



**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. 3 OTTOBRE 2006, N. 262,
CONV. DALLA LEGGE 24 NOVEMBRE 2006, N. 286**
(Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria)

Documento n. 1 dell'8 gennaio 2007

Scheda di lettura

INDICE

Premessa	Pag.	1
1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI		
1.1. Imposta sul reddito delle società IRES		
1.1.1. <i>Ammortamento dei fabbricati strumentali al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione (art. 2, comma 18)</i>	“	3
1.1.1.1. <i>Ambito soggettivo</i>	“	3
1.1.1.2. <i>Ambito oggettivo</i>	“	4
1.1.1.3. <i>Decorrenza</i>	“	4
1.1.1.4. <i>Determinazione del costo delle aree fiscalmente rilevante FABBRICATI ACQUISTATI O ACQUISITI DAL 2006 FABBRICATI ACQUISTATI O ACQUISITI NELL'ESERCIZIO 2005 E PRECEDENTI</i>	“	5
1.1.1.5. <i>Acconti</i>	“	9
1.1.2. <i>Deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto (art. 2, commi 71 e 72)</i>	“	9
1.1.3. <i>Riparto senza limiti di tempo per le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta (Art. 2, comma 22)</i>	“	11
1.1.4. <i>Tassazione per trasparenza. Perdite fiscali dei soci anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza (Art. 2, comma 23)</i>	“	12
1.1.5. <i>Indeducibilità fiscale dei costi derivanti dalle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati aventi regimi fiscali privilegiati (art. 1, comma 6)</i>	“	12
1.2. IRPEF. Determinazione del reddito di lavoro dipendente. Autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (art. 2, commi 71 e 72)	“	13
1.3. IRPEF. Redditi di lavoro dipendente. Azioni offerte in acquisto ai dipendenti (stock option) (Art. 2, comma 29)	“	14
1.4. Aumento dal 12,5% al 20% dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili (Art. 2, comma 21)	“	15
1.5. Reddito dei terreni. Dichiarazioni relative all'uso del suolo rese per la richiesta di contributi agricoli (art. 2, commi da 33 a 35)	“	16
1.6. Reddito dei fabbricati rurali. Riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali (art. 2, commi da 36 a 39)	“	17
1.7. Iscrizione catastale delle unità immobiliari a destinazione particolare (censite in categoria E) (art. 2, commi da 40 a 44)	“	18
1.8. IRPEF. Esclusione degli oneri deducibili e delle deduzioni per i non residenti (Art. 2, comma 24)	“	19
1.9. IRPEF. Persone fisiche residenti nel comune di Campione d'Italia (Art. 2, commi da 25 a 28)	“	20
2. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI		
2.1. IRPEF. Redditi di lavoro autonomo. Deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto (art. 2, commi 71 e 72)	“	21

3.	INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO		
3.1.	<i>Aggravamento delle sanzioni per la violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (art. 1, commi 8, 8-bis e 8-ter)</i>	Pag.	22
3.2.	<i>Poteri degli agenti della riscossione (art. 2, commi 7 e 8)</i>	"	22
3.3.	<i>Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei contratti dei calciatori professionisti (art. 1, comma 7)</i>	"	23
4.	INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI		
4.1.	<i>Imprese del commercio obbligate alla comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri. Obbligo di certificazione dei corrispettivi e di emissione della fattura a richiesta (Art. 2, comma 30)</i>	"	24
4.2.	<i>IVA. Regime speciale per i produttori agricoli (Art. 2, commi 31 e 32)</i>	"	25
4.3.	<i>Pagamento delle imposte iscritte a ruolo mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta (art. 2, commi 13 e 14)</i>	"	25
5.	IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI		
5.1.	<i>Imposta sulle successioni (art. 2, commi da 47 a 54)</i>	"	27
5.2.	<i>Imposta sulle donazioni (art. 2, commi da 47 a 54)</i>	"	28
5.3.	<i>Trasferimenti di aziende e partecipazioni (art. 1, comma 78 della legge n. 296 del 2006)</i>	"	29
6.	ALTRE IMPOSTE INDIRETTE		
6.1.	<i>IVA. Regime speciale per i produttori agricoli (Art. 2, commi 31 e 32)</i>	"	31
6.2.	<i>Imposte d'atto. Determinazione del valore fiscale di taluni fabbricati (categoria B) (art. 2, comma 45)</i>	"	31
6.3.	<i>Accisa sul gasolio usato come carburante (art. 2, commi 57 e 58)</i>	"	32
7.	ALTRI INTERVENTI		
7.1.	<i>Pagamenti delle pubbliche amministrazioni verso contribuenti morosi (art. 2, comma 9)</i>	"	33

**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. 3 OTTOBRE 2006, N. 262,
CONV. DALLA LEGGE 24 NOVEMBRE 2006, N. 286**

(Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria)

Premessa

Facendo seguito ai primi interventi effettuati con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248¹, il Parlamento ha adottato ulteriori provvedimenti in attuazione della manovra economica di fine anno, vale a dire:

- il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, contenente “Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”², convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286³;
- la legge 27 dicembre 2006, n. 296, legge finanziaria per il 2007⁴.

Si segnala inoltre che è attualmente all’esame del Parlamento (A. C. 1762) un disegno di legge contenente delega al Governo:

- per il riordino della normativa:
 - sulla tassazione dei redditi di capitale;
 - sulla riscossione e accertamento dei tributi erariali;
 - sul sistema estimativo del catasto dei fabbricati;
- nonché per la redazione di testi unici delle disposizioni sui tributi statali.

In questa sede si illustrano gli interventi più rilevanti in materia tributaria adottati con il D.L. 262/2006, convertito dalla legge n. 286 del 24 novembre scorso.

Le molte disposizioni introdotte (alcune delle quali correggono quanto di recente stabilito con il D.L. n. 223 del 2006) sono state espone secondo il seguente ordine:

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

1 Vedi in proposito i documenti prodotti dalla Fondazione Luca Pacioli: la circolare documento n. 16 dell’8 settembre 2006 e la scheda di lettura documento n. 18 del 2 ottobre 2006.

2 Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 230 del 3 ottobre 2006.

3 Pubblicato nel Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2006.

4 Pubblicato nel Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 299 del 27 dicembre 2006.

5. istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni;
6. interventi in materia di altre imposte indirette;
7. altri interventi

Si richiama l'attenzione in particolare:

- sulla nuova disciplina dell'ammortamento fiscale dei fabbricati strumentali al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione (paragrafo 1.1.1.);
- sulla riduzione della deducibilità fiscale delle spese relative ai mezzi di trasporto per le imprese (paragrafo 1.1.2.) e per gli esercenti arti e professioni (paragrafo 2.);
- sulla istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni (paragrafo 5.).

Nella esposizione che segue si farà riferimento al testo del D.L. n. 262 del 2006 quale risulta dopo le modificazioni apportate dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, in sede di conversione, tenendo conto anche delle ulteriori modificazioni introdotte con la legge n. 296 del 2006, finanziaria per il 2007.

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

Il Presidente
Prof. Paolo Moretti

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. 2, comma 18)*

Già il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, aveva previsto che, a decorrere dall'esercizio 2006, l'ammortamento fiscale dei fabbricati strumentali deve essere riferito al costo dei fabbricati stessi al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione⁵.

Il D.L. n. 262 del 2006 ha sostituito integralmente tale disciplina, riproponendone sostanzialmente gran parte dei contenuti, con alcune rilevanti semplificazioni e precisazioni, come qui di seguito illustrato.

Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili⁶, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra:

- quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- e quello corrispondente al 20% del costo complessivo del fabbricato strumentale. Nel caso dei fabbricati industriali va considerato il 30% del costo complessivo.

In altri termini, l'ammortamento fiscale dei fabbricati strumentali va in ogni caso conteggiato sul costo complessivo sostenuto al netto della parte di costo riferibile sia alle aree occupate dalla costruzione, sia alle aree che ne costituiscono pertinenza. La norma provvede anche a precisare come debba essere quantificato, sempre ai fini fiscali, il costo delle aree da portare in diminuzione del costo complessivo.

1.1.1.1. *Ambito soggettivo*

La nuova disposizione vale per i soggetti IRES, ma anche per le imprese individuali e le società di persone⁷, comprese le imprese minori, ammesse al regime della contabilità semplificata⁸.

⁵ Vedi art. 36, commi 7 e 8, del D.L. n. 223 del 2006 e la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.1.1.

⁶ Cfr. art. 102 del T.U.I.R.

⁷ Cfr. art. 56 del T.U.I.R..

⁸ Cfr. art. 66 del T.U.I.R..

1.1.1.2. *Ambito oggettivo*

La nuova disciplina riguarda i soli fabbricati strumentali, siano essi strumentali per destinazione o per natura⁹. Ne sono esclusi pertanto gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo¹⁰.

La nuova disciplina si applica anche ai fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, con riguardo alla quota capitale dei canoni¹¹. La disposizione non riguarda l'impresa concedente (che deduce eventualmente quote di ammortamento determinate nella misura risultante dal piano di ammortamento finanziario della locazione finanziaria) ma le imprese utilizzatrici che, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione (disciplina nazionale; principi contabili internazionali), deducono fiscalmente i canoni di locazione. Per le imprese utilizzatrici appunto il canone di locazione non è più interamente deducibile: è indeducibile la parte della quota capitale dei canoni che sia riferibile al valore delle aree, come sopra quantificato. La quantificazione relativa potrà di regola essere richiesta alle imprese di *leasing* concedenti¹².

Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni¹³, tenendo conto della loro effettiva destinazione, senza considerare la classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi fabbricati¹⁴.

Sulla base di tale criterio, per i fabbricati a destinazione mista, utilizzati, oltre che per la produzione di beni, anche per lo stoccaggio o per la loro commercializzazione¹⁵, è necessario distinguere il costo complessivo in due parti: quella relativa alla produzione, da considerare "fabbricato industriale", dalla restante parte utilizzata per lo stoccaggio o la vendita, da considerare "fabbricato strumentale". Si ritiene che la distinzione possa essere fatta in proporzione alla diversa superficie del fabbricato utilizzata per le due attività¹⁶.

1.1.1.3. *Decorrenza*

In deroga ai principi dello Statuto del contribuente, le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'esercizio 2006¹⁷, anche per le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti in periodi d'imposta precedenti.

⁹ Cfr. art. 43, comma 2, del T.U.I.R.. Si ritiene non sia possibile fare in proposito distinzioni a seconda che il fabbricato sia "cielo-terra" o appartamento compreso in condominio. Considerato il tenore della norma non pare in proposito rilevante la soluzione adottata dai principi contabili internazionali.

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

¹¹ Cfr. art. 36, comma 7-bis, del D.L. 223 del 2006, nel testo modificato dal D.L. n. 262 del 2006. Per la determinazione dell'acconto dovuto per l'esercizio 2006 non si tiene conto di tale ultima disposizione.

¹² Una distinzione fiscale nell'ambito dei canoni di locazione finanziaria è già prevista ai fini IRAP. Non è ammesso in deduzione "il canone relativo ai contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del Ministro delle finanze" (art. 11, comma 1, lett. b), n. 6, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e D.M. 24 aprile 1998).

¹³ Cfr. art. 36, comma 7, del D.L. 223 del 2006, nel testo modificato dal D.L. n. 262 del 2006.

¹⁴ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 21 novembre 2006, paragrafo 3.4.

¹⁵ Ad esempio, forno di produzione del pane e annesso locale per la vendita.

¹⁶ La distinzione assume rilievo ai fini della determinazione forfetaria del costo delle aree 30 o 20%.

¹⁷ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Si ritiene infatti che le modificazioni apportate con il D.L. n. 262/2006 non abbiano portato novità in proposito.

1.1.1.4. Determinazione del costo delle aree fiscalmente rilevante

Per la determinazione del costo delle aree fiscalmente rilevante è necessario distinguere i fabbricati strumentali acquistati o acquisiti nell'esercizio 2006 e successivi da quelli acquistati o acquisiti negli esercizi precedenti al 2006.

FABBRICATI ACQUISTATI O ACQUISITI DAL 2006

Per i fabbricati strumentali acquistati o acquisiti nell'esercizio 2006 e seguenti occorre distinguere le seguenti situazioni:

- a) *le aree sono state acquistate autonomamente (prima della costruzione del fabbricato)*¹⁸.
In questo caso, il costo delle aree fiscalmente rilevante è quello stesso risultante dall'atto di acquisto, come contabilizzato;
- b) *le aree sono state acquistate insieme al fabbricato.*
In questo caso, ai fini fiscali, il costo da attribuire a dette aree è determinato come segue¹⁹:
- 1) se il fabbricato è stato contabilizzato per un costo complessivo, comprensivo del costo delle aree²⁰, il costo delle aree è pari al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso;
 - 2) se il fabbricato è stato contabilizzato distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione²¹, il costo delle aree è quantificato in misura pari al maggior valore tra:
 - il valore delle aree, quale esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
 - e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto.

Non è più necessario che il valore delle aree debba risultare da apposita perizia di stima²².

- c) *le aree sono state acquisite insieme al fabbricato, mediante un contratto di leasing.*
In questo caso, vanno applicate le stesse regole esposte al precedente punto b) con gli opportuni adattamenti. Si ritiene pertanto che, ai fini fiscali, per i contratti di *leasing* contabilizzati secondo la disciplina nazionale (con il "metodo patri-

18 Tenuto conto del tenore della norma, non pare sufficiente che nell'unico atto di acquisto siano distintamente precisati i corrispettivi del terreno e del fabbricato.

19 I criteri di determinazione del costo fiscale delle aree tengono conto del fatto che i criteri di contabilizzazione del costo complessivamente sostenuto possono essere differenti (disciplina nazionale; principi contabili internazionali).

20 Secondo lo stesso criterio adottato finora nella generalità dei casi, sulla base dei principi contabili nazionali, che consentono appunto anche tale forma di contabilizzazione.

21 Come richiesto, con talune deroghe, dai principi contabili nazionali e come richiesto in maniera inderogabile dai principi contabili internazionali.

22 Come invece richiesto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, prima delle modificazioni apportate dal D.L. n. 262 del 2006.

moniale”)²³, il costo da attribuire a dette aree²⁴ vada determinato come segue:

- 1) se il fabbricato è stato contabilizzato dal concedente per un costo complessivo, comprensivo del costo delle aree, il costo delle aree è pari al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso, sostenuto dal concedente;
- 2) se il fabbricato è stato contabilizzato dal concedente distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione, il costo delle aree è quantificato in misura pari al maggior valore tra:
 - il valore delle aree, quale esposto in bilancio dal concedente nell’anno di acquisto;
 - e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto dal concedente.

Per le imprese utilizzatrici il canone di locazione è quindi indeducibile per la parte della quota capitale dei canoni che sia riferibile al valore delle aree, come sopra quantificato.

FABBRICATI ACQUISTATI O ACQUISITI NELL’ESERCIZIO 2005 E PRECEDENTI

Anche per questi ultimi fabbricati l’ammortamento fiscale va in ogni caso conteggiato sulla sola parte del costo relativa alla costruzione (senza considerare la parte del costo relativa alle aree occupate dalla costruzione e relativa alle aree che costituiscono pertinenza). Stesso principio vale per i fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, con riguardo alla quota capitale dei canoni.

Occorre nuovamente distinguere le seguenti situazioni:

- a) *le aree sono state acquistate autonomamente (prima della costruzione del fabbricato).*
In questo caso, il costo delle aree fiscalmente rilevante è quello stesso risultante dall’atto di acquisto, come contabilizzato;
- b) *le aree sono state acquistate insieme al fabbricato.*
In questo caso, ai fini fiscali, il costo da attribuire a dette aree è determinato come segue²⁵:

23 Va tenuto conto che i criteri di contabilizzazione dei contratti di locazione finanziaria possono essere differenti (disciplina nazionale; principi contabili internazionali).

Nel caso dei contratti di *leasing* contabilizzati secondo i principi contabili internazionali (con il “metodo finanziario”), il fabbricato è stato contabilizzato dall’impresa utilizzatrice distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione (cfr. IAS 17.15). Si ritiene pertanto che il costo delle aree vada quantificato in misura pari al maggior valore tra:

- il valore delle aree, quale esposto in bilancio dall’impresa utilizzatrice nell’anno di acquisizione del fabbricato strumentale;
- e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto dalla stessa impresa utilizzatrice.

Per le imprese utilizzatrici il canone di locazione è indeducibile per la parte della quota capitale dei canoni che sia riferibile al valore delle aree, come sopra quantificato.

Non è più richiesto che il valore delle aree debba risultare da apposita perizia di stima.

24 Sulla base di questo dato è poi possibile determinare la parte della quota capitale del canone da considerare fiscalmente deducibile.

25 I criteri di determinazione del costo fiscale delle aree tiene conto del fatto che i criteri di contabilizzazione del costo complessivamente sostenuto possono essere stati differenti (disciplina nazionale; principi contabili internazionali).

- se il fabbricato è stato contabilizzato per un costo complessivo, comprensivo del costo delle aree²⁶, il costo delle aree fiscalmente rilevante è pari al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto, quale esposto nell'ultimo bilancio approvato (bilancio 2005)²⁷, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate²⁸;
- se il fabbricato è stato contabilizzato distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione²⁹, il costo fiscale delle aree è quantificato in misura pari al maggior valore tra:
 - il valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato (bilancio 2005)³⁰;
 - il valore corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo del fabbricato risultante dal medesimo bilancio 2005, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate.

Non è più richiesto che il valore delle aree debba risultare da apposita perizia di stima.

Sempre con riferimento ai fabbricati strumentali acquistati nell'esercizio 2005 e precedenti, il D.L. n. 262 del 2006 ha precisato che, per ciascun fabbricato, il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso fabbricato (senza considerare il costo delle aree, come sopra quantificato), al netto delle quote di ammortamento dedotte nello stesso esercizio 2005 o precedenti calcolate sul costo complessivo.

In altri termini, rimangono ferme le quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi, con la deduzione ulteriore delle quote di ammortamento dall'esercizio 2006 da calcolare sul solo costo della costruzione. L'intero fondo di ammortamento è imputato al fabbricato. Ove le quote di ammortamento dedotte fino all'esercizio 2005, calcolate sul costo complessivo, 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.

Non è disciplinato il caso in cui le quote di ammortamento calcolate sul costo complessivo dedotte fino all'esercizio 2005 risultino eccedenti rispetto al costo del fabbricato strumentale, al netto del costo delle aree³¹.

26 Secondo il criterio generalmente adottato, sulla base dei principi contabili nazionali, che consentono appunto anche tale modo di contabilizzazione.

27 Più precisamente, nell'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 (*si ritiene*).

28 "Si ritiene infatti che tali valori siano riferibili ordinariamente al valore del fabbricato e non al valore dell'area" (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 21 novembre 2006, paragrafo 3.4.). Tra i costi incrementativi capitalizzati sono compresi anche i costi di ampliamento del fabbricato strumentale (cfr. Principi contabili nazionali n. 16, DVI, e IAS 16, 7).

29 Come richiesto, con talune deroghe, dai principi contabili nazionali e come richiesto in maniera inderogabile dai principi contabili internazionali.

30 Più precisamente, nell'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 (*si ritiene*).

31 La situazione più evidente è quella dei fabbricati strumentali già interamente ammortizzati ai fini fiscali.

Secondo una prima interpretazione tale eccedenza dovrebbe considerarsi fiscalmente una sopravvenienza attiva tassabile³². Il tenore delle disposizioni, dirette ad introdurre il principio dell'ammortamento fiscale con effetto retroattivo limitato al solo esercizio 2006, dà spazio tuttavia ad altra interpretazione, secondo la quale gli ammortamenti eccedenti, proprio perché per il passato legittimamente operati, non andrebbero recuperati a tassazione³³ (ma portati in diminuzione del costo fiscale delle aree).

Sul punto è necessario un chiarimento dell'Agenzia delle entrate.

c) *le aree sono state acquisite insieme al fabbricato, mediante un contratto di leasing.*

In questo caso, vanno applicate le stesse regole esposte al precedente punto b) con gli opportuni adattamenti. Si ritiene pertanto che, ai fini fiscali, il costo da attribuire a dette aree³⁴, per i contratti di *leasing* contabilizzati secondo la disciplina nazionale (con il "metodo patrimoniale")³⁵, vada determinato come segue:

- 1) se il fabbricato è stato contabilizzato dal concedente per un costo complessivo, comprensivo del costo delle aree, il costo delle aree è pari al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso, sostenuto dal concedente, quale esposto nell'ultimo bilancio approvato (bilancio 2005)³⁶, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate³⁷;
- 2) se il fabbricato è stato contabilizzato dal concedente distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione, il costo delle aree è quantificato in misura pari al maggior valore tra:
 - il valore delle aree, quale esposto nell'ultimo bilancio approvato (bilancio 2005)³⁸;

32 Ai sensi dell'art. 88 del T.U.I.R..

33 In questo senso si è espressa l'Assonime, secondo la quale con la precisazione contenuta nel D.L. n. 262/2006 "non si è inteso in alcun modo recuperare a tassazione gli ammortamenti pregressi che, in ipotesi, risultino stanziati in misura eccedente la quota di costo attribuibile al fabbricato in base alle nuove disposizioni: motivazioni logico-sistematiche escludono una tale finalità di recuperare a tassazione ex post ammortamenti legittimamente stanziati in base alla disciplina fiscale dell'epoca" (cfr. circ. n. 53 del 28 novembre 2006, paragrafo 6).

34 Sulla base di questo dato è poi possibile determinare la parte della quota capitale del canone da considerare fiscalmente deducibile.

35 Va tenuto conto che i criteri di contabilizzazione dei contratti di locazione finanziaria possono essere differenti (disciplina nazionale; principi contabili internazionali).

Nel caso dei contratti di *leasing* contabilizzati secondo i principi contabili internazionali (con il "metodo finanziario"), il fabbricato è stato contabilizzato dall'impresa utilizzatrice distinguendo il valore delle aree dal valore della costruzione (cfr. IAS 17.15). Si ritiene pertanto che il costo delle aree debba essere quantificato in misura pari al maggior valore tra:

- il valore delle aree, quale esposto nell'ultimo bilancio approvato dall'impresa utilizzatrice (bilancio 2005);
- e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto dalla stessa impresa utilizzatrice risultante dal medesimo bilancio 2005, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate.

Per le imprese utilizzatrici il canone di locazione è in deducibile per la parte della quota capitale dei canoni che sia riferibile al valore delle aree, come sopra quantificato.

Non è più richiesto che il valore delle aree debba risultare da apposita perizia di stima.

36 Più precisamente, nell'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 (si ritiene).

37 "Si ritiene infatti che tali valori siano riferibili ordinariamente al valore del fabbricato e non al valore dell'area" (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 21 novembre 2006, paragrafo 3.4.).

38 Più precisamente, nell'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 (si ritiene).

- e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo sostenuto dal concedente risultante dal medesimo bilancio 2005, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate.

Per le imprese utilizzatrici il canone di locazione è indeducibile per la parte della quota capitale dei canoni che sia riferibile al valore delle aree, come sopra quantificato.

1.1.1.5. Acconti

Per i soli soggetti passivi IRES, le modificazioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006 hanno avuto 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 hanno dovuto tenere conto delle disposizioni innovative introdotte, sempre che aventi effetto dall'anno o esercizio 2006 (art. 36, comma 34, del D.L. n. 223 del 2006).

Ciò vale anche per le modificazioni apportate alla disciplina fiscale dell'ammortamento dei fabbricati strumentali.

Considerato tuttavia che la nuova disciplina dell'ammortamento fiscale dei fabbricati è stata ulteriormente modificata dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, con effetto dal 29 novembre 2006 (giorno successivo a quello della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), si ritiene che, ai fini del calcolo degli acconti dovuti, debba farsi riferimento alle disposizioni da ultimo stabilite dal D.L. n. 262, nel testo convertito dalla legge n. 286/2006, come sopra illustrate. E' da escludere in particolare che, in sede di quantificazione degli ammortamenti fiscalmente rilevanti, possa assumere rilievo il valore periziato delle aree³⁹.

Per espressa norma di legge, ai fini degli acconti, le imprese utilizzatrici non devono tenere conto dei minori canoni deducibili relativi ai fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria⁴⁰.

1.1.2. Deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto (art. 2, commi 71 e 72)

E' noto che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio dell'impresa, sono deducibili secondo i criteri previsti dall'art. 164 del TUIR.

Il D.L. n. 262 ha apportato in proposito alcune rilevanti modificazioni, per quanto riguarda le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti e le spese

³⁹ Questa interpretazione era già stata anticipata dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 21 novembre 2006, paragrafo 3.4..

⁴⁰ Cfr. art. 36, comma 7-bis, del D.L. 223 del 2006, nel testo modificato dal D.L. n. 262 del 2006.

relative ai veicoli che non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Alla luce di tali modificazioni, la deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto risulta ora disciplinata come segue:

- a) continuano ad essere deducibili per l'intero ammontare le spese relative:
1. agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan⁴¹, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
 2. ai veicoli adibiti ad uso pubblico.

Novità: non sono più deducibili per intero le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti;

- b) continuano ad essere deducibili nella misura dell'80% le spese relative alle autovetture ed autocaravan⁴², ai ciclomotori e motocicli utilizzati da soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio in modo diverso da quello indicato alla precedente lettera a), numero 1).

Resta pure fermo che non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 50 milioni per le autovetture e lire 35 milioni gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire 800.000 per i ciclomotori⁴³.

Novità: non sono più deducibili nella misura del 50% le spese relative alle autovetture ed autocaravan, ai ciclomotori e motocicli utilizzati nell'esercizio d'impresa in modo diverso da quello indicato alla precedente lettera a), numero 1);

- c) le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nei limiti dell'importo costituente reddito di lavoro per i dipendenti beneficiari (vedi paragrafo 1.2).

Novità: le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti non sono più deducibili per intero ma nei limiti dell'importo costituente il reddito di lavoro.

⁴¹ Di cui alle lettere a) ed m) dell'art. 54, comma 1, del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285.

⁴² Di cui alle lettere a) ed m) dell'art. 54, comma 1, del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285.

⁴³ Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato.

Le novità segnalate hanno effetto retroattivo, a partire dall'esercizio 2006⁴⁴.

**1.1.3. Riporto senza limiti di tempo per le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta
(Art. 2, comma 22)**

L'art. 84, comma 2, del TUIR prevede la possibilità di riportare ai successivi esercizi senza alcun limite di tempo le perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta. Il D.L. 4 luglio 2006 n. 223 del 2006⁴⁵ ha successivamente integrato questa disposizione⁴⁶, 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. 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.

Ferma tale disciplina, il D.L. n. 262 del 2006 ha confermato anche che essa si applica alle perdite (relative ai primi tre periodi d'imposta) formatesi a decorrere dall'esercizio 2006⁴⁷.

Lo stesso D.L. n. 262 del 2006 ha modificato invece la disciplina delle le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi in esercizi precedenti all'esercizio 2006 e non ancora utilizzate, nel senso che il riporto di dette perdite potrà continuare ad essere effettuato senza limiti di tempo, anche se le perdite stesse non abbiano i requisiti ora previsti dalla nuova norma. L'Amministrazione finanziaria avrà però il potere di contestare il riporto effettuato, sulla base delle disposizioni antielusive previste dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973⁴⁸.

⁴⁴ A partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 3 ottobre 2006, data di entrata in vigore del D.L. n. 262 del 2006. Tale decorrenza è confermata anche dall'art. 1, comma 324, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296. "Tuttavia, ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative a detto periodo ed a quelli successivi, il contribuente può continuare ad applicare le previgenti disposizioni".

E' prevista la possibilità di modificare le misure delle deduzioni consentite con regolamento ministeriale.

⁴⁵ Cfr. art. 36, commi 12, lett. a) e 13.

⁴⁶ Vedi in proposito la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.1.7.

⁴⁷ A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006.

⁴⁸ Secondo le norme abrogate, il riporto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi in esercizi precedenti all'esercizio 2006 e non ancora utilizzate era disciplinato dalle seguenti regole:

- se le perdite rispettano i requisiti e le condizioni 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 successivi rimane consentito ma non oltre l'ottavo periodo d'imposta successivo a quello di formazione delle perdite.

1.1.4. Tassazione per trasparenza. Perdite fiscali dei soci anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza (Art. 2, comma 23)

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. 4 luglio 2006, n. 223⁴⁹ ha di recente 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)⁵⁰.

L'obiettivo dell'intervento è quello di adottare per il regime della trasparenza fiscale lo stesso trattamento delle perdite fiscali adottato per il consolidato fiscale⁵¹.

Il D.L. n. 262 del 2006 ha modificato la decorrenza di tali nuove disposizioni. E' stabilito infatti che esse hanno effetto con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi agli esercizi 2007 e seguenti⁵².

Per i redditi delle società partecipate relativi all'esercizio 2006 e precedenti resta ferma la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di contestare la compensazione effettuata, sulla base delle disposizioni antielusive previste dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973⁵³.

1.1.5. Indeducibilità fiscale dei costi derivanti dalle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati aventi regimi fiscali privilegiati (art. 1, comma 6)

Nell'ambito della disciplina IRES, è previsto che non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla UE aventi regimi fiscali privilegiati.

⁴⁹ Cfr. art. 36, commi da 9 a 11.

⁵⁰ Vedi in proposito la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.1.9.

⁵¹ Vedi art. 118, comma 2, del TUIR.

⁵² Relativi ai periodi d'imposta che iniziano successivamente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006.

⁵³ Nella precedente formulazione il divieto di compensazione era applicato dall'esercizio 2006, con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi all'esercizio 2006.

La deducibilità di tali costi è ammessa a condizione che le imprese residenti forniscano la prova che le imprese estere svolgono un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. La deduzione è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti (art. 110, commi 10 e 11, del TUIR).

Il D.L. n. 262 del 2006 ha stabilito in proposito che le disposizioni sopra riferite si applicano anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati.

In altri termini, le imprese residenti non possono dedurre le spese per la prestazione di servizi resi da professionisti domiciliati in "paradisi fiscali", se non nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 110, commi 10 e 11, del TUIR.

La disposizione è entrata in vigore dal 3 ottobre 2006, data di pubblicazione del decreto-legge, si ritiene con effetto dall'esercizio 2007 (cfr. art. 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212).

1.2. IRPEF. Determinazione del reddito di lavoro dipendente. Autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (art. 2, commi 71 e 72)

E' noto che il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione al rapporto di lavoro.

Ai fini della determinazione in denaro del valore corrispondente alla disponibilità di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, concessi ai dipendenti in uso promiscuo, si è assunto finora il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno⁵⁴ (art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR).

Il D.L. n. 262 del 2006 stabilisce ora che, per la disponibilità di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, concessi ai dipendenti in uso promiscuo, deve assumersi il 50% dell'importo sopra indicato, con conseguente aumento del reddito imponibile per i dipendenti interessati.

La modifica ha effetto retroattivo, a partire dall'anno 2007⁵⁵.

⁵⁴ Le tabelle sono comunicate al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo. Per l'anno 2007, vedi il comunicato dell'Agenzia delle entrate pubblicato nel Supplemento ordinario n. 233 alla Gazzetta Ufficiale n. 288 del 12 dicembre 2006.

⁵⁵ "A partire dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del D.L. n. 262 del 2006 (cfr. art. 1, comma 324, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

1.3. IRPEF. Redditi di lavoro dipendente. Azioni offerte in acquisto ai dipendenti (stock option) (Art. 2, comma 29)

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).

Sulla base delle modificazioni da ultimo apportate con il D.L. n. 223 del 2006⁵⁷, detta esclusione dal reddito di lavoro dipendente spettava al verificarsi delle seguenti condizioni:

- le azioni assegnate devono essere emesse dall’impresa con la quale il dipendente intrattiene il rapporto di lavoro (o da società controllante, controllata o da società controllata dalla stessa società che controlla l’impresa);
- le azioni offerte (e assegnate) non debbono essere cedute né costituite in pegno dal dipendente prima che siano trascorsi 5 anni dalla data dell’assegnazione⁵⁸.
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 lavoro⁵⁹;
- il valore delle azioni assegnate non deve essere superiore complessivamente nel periodo d’imposta alla retribuzione lorda annua (quale risulti dal CUD) del dipendente relativa al periodo d’imposta precedente⁶⁰.

La disciplina di cui si è detto, e in particolare le disposizioni introdotte con il D.L. n. 223 del 2006, si sono applicate alle azioni la cui assegnazione ai dipendenti sia stata effettuata dal 5 luglio 2006 in poi, anche se i relativi piani siano stati deliberati anteriormente.

Il D.L. n. 262 del 2006 cambia ancora una volta le regole, stabilendo che l’esclusione da tassazione prevista per *“la differenza tra il valore delle azioni al momento dell’assegnazione e l’ammontare corrisposto dal dipendente, a condizione che il predetto ammontare sia*

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 Cfr. art. 36, commi 25, 25-bis e 26. Vedi la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.12.

⁵⁸ La inosservanza di questa condizione comporta l’assoggettamento a tassazione (nell’anno della cessione o della costituzione in garanzia) dell’importo non tassato al momento dell’assegnazione.

⁵⁹ Gli adempimenti da osservare nel caso di cessazione del rapporto di lavoro son precisati dalla circolare dell’Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 36.

⁶⁰ Nel caso di inosservanza della 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.

almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta;"⁶¹ ... (art. 51, comma 2, lett. g-bis), del TUIR) si rende applicabile esclusivamente quando ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

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

Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi 5 anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia.

In mancanza di disposizioni sulla decorrenza, si ritiene che la nuova disciplina sia applicabile ai diritti di opzione attribuiti ai dipendenti a partire dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione), anche se i relativi piani siano stati deliberati anteriormente.

1.4. Aumento dal 12,5% al 20% dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili (Art. 2, comma 21)

Si ricorda brevemente che, in caso di cessioni a titolo oneroso:

- di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni;
- di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione

dal 1° gennaio 2006, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1 lett. b), del TUIR, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, sulle plusvalenze realizzate può essere applicata un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50%⁶².

⁶¹ "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".

⁶² Cfr. art. 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 2 del 3 febbraio 2006.

In tal modo la plusvalenza, ossia la differenza tra il corrispettivo percepito all'atto della cessione ed il costo sopportato al momento dell'acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, esce dal sistema impositivo IRPEF e viene assoggettato ad imposta sostitutiva.

Si tratta di una norma di favore, in quanto mediamente dimezza l'aliquota d'imposta da applicare alle plusvalenze (normalmente quella media dell'IRPEF versata nei precedenti due anni), che in linea di massima, per i contribuenti della fascia intermedia (33-39%), è attorno al 25-30%.

Il D.L. n. 262 del 2006 ha elevato la misura della predetta imposta sostitutiva dal 12,5% al 20%.

La maggiore aliquota è applicabile alle cessioni avvenute dal 29 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 286 del 2006.

Nulla è cambiato per il resto. I soggetti che possono avvalersi (trattasi di una facoltà) della tassazione sostitutiva sono le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa⁶³, mentre i beni oggetto di trasferimento sono gli immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, nel caso di pluralità di cedenti, la opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche da una parte dei cedenti (Telefisco del 31 gennaio 2006).

Nulla cambia anche circa i criteri di quantificazione della plusvalenza (art. 68, comma 1 e 2 TUIR): nel caso di cessione di fabbricati, la plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo pattuito e il prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente il bene medesimo; per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, la plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo pattuito e il prezzo di acquisto aumentato di ogni costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo, nonché dell'ICI.

A seguito della richiesta della parte venditrice, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza suddetta, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunicherà altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni, secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia.

I contribuenti che riterranno di avvalersi di tali disposizioni sono esclusi dai controlli⁶⁴ che l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza potranno effettuare in tema di vendite immobiliari. Nei loro confronti non troveranno applicazione né l'accertamento ai fini delle imposte dirette (ai sensi dell'art. 38, comma 3, DPR n. 600/1973), né l'accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro (ai sensi dell'art. 52, comma 1, DPR n. 131/1986).

1.5. Reddito dei terreni. Dichiarazioni relative all'uso del suolo rese per la richiesta di contributi agricoli (art. 2, commi da 33 a 35)

A decorrere dal 1° gennaio 2007, la richiesta di contributi agricoli, contenente le dichiarazioni relative all'uso del suolo sulle singole particelle catastali, deve contene-

⁶³ Nonché gli altri soggetti per i quali sono configurabili "redditi diversi" (società semplici, enti non commerciali).

⁶⁴ Disposti dal comma 495 della stessa legge finanziaria per il 2006.

re anche gli elementi per consentire l'aggiornamento del catasto, ivi compresi quelli relativi ai fabbricati inclusi nell'azienda agricola.

Conseguentemente non è più dovuta la dichiarazione di variazione colturale da rendere al catasto terreni, ai sensi dell'art. 30 del TUIR.

In sede di prima applicazione, l'aggiornamento della banca dati catastale avviene sulla base dei dati contenuti nelle richieste presentate nel 2006. L'Agenzia del territorio provvede ad inserire in atti i nuovi redditi relativi agli immobili oggetto di variazione colturali. La stessa Agenzia, con apposito comunicato da pubblicare in Gazzetta Ufficiale, rende noto, per ciascun comune, il completamento delle operazioni catastali di aggiornamento. Entro 60 giorni da tale pubblicazione è possibile ricorrere avverso la variazione dei redditi. I nuovi redditi così attribuiti producono effetti fiscali dal 1° gennaio 2006⁶⁵.

1.6. Reddito dei fabbricati rurali. Riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali (art. 2, commi da 36 a 39)

Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare una serie di condizioni⁶⁶. E' previsto tra l'altro che il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno.

A questo proposito, il D.L. n. 262 del 2006 ha stabilito che tale ultima condizione può considerarsi verificata *"sempreché tali soggetti rivestano la qualifica di imprenditore agricolo, iscritti nel registro delle imprese di cui all'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580"*
.....

In altri termini, se il proprietario del terreno non è imprenditore agricolo (o affittuario), il reddito del fabbricato non può considerarsi compreso nel reddito dominicale del terreno ma deve essere autonomamente determinato e dichiarato.

I fabbricati per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità devono essere dichiarati al catasto entro la data del 30 giugno 2007. Il rispetto di questo termine permette di evitare le sanzioni altrimenti previste⁶⁷.

Anche alla luce di tali modificazioni, lo stesso D.L. n. 262 dispone che L'Agenzia del territorio deve individuare i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto.

⁶⁵ Si è tenuto conto della sostituzione del comma 34 con l'art. 1, comma 339 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

⁶⁶ Le condizioni sono elencate all'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

⁶⁷ Cfr. art. 28 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, conv. dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249.

La stessa Agenzia, con apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rende nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili così individuati e provvede a pubblicizzare il predetto elenco, con valore di richiesta, per i titolari di diritti reali, di presentazione degli atti di aggiornamento catastale.

Se questi ultimi non ottemperano alla richiesta entro 90 giorni dalla data di pubblicazione del comunicato, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono alla iscrizione in catasto e a notificarne i relativi esiti⁶⁸.

Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale⁶⁹.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro 90 giorni dal 1° gennaio 2007, saranno stabilite le modalità tecniche ed operative per l'attuazione delle nuove disposizioni di cui si è detto.

1.7. Iscrizione catastale delle unità immobiliari a destinazione particolare (censite in categoria E) (art. 2, commi da 40 a 44)

Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9⁷⁰ non possono essere compresi immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad uso ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale.

Le unità immobiliari che richiedano una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari entro nove mesi dal 4 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 262 del 2006). Il rispetto di questo termine permette di evitare le sanzioni altrimenti previste⁷¹. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono d'ufficio alla distinta iscrizione in catasto delle unità immobiliari sopra menzionate⁷².

⁶⁸ Si è tenuto conto della sostituzione del comma 36 con l'art. 1, comma 339 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

⁶⁹ Si è tenuto conto della sostituzione del comma 36 con l'art. 1, comma 339 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

⁷⁰ Sono gli immobili a destinazione particolare:

- E/1 Stazioni di servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei;
- E/2 Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio;
- E/3 Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche;
- E/4 Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche;
- E/5 Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze;
- E/6 Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale;
- E/7 Fabbricati destinati all'uso pubblico dei culti;
- E/8 Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri, e le tombe di famiglia;
- E/9 Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.

⁷¹ Cfr. art. 31 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, conv. dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249.

⁷² Decorso inutilmente il termine di nove mesi, la richiesta di aggiornamento dei dati catastali può essere fatta anche dai comuni, secondo le norme dell'art. 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia del territorio, da adottare entro 90 giorni dal 4 ottobre 2006, saranno stabilite le modalità tecniche ed operative per l’attuazione delle nuove disposizioni di cui si è detto.

1.8. IRPEF. Esclusione degli oneri deducibili e delle deduzioni per i non residenti

(Art. 2, comma 24)

Il D.L. n. 223 del 2006 ha di recente escluso⁷³, con effetto dall’anno 2006, che i soggetti non residenti, nella determinazione del loro reddito complessivo imponibile, possano usufruire:

- degli oneri deducibili (art. 10 del TUIR)⁷⁴;
- della deduzione per assicurare la progressività dell’imposizione (art. 11 del TUIR);
- delle deduzioni per oneri di famiglia (art. 12 del TUIR)⁷⁵.

A questo proposito, il D.L. n. 262 del 2006 ha ora stabilito che tali modificazioni si applicano solo a partire dall’anno 2007⁷⁶. Per l’anno 2006 si applicano le disposizioni vigenti prima delle modificazioni introdotte con il D.L. n. 223. Pertanto, per tale anno 2006, l’IRPEF va applicata ai soggetti non residenti sul reddito complessivo formato soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, al netto:

- degli oneri deducibili (art. 10 del TUIR);
- della deduzione per assicurare la progressività dell’imposizione (art. 11 del TUIR);
- delle deduzioni per oneri di famiglia (art. 12 del TUIR)⁷⁷.

⁷³ Cfr. art. 36, comma 22. Vedi la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.9.

⁷⁴ 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).

⁷⁵ 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).

⁷⁶ Si segnala che dal 2007 il testo degli artt. 11 e 12 del TUIR è cambiato (cfr. art. 1, comma 6, della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

⁷⁷ Come già segnalato, secondo l’Agenzia delle entrate i non residenti sono esclusi da tale beneficio (cfr. circolare dell’Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 33).

1.9. IRPEF. Persone fisiche residenti nel comune di Campione d'Italia (Art. 2, commi da 25 a 28)

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 T.U.I.R.).

La speciale disposizione è stata abrogata con il D.L. n. 223 del 2006⁷⁸, con effetto dal 1° gennaio 2006⁷⁹.

Anche in questo caso il D.L. n. 262 del 2006 è intervenuto nuovamente sulla materia, stabilendo quanto segue.

Per l'anno 2006 tornano ad essere applicabili le disposizioni dell'art. 188 del TUIR quali erano vigenti prima dell'abrogazione.

In particolare, ai fini IRPEF, 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 per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi sono 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).

Per gli anni 2007 e seguenti, si applicherà un nuovo art. 188-*bis* del TUIR.

Ai fini IRPEF, 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 per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi sono computati in euro sulla base del cambio del giorno in cui sono stati percepiti, ridotto forfetariamente del 20%.

In deroga a tale nuova regola, per il solo anno 2007 il tasso convenzionale di cambio è predeterminato nella misura fissa pari a 0,52135 euro per ogni franco svizzero.

⁷⁸ Cfr. art. 36, comma 31. Vedi la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 1.11.

⁷⁹ Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28 del 4 agosto 2006, paragrafo 40.

2. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI

2.1 IRPEF. Redditi di lavoro autonomo. Deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto (art. 2, commi 71 e 72)

E' noto che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, sono deducibili secondo i criteri previsti dall'art. 164 del TUIR. Il D.L. n. 262 ha apportato in proposito alcune rilevanti modificazioni.

Alla luce di tali modificazioni, la deduzione delle spese relative ai mezzi di trasporto risulta ora disciplinata come segue:

- a) nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, sono deducibili nella misura del 25% le spese relative alle autovetture ed autocaravan⁸⁰, ai ciclomotori e motocicli utilizzati, sia in modo esclusivo che promiscuo, nell'esercizio dell'arte o della professione, ma limitatamente ad un solo veicolo. Se l'attività è svolta da società semplici o associazioni professionali di cui all'art. 5 del TUIR, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.

Novità: la deduzione solo per il 25%. Prima le spese erano deducibili nella misura del 50%.

Resta pure fermo che non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che ecceda lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire 800.000 per i ciclomotori⁸¹.

- b) le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nei limiti dell'importo costituente reddito di lavoro per i dipendenti beneficiari (vedi paragrafo 1.2.).

Novità: le spese relative ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti non sono più deducibili per intero ma nei limiti dell'importo costituente il reddito di lavoro.

Le novità segnalate hanno effetto retroattivo, a partire dall'anno 2006⁸².

⁸⁰ Di cui alle lettere a) ed m) dell'art. 54, comma 1, del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285.

⁸¹ Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato.

⁸² Tale decorrenza è confermata anche dall'art. 1, comma 324, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296. "Tuttavia, ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative a detto periodo ed a quelli successivi, il contribuente può continuare ad applicare le previgenti disposizioni". E' prevista la possibilità di modificare le misure delle deduzioni consentite con regolamento ministeriale.

3. INTERVENTI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

3.1. Aggravamento delle sanzioni per la violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (art. 1, commi 8, 8-bis e 8-ter)

Sono state modificate le disposizioni sanzionatorie per la violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale⁸³.

Secondo la nuova disciplina, qualora nel corso di un quinquennio siano state contestate (con la notifica dell'atto di contestazione) tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività (ovvero dell'esercizio dell'attività medesima) per un periodo da tre giorni a un mese. La sospensione è per un periodo da un mese a sei mesi se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede i 50.000 euro.

Il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo.

Si noti che la sanzione è ora prevista per il solo fatto della contestazione delle violazioni (non è più necessario che le violazioni siano definitivamente accertate, come stabilito dalla precedente disciplina).

La sospensione è disposta dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate, con atto notificato. L'esecuzione della sospensione è assicurata con il sigillo dell'organo procedente.

Le nuove disposizioni si applicano alle violazioni contestate a decorrere dal 28 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 286/2006. Per le violazioni già contestate alla medesima data si applicano le disposizioni previgenti.

3.2. Poteri degli agenti della riscossione (art. 2, commi 7 e 8)

In caso di morosità nel pagamento di importi da riscuotere mediante ruolo complessivamente superiori a 25.000 euro, gli agenti della riscossione possono esercitare gli stessi poteri di accesso, ispezione e verifica della Guardia di finanza⁸⁴.

⁸³ Art. 12, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

⁸⁴ Art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Gli agenti della riscossione possono chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore.

3.3. Comunicazione all’Agenzia delle entrate dei contratti dei calciatori professionisti (art. 1, comma 7)

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 (art. 35, comma 35-bis, del D.L. 223 del 2006).

Il D.L. n. 262 del 2006 ha integrato tale disposizione prevedendo che le società di calcio professionistiche sono obbligate ad inviare per via telematica all’Agenzia delle entrate anche copia dei contratti di sponsorizzazione stipulati dagli atleti medesimi in relazione ai quali la società percepisca somme per il diritto di sfruttamento dell’immagine.

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate saranno stabiliti il contenuto, le modalità e i termini delle trasmissioni telematiche.

La disposizione è entrata in vigore dal 3 ottobre 2006, data di pubblicazione del decreto-legge, ma avrà effetto solo dalla data di entrata in vigore dei previsti provvedimenti attuativi.

4. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

4.1. Imprese del commercio obbligate alla comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri. Obbligo di certificazione dei corrispettivi e di emissione della fattura a richiesta.

(Art. 2, comma 30)

Si ricorda brevemente che, sulla base di quanto previsto dal D.L. n. 223 del 2006⁸⁵, 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 distribuzione.

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 cliente.

La disciplina descritta ha effetto dal 1° gennaio 2007. La prima trasmissione deve essere effettuata, entro il mese di luglio 2007, anche per i mesi precedenti.

Su questa materia, il D.L. n. 262 del 2006 ha ora chiarito che restano fermi:

- l'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi mediante ricevuta fiscale ovvero scontrino fiscale;
- l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente, che non vale però per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione⁸⁶.

⁸⁵ Cfr. art. 37, commi da 33 a 37. Vedi la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 18 del 2 ottobre 2006, paragrafo 3.1..

⁸⁶ Così come definite dall'art. 4, comma 1, lett. e) e f) del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114.

4.2. IVA. Regime speciale per i produttori agricoli (Art. 2, commi 31 e 32)

E' noto che, nell'ambito della disciplina dell'IVA, è previsto un regime speciale per i produttori agricoli⁸⁷.

Un trattamento specifico è riservato in particolare ai produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 5 milioni di lire⁸⁸ che sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, indicandovi la relativa imposta, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'art. 25 del decreto IVA.

Il D.L. n. 262, nel confermare la disciplina riferita a questa ultima categoria di produttori agricoli, ha apportato le seguenti modificazioni:

- tale disciplina si applica ai produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato (o, in caso di inizio attività, prevedano di realizzare) un volume d'affari non superiore a 7.000 euro;
- sono abrogate le disposizioni applicabili ai produttori agricoli che esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani;
- sono abrogate le disposizioni applicabili ai produttori agricoli che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari superiore a 5 milioni ma non a 40 milioni di lire⁸⁹.

Le modificazioni hanno effetto dal 29 novembre 2006.

4.3. Pagamento delle imposte iscritte a ruolo mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta (art. 2, commi 13 e 14)

Secondo la disciplina vigente, il pagamento delle imposte può essere effettuato in contanti o con mezzi diversi dal contante, con le modalità stabilite da apposito decreto del Ministro delle finanze (art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602). E' prevista anche la possibilità di pagare le imposte dirette mediante cessione di beni culturali (art. 28-bis del D.P.R. n. 602/1973).

⁸⁷ Cfr. art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972.

⁸⁸ Costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

⁸⁹ E' stato conseguentemente adeguato il tenore dell'art. 3, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che identifica i produttori agricoli soggetti ad IRAP (art. 2, comma 32).

Il D.L. n. 262 del 2006 ha introdotto ora una nuova modalità di pagamento delle imposte iscritte a ruolo mediante compensazione volontaria con i crediti d'imposta spettanti al medesimo contribuente. E' prevista in proposito la seguente procedura:

- in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo. In caso affermativo, l'Agenzia trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare;
- l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare la proposta;
- in caso di accettazione, l'agente della riscossione utilizza le somme da rimborsare a pagamento totale o parziale di quanto iscritto a ruolo.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno precisate le specifiche tecniche della disciplina, che quindi al momento non è ancora operante.

La disciplina di cui si è detto potrà essere applicata per il pagamento di tutte le imposte iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate⁹⁰.

⁹⁰ La stessa disciplina potrà essere applicata per il pagamento delle somme iscritte a ruolo dalle altre Agenzie fiscali e dagli enti previdenziali, previa apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate.

5. Imposta sulle successioni e donazioni (art. 2, commi da 47 a 54)

L'imposta sulle successioni e donazioni, già abrogata nel 2001⁹¹, è nuovamente istituita, con effetto:

- per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006;
- per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 29 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione, n. 286 del 2006.

L'imposta è applicata secondo le disposizioni del testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, con le modificazioni qui di seguito indicate.

Con cadenza quadriennale gli importi esenti da imposta saranno aggiornati, tenendo conto dell'indice del costo della vita, con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si segnala che la disciplina stabilita dal D.L. n. 262 del 2006 è stata successivamente integrata con la legge 27 dicembre 2006, n. 296, finanziaria per il 2007⁹². Circa la decorrenza delle ulteriori disposizioni introdotte si precisa che esse hanno effetto:

- per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006;
- per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006⁹³.

Si fornisce qui di seguito l'illustrazione della relativa disciplina, integrata con le ulteriori disposizioni introdotte con la legge n. 296 del 2006.

5.1. Imposta sulle successioni

I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni⁹⁴:

⁹¹ Con l'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.

⁹² Cfr. art. 1, commi 77, 78 e 79.

⁹³ Cfr. art. 1, comma 79, della legge n. 296 del 2006.

⁹⁴ "Se il beneficiario è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro" (art. 1, comma 77, lett. c), della legge n. 296 del 2006).

4%	per i beni devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro;
6%	per i beni devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro;
6%	per i beni devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
8%	per i beni devoluti a favore di altri soggetti ⁹⁵ .

Per quanto non disposto dalle disposizioni citate si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001⁹⁶.

E' confermato che, in sede di determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali (secondo le disposizioni dal testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) va escluso l'avviamento⁹⁷.

E' pure confermato che la dichiarazione ai fini dell'imposta sulle successioni va presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione⁹⁸.

La nuova disciplina ha effetto per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006.

5.2. Imposta sulle donazioni

Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni, l'imposta è determinata dall'applicazione:

- al valore globale dei beni e dei diritti attribuiti, al netto degli oneri di cui sia gravato il beneficiario⁹⁹;
- o al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi

delle seguenti aliquote¹⁰⁰:

⁹⁵ Con la fissazione di tali nuove aliquote sono abrogate le disposizioni, di cui all'art. 7, commi da 1 a 2-*quater*, del D.Lgs. n. 346 del 1990, che disponevano in materia (art. 2, comma 52, del D.L. n. 262 del 2006).

⁹⁶ Sono abrogate le disposizioni, di cui all'art. 12, commi 1-*bis* e 1-*ter*, del D.Lgs. n. 346 del 1990, che consentivano di escludere dall'attivo ereditario i beni e i diritti per i quali l'imposta fosse stata corrisposta volontariamente dallo stesso titolare durante la vita (art. 2, comma 52, del D.L. n. 262 del 2006).

⁹⁷ Cfr. art. 1, comma 78, lett. *b*), della legge n. 296 del 2006.

⁹⁸ Cfr. art. 1, comma 78, lett. *c*), della legge n. 296 del 2006.

⁹⁹ Non vanno portati in deduzione gli oneri indicati dall'art. 58, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

¹⁰⁰ "Se il beneficiario è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro" (art. 1, comma 77, lett. *c*), della legge n. 296 del 2006)

4%	per i beni attribuiti al coniuge e ai parenti in linea retta, sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro;
6%	per i beni devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro;
6%	per i beni attribuiti agli altri parenti fino al quarto grado e agli affini in linea retta, nonché agli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
8%	per i beni attribuiti ad altri soggetti ¹⁰¹ .

Per quanto non disposto dalle norme citate si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001¹⁰².

La nuova disciplina ha effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 29 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione, n. 286 del 2006¹⁰³.

5.3. Trasferimenti di aziende o di partecipazioni (art. 1, comma 78, della legge n. 296 del 2006)

Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti effettuati¹⁰⁴ a favore dei discendenti:

- di aziende o rami di esse;
- di quote sociali o azioni. Per le quote sociali e azioni relative a società per azioni, in accomandita per azioni e responsabilità limitata, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1, del codice civile (per la disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria).

101 Con la fissazione di tali nuove aliquote sono abrogate le disposizioni, di cui all'art. 56, commi da 1 a 3, del D.Lgs. n. 346 del 1990, che disponevano in materia (art. 2, comma 52, del D.L. n. 262 del 2006).

102 Sono abrogate le disposizioni, di cui all'art. 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, che prevedevano, per i trasferimenti per donazione o altra liberalità fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, l'assoggettamento alle imposte ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario fosse superiore a 180.760 euro (art. 2, comma 52, del D.L. n. 262 del 2006).

103 La esenzione di 100.000 euro per i fratelli e le sorelle si applica per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006.

104 Anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile. Vedi in proposito la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli documento n. 7 del 29 marzo 2006.

Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa (eredi, legatari, donatari):

- proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- rendano una apposita dichiarazione in tal senso contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o contestualmente all'atto di donazione.

Il mancato rispetto della condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta nella misura ordinaria, la sanzione amministrativa e gli interessi.

Le disposizioni di favore richiamate hanno effetto:

- per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006;
- per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Cfr. art. 1, comma 79, della legge n. 296 del 2006.

6. ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

6.1. IVA. Regime speciale per i produttori agricoli (Art. 2, commi 31 e 32)

Si rinvia al punto 4.2.

6.2. Imposte d'atto. Determinazione del valore fiscale di taluni fabbricati (categoria B) (art. 2, comma 45)

E' noto che, ai fini dell'imposta di registro, gli uffici hanno il potere di rettificare il valore degli immobili, qualora ritengano che essi abbiano un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito (art. 52 del D.P.R. n. 131 del 1986).

Non sono però sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore:

- per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto,
- per i fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto,
- aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposta sul reddito (art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986).

Il D.L. n. 223 del 2006 ha stabilito di recente¹⁰⁶ che tale ultima regola si applica soltanto alle cessioni a titolo oneroso:

- fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali;
- aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo¹⁰⁷ e relative pertinenze¹⁰⁸.

Per le cessioni diverse da quelle menzionate (ad esempio, la cessione di immobile da persona fisica a soggetto imprenditore o professionista), non è possibile limitare il potere di accertamento degli uffici. La indicazione nell'atto di cessione di un valore o corrispettivo parametrato ai valori catastali non consente più di evitare l'eventuale accertamento di maggior valore.

¹⁰⁶ Cfr. art. 35, commi 23-ter e 24 e la circolare della Fondazione Luca Pacioli documento n. 16 dell'8 settembre 2006, paragrafo 5.

¹⁰⁷ Ne sono quindi esclusi gli uffici, i negozi, i terreni, gli opifici, etc.

¹⁰⁸ Ad esempio, garage, cantine, soffitte.

Il D.L. n. 262 del 2006 ha stabilito in proposito che il moltiplicatore da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale "B"¹⁰⁹ è rivalutato nella misura dal 40%.

Tenuto conto che detto moltiplicatore era per il passato fissato nella misura uniforme di 100 volte, il nuovo moltiplicatore risulta pari a 140 volte (100 + 40), da applicare al reddito dei fabbricati predetti, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito

Si ritiene che la modifica abbia effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione della legge di conversione (29 novembre 2006)¹¹⁰.

6.3. Accisa sul gasolio usato come carburante (art. 2, commi 57 e 58)

L'aliquota del gasolio usato come carburante è aumentata a euro 416 per mille litri di prodotto.

Per gli autotrasportatori¹¹¹, gli enti pubblici ed imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto, le imprese esercenti autoservizi di competenza statale, regionale e locale, il maggior onere conseguente all'aumento di tale aliquota è rimborsato, anche mediante compensazione sul mod. F24, a seguito della presentazione di apposita dichiarazione ai competenti uffici dell'Agenzia delle dogane¹¹².

109 Trattasi di:

- B/1 Collegi e convitti
- B/2 Case di cura ed ospedali
- B/3 Prigioni e riformatori
- B/4 Uffici pubblici
- B/5 Scuole, laboratori scientifici
- B/6 Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie
- B/7 Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico dei culti
- B/8 Magazzini sotterranei per deposito derrate.

110 Cfr. art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 131/1986.

111 Esercenti le attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva superiore a 3,5 tonnellate.

112 Secondo le modalità e con gli effetti previsti dal regolamento recante disciplina dell'agevolazione fiscale a favore degli esercenti le attività di trasporto merci, di cui al D.P.R. 9 giugno 2000, n. 277.

7. ALTRI INTERVENTI

7.1. Pagamenti delle pubbliche amministrazioni verso contribuenti morosi (art. 2, comma 9)

Le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare il pagamento di un importo superiore a 10.000 euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione.