo anno d'imposta 2006, l'elenco dei clienti deve comprendere i soli titolari di partita IVA;

⁸⁷ Cfr. art. 11, comma 1, lettere a) e b), del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471.

- b) un elenco annuale dei soggetti, titolari di partita IVA, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini IVA (elenco fornitori). Non rilevano gli acquisti di beni e servizi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

La presentazione va fatta entro il 29 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno precedente⁸⁸.

I dati da riportare negli elenchi per ciascun soggetto riguardano:

- l'indicazione del codice fiscale;
- l'importo complessivo delle operazioni effettuate, con evidenziazione dell'imponibile, dell'imposta, nonché delle operazioni non imponibili e di quelle esenti⁸⁹.

Con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno individuati:

- gli elementi informativi da indicare negli elenchi;
- le modalità per la presentazione, esclusivamente in via telematica.

Con lo stesso provvedimento può essere differito il termine di presentazione, anche con riferimento a particolari tipologie di contribuenti.

Le novità segnalate hanno effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto). L'obbligo di presentare l'elenco clienti e fornitori ha effetto a partire dal 2007 per le operazioni effettuate nell'anno 2006.

4.2. Anticipazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali. Generalizzazione dell'obbligo di presentazione in via telematica (Art. 37, comma 10)

Il D.L. n. 223 del 2006 ha ulteriormente generalizzato l'obbligo di presentare le dichiarazioni fiscali in maniera informatica. Sono stati inoltre anticipati molti dei termini di presentazione delle dichiarazioni da produrre ai fini fiscali (e taluni altri termini connessi).

a) dichiarazione dei redditi e IRAP (comma 10, lett. a)

Per le persone fisiche e le società di persone, le dichiarazioni vanno presentate:

- tramite banca o Poste: tra il 1° maggio e il 30 giugno (prima, tra il 1° maggio e il 31 luglio);
- in via telematica: entro il 31 luglio (prima, entro il 31 ottobre).

Per i soggetti IRES, le dichiarazioni vanno presentate:

- soltanto in via telematica, entro il 31 luglio⁹⁰ (prima, tramite banca o Poste entro il 31 luglio; in via telematica entro il 31 ottobre).

⁸⁸ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 50.

⁸⁹ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 50.

In relazione a tali anticipazioni dei termini per il contribuente, si è provveduto ad anticipare anche il termine di approvazione dei modelli da utilizzare per le dichiarazioni, che passa dal 15 febbraio al 31 gennaio (dell'anno successivo a quello di riferimento);

b) dichiarazione nei casi di liquidazione o di fallimento (comma 10, lett. e)

Il liquidatore presenta soltanto in via telematica 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, entro il settimo mese successivo a tale data (prima, entro il decimo mese successivo). Stessa anticipazione del termine vale per la presentazione della dichiarazione relativa al risultato finale.

L'obbligo di anticipare la presentazione in via telematica delle dichiarazioni di cui si è detto si applica anche per il curatore fallimentare;

c) dichiarazione nei casi di trasformazione, di fusione e di scissione (comma 10, lett. f)

Le dichiarazioni previste nei casi di trasformazione, di fusione o di scissione (relative alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto l'operazione) vanno presentate sempre in via telematica. Il termine di presentazione passa da dieci mesi a sette mesi;

d) dichiarazione del sostituto d'imposta (comma 10, lett. d)

I sostituti d'imposta presentano in via telematica all'Agenzia delle entrate:

- i dati fiscali e contributivi contenuti nelle certificazioni delle ritenute operate, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di erogazione (prima, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di erogazione);
- la dichiarazione del sostituto d'imposta relativa all'anno solare precedente, entro lo stesso termine del 31 marzo di ciascun anno (prima, entro il 31 ottobre);

e) certificazione delle ritenute operate (comma 10, lett. d)

I sostituti d'imposta consegnano le certificazioni delle ritenute operate entro il 28 febbraio dell'anno successivo alla corresponsione delle somme (prima, entro il 15 marzo);

f) dichiarazione annuale IVA (comma 10, lett. g)

La dichiarazione annuale ai fini IVA deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, entro il 31 luglio di ciascun anno (prima, tramite banca o Poste entro il 31 luglio; in via telematica entro il 31 ottobre).

Per i soggetti IVA è ulteriormente generalizzato l'obbligo di presentare le dichiarazioni in via telematica. Saranno tenute a trasmettere telematicamente le proprie dichiarazioni

⁹⁰ Più precisamente, "entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta" (art. 37, comma 10, lett. b), del D.L. n. 223 del 2006.

anche tutte le persone fisiche obbligate alla dichiarazione IVA, a prescindere dal volume d'affari, anche quelle che abbiano realizzato nel periodo d'imposta un volume d'affari inferiore o uguale ad euro 10.000 (prima escluse dall'obbligo) (*comma 10, lett. c*);

Tali nuove disposizioni non sono di immediata applicazione ed entreranno in vigore dal 1° maggio 2007 (*comma 14*) e quindi per le dichiarazioni da presentare o i certificati da rilasciare a partire dal 1° maggio 2007.

4.3. *Anticipazione dei termini di versamento delle imposte sui redditi e dell'IRAP* (*Art. 37, comma 11*)

Il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP è anticipato dal 20 giugno al 16 giugno.

Rimane ferme la facoltà di versare entro il trentesimo giorno successivo (16 luglio), con una maggiorazione dello 0,40%.

Le nuove disposizioni non sono di immediata applicazione ed entreranno in vigore dal 1° maggio 2007 (*comma 14*) e quindi per i versamenti a saldo da effettuare a partire dal 1° maggio 2007.

4.4. *Anticipazione dei termini per la presentazione del Mod. 730 e per la trasmissione delle dichiarazioni* (*Art. 37, comma 12*)

Sono anticipati:

- a) i termini di presentazione dei Mod. 730 ai CAF o ai professionisti, dal 15 giugno al 31 maggio;
- b) i termini entro i quali CAF, professionisti e sostituti d'imposta debbono trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni predisposte, dal 20 ottobre al 31 luglio.

Le nuove disposizioni non sono di immediata applicazione ed entreranno in vigore dal 1° maggio 2007 (*comma 14*) e quindi per i Mod. 730 relativi all'anno 2006, da presentare nel 2007.

4.5. *Obbligo di pagamento telematico di imposte e contributi per i soggetti titolari di partita IVA* (*art. 37, comma 49*)

A partire dal 1° ottobre 2006, i soggetti titolari di partita IVA sono obbligati ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche per il pagamento delle imposte e dei contributi⁹¹.

⁹¹ Delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'art. 28, comma 1, del cit. D.Lgs. n. 241 del 1997.

Pertanto i contribuenti IVA devono effettuare il versamento unitario delle imposte e dei contributi in via telematica:

a) o direttamente

- mediante lo stesso servizio (Entratel o Fisconline) da utilizzare per la presentazione telematica delle dichiarazioni;
- ricorrendo ai servizi di *home banking* delle banche e di Poste Italiane, ovvero utilizzando i servizi di *remote banking* (CBI) offerti dalle banche, qualora non intendessero avvalersi dei servizi telematici dell' Agenzia;

b) o tramite gli intermediari abilitati a Entratel

- che aderiscono alla specifica convenzione con l' Agenzia delle entrate – rivolta agli intermediari definiti dall' art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 322 del 1998 – ed utilizzano il *software* F24 cumulativo disponibile nella sezione "Servizi" del sito *web* di Entratel;
- che si avvalgono dei predetti servizi telematici offerti dalle banche e da Poste Italiane⁹².

Si segnala che l' Agenzia delle entrate ha provveduto a fornire ulteriori indicazioni sulle modalità di esecuzione dei versamenti, prima con una serie di comunicati stampa, poi con la circolare n. 30 del 29 settembre 2006.

Si segnala altresì che sarebbe in corso di definizione un provvedimento di proroga del termine, dal 1° ottobre 2006 al 1° gennaio 2007, che accoglierebbe in qualche misura le richieste formulate dai Consigli Nazionali dei dottori e ragionieri commercialisti.

4.6. Modificazioni della disciplina relativa all'ICI

4.6.1. Anticipazione dei termini per pagamento dell'ICI (Art. 37, commi 13 e 14)

I termini per il pagamento dell'ICI sono così anticipati:

- prima rata, dal 30 giugno al 16 giugno;
- seconda rata, dal 20 dicembre al 16 dicembre.

I nuovi termini non sono di immediata applicazione ed entreranno in vigore dal 1° maggio 2007 e quindi per i pagamenti da effettuare a partire dal 1° maggio 2007.

4.6.2. Soppressione della dichiarazione ai fini ICI (art. 37, commi 53 e 54)

⁹² Cfr. circolare dell' Agenzia delle entrate n. 30 del 29 settembre 2006, paragrafo 66. Resta fermo che i contribuenti non titolari di partita IVA potranno effettuare i versamenti con modello F24:

- su carta, presso gli sportelli dell' ufficio postale, della banca o del concessionario;
- con modalità informatiche.

L'obbligo di presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) – per i casi di acquisto o variazione durante l'anno – è destinato ad essere soppresso a decorrere dall'anno 2007.

Tale obbligo rimarrà comunque temporaneamente in vigore fino alla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali per regioni ed enti locali, da accertare con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio⁹³.

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

4.6.3. Liquidazione e versamento dell'ICI (art. 37, comma 55)

L'imposta comunale sugli immobili (ICI) può essere liquidata in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e può essere versata con il Mod. F24 insieme agli altri tributi e contributi.

Per quanto riguarda il versamento, il D.L. n. 223 del 2006 introduce anche la possibilità per tutti i contribuenti di effettuare il pagamento dell'ICI utilizzando il mod. F24 (possibilità per il passato riconosciuta ai soli contribuenti proprietari di immobili nei comuni che avessero stipulato apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate)⁹⁴.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro 120 giorni dal 4 luglio 2006, saranno definiti i termini e le modalità per l'attuazione delle disposizioni predette.

Ne deriva che le disposizioni stesse non sono al momento operanti e lo saranno solo dopo l'emanazione del previsto provvedimento.

4.6.4. Norma interpretativa sulla esenzione da imposta per gli immobili destinati ad assistenza, previdenza, sanità, ecc. (art. 39, comma 1)

La vigente normativa⁹⁵ dispone che sono esenti da imposta gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali⁹⁶ (soggetti passivi IRES) destinati esclusivamente allo svolgimento delle seguenti attività:

- assistenziali,
- previdenziali,
- sanitarie,
- didattiche,

⁹³ La circolazione e la fruizione della base dei dati catastali gestita dall'Agenzia del territorio deve essere assicurata entro il 31 dicembre 2006.

⁹⁴ Pertanto, in sede di versamento, tutti i contribuenti potranno compensare il debito ICI con le eventuali eccedenze d'imposta, utilizzando, ad esempio, un credito IRPEF risultante dalla dichiarazione dei redditi.

⁹⁵ Cfr. art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504 del 1992.

⁹⁶ Cfr. art. 73, comma 1, lett. c), TUIR.

- ricettive,
- culturali,
- ricreative e sportive
- di religione e culto⁹⁷.

Era stato stabilito al riguardo che la disposizione si intende applicabile alle predette attività a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle attività sopra elencate⁹⁸.

Abrogando tale precedente disposizione, con altra disposizione interpretativa il D.L. n. 223 del 2006 ha ora invece stabilito che l'esenzione si intende applicabile alle attività indicate che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

5. ALTRI INTERVENTI

5.1. *Sanzioni penali. Omesso versamento IVA e indebita compensazione* (art. 35, comma 7)

Per contrastare con maggiore efficacia i fenomeni di evasione da riscossione, sono state introdotte due nuove fattispecie penalmente rilevanti:

- l'omesso versamento dell'IVA (cfr. nuovo art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000);
- l'indebita compensazione (cfr. nuovo art. 10-quater D.Lgs. n. 74 del 2000).

Omesso versamento dell'IVA.

Chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (27 dicembre)⁹⁹ è punito con la reclusione da sei mesi a due anni.

La disposizione entra in vigore il 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge), si ritiene per gli omessi versamenti verificatisi dalla data stessa¹⁰⁰.

Indebita compensazione.

⁹⁷ Ai sensi dell'art. 16, lett. a), della legge n. 222 del 1985.

⁹⁸ Cfr. art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

⁹⁹ "Per la consumazione del reato non è 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 d'imposta di riferimento" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 4).

¹⁰⁰ "Si ritiene che la nuova previsione sanzionatoria troverà applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 4).

Chiunque non versa le somme dovute, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni¹⁰¹.

La disposizione entra in vigore il 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto-legge), si ritiene per gli omessi versamenti, oltre ai 50.000 euro, verificatisi dalla data stessa.

5.2. Contenzioso tributario. Atti impugnabili (Art. 35, comma 26-quinquies)

E' stato integrato l'elenco degli atti impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (cfr. art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, rubricato *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*), prevedendo due ulteriori ipotesi per le quali è proponibile ricorso, e precisamente:

- a) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973;
- b) il fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973.

5.2.1. Iscrizione d'ipoteca sugli immobili

La disciplina vigente prevede che, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo in essa recato costituisce titolo per iscrivere ipoteca sui beni immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione (art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973).

Con la modificazione apportata, tale iscrizione di ipoteca può essere impugnata dinanzi al giudice tributario¹⁰².

L'impugnazione, così come per ognuno degli altri atti impugnabili compresi nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, può essere proposta solo per vizi propri della iscrizione (art. 19, comma 3). Pertanto non vi potrà essere contestazione se non vi sia stata la previa impugnazione dell'atto presupposto (avviso di accertamento, avviso di rettifica, etc.).

Al contrario, la mancata o irrituale notificazione degli atti presupposti consente al contribuente di far valere in giudizio anche le questioni che si sarebbero dovute o potute sollevare in sede di impugnazione dell'atto presupposto qualora quest'ultimo fosse stato regolarmente notificato.

¹⁰¹ "Nel caso in cui, nel corso dello 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 già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro" (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 4).

¹⁰² Per il passato non si era mai dubitato che, trattandosi di atto funzionale all'esecuzione forzata e alla realizzazione coattiva del credito, la relativa cognizione dovesse essere riservata al giudice civile (cfr. Cass., 7 luglio 1994, n. 2296; Cass., 29 ottobre 1993, n. 2281; Cass., 11 aprile 1991, n. 12589).

5.2.2. Fermo di beni mobili registrati

La disciplina vigente prevede che il concessionario della riscossione, decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, può disporre il fermo di beni mobili iscritti in pubblici registri (ad esempio autoveicoli) appartenenti al debitore o ai coobbligati, dandone comunicazione al soggetto nei confronti del quale il fermo stesso è disposto (art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973).

Anche tale provvedimento di fermo di beni mobili registrati può essere ora autonomamente impugnato dinanzi al giudice tributario¹⁰³.

Le novità introdotte sono entrate in vigore il 12 agosto 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

5.3. *Riscossione delle imposte. Somme dovute a seguito di controlli automatici* *(Art. 37, comma 42)*

Le somme dovute a seguito della liquidazione delle imposte e dei contributi, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, sono iscritte a ruolo a titolo definitivo, senza alcun vincolo di termini. Il termine precedentemente fissato (entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) è stato abrogato.

La disposizione ha effetto dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto).

5.4. *Condono. Notifica delle cartelle di pagamento* *(Art. 37, comma 44)*

La notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dalla disciplina di definizione agevolata prevista dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289, deve essere eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008.

5.5. *Interessi per il rimborso dei tributi* *(Art. 37, comma 50)*

Gli interessi previsti per il rimborso di tributi non producono in nessun caso interesse, ai sensi dell'art. 1283 del cod. civ..

¹⁰³ Si viene così a risolvere normativamente il conflitto di giurisdizione venutosi a creare tra la Corte di Cassazione (cfr. Cass. SS.UU. civili, 31 gennaio 2006, n. 2053, che ha ritenuto impugnabile il fermo innanzi al giudice ordinario, con le forme stabilite dall'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi) e il Consiglio di Stato (cfr. Cons. St., ord. n. 2032 del 13 aprile 2006, che ha rimesso la questione al giudizio della Corte Costituzionale).