

Circolare del 16/11/2000 n. 207 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale

Collegato fiscale alla legge finanziaria 2000. Primi chiarimenti.

Sintesi:

Sintesi: La circolare fornisce alcuni chiarimenti preliminari relativamente a: - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI IMPRESA - RIVALUTAZIONE DEI BENI DELLE IMPRESE - DISPOSIZIONI FISCALI CONCERNENTI GLI ENTI TERRITORIALI - DISPOSIZIONI MODIFICATIVE E COMUNQUE CONCERNENTI IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO, DI RISCOSSIONE, DI - CONTENZIOSO TRIBUTARIO, DI IMMOBILI PUBBLICI E PER IL FUNZIONAMENTO DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - IMPOSTA REGIONALE SULLE EMISSIONI SONORE DEGLI AEROMOBILI Alla luce delle delle numerose disposizioni recate dal provvedimento normativo recante "Misure in materia fiscale", c.d. "collegato fiscale alla finanziaria 2000" (legge del 21 novembre 2000, n 342).

Testo:

Alle Direzioni Regionali delle Entrate
Alle Direzioni Centrali del Dipartimento delle Entrate
Alle Direzioni Regionali delle Entrate
Ai Centri di Servizio delle Imposte Dirette ed Indirette
Agli Uffici delle Entrate
Agli Uffici del Registro
Agli Uffici IVA
Agli Uffici delle Imposte Dirette
Al Segretariato Generale
e, p.c.: Al Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario
Al Comando Generale della Guardia di Finanza
Al Consiglio di Stato
All'Avvocatura Generale dello Stato
Al Ministero dei Trasporti
All'Associazione Nazionale Comuni d'Italia - A.N. C.I.
All'Associazione fra le Societa' Italiane
per Azioni - ASSONIME
Alla Confederazione Generale dell'Agricoltura Italiana
Alla Confederazione Nazionale Coltivatori Diretti
Alla Confederazione Italiana Agricoltori - C.I.A.
Alla Confederazione Generale Italiana del traffico
e dei Trasporti - CONFETRA
Alla Federazione Nazionale Trasporti
Pubblici Locali - FEDERTRASPORTI
All'Associazione Bancaria Italiana
Alla Confederazione Cooperative Italiane
Al Consiglio Nazionale dei Geometri
Al Consiglio Nazionale del Notariato
Al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
Al Consiglio Nazionale dell'Ordine degli Avvocati
Al Consiglio Nazionale del Collegio dei Ragionieri e
Periti Commerciali

I N D I C E

- 1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI
- 1.1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI IMPRESA
 - 1.1.1 Art. 1 - Disposizioni in materia di redditi di imprese estere partecipate e di applicazione dell'imposta ai non residenti finalizzate al contrasto dell'evasione e dell'elusione
 - 1.1.2 Art. 2 - Razionalizzazione delle disposizioni in materia di valutazione delle operazioni fuori bilancio.
 - 1.1.3 Art. 3 - Disposizioni di semplificazione in materia di redditi di impresa (c.d. "agevolazione Visco").
 - 1.1.4 Art. 4 - Norma interpretativa in materia di opzioni
 - 1.1.5 Art. 5 - Disposizioni in materia di redditi d'impresa relativamente ad agevolazioni fiscali a favore delle imprese danneggiate dagli eventi alluvionali della prima decade del mese di novembre 1994
 - 1.1.6 Art. 6 - Modifiche ai decreti legislativi 8 ottobre 1997, n. 358, e 18 dicembre 1997, n. 467.
 - 1.1.7 Art. 7 - Modifica all'art. 8 del decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 505, in materia di fondi comuni che investono in partecipazioni qualificate.
 - 1.1.8 Art. 8 - Conferimenti di beni o aziende a favore dei centri di assistenza fiscale
 - 1.1.9 Art. 9 - Trattamento fiscale degli avanzi di gestione del CONAI e

- dei consorzi di imballaggio
- 1.2 RIVALUTAZIONE DEI BENI DELLE IMPRESE
 - 1.2.1 Art. da 10 a 16 - Rivalutazione dei beni delle imprese
- 1.3 DISPOSIZIONI FISCALI PER I SETTORI BANCARIO E FINANZIARIO
 - 1.3.1 Artt. da 17 a 21 - L'affrancamento dei valori fiscalmente sospesi in conseguenza dei conferimenti disciplinati dalla legge 30 luglio 1990, n.218 e dall'articolo 4 del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358
 - 1.3.2 Art. 22 - Fondo di copertura di rischi su crediti
 - 1.3.3 Art. 23 - Svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi su crediti
 - 1.3.4 Art. 24 - Regolarizzazione degli adempimenti degli intermediari
 - 1.3.5 Art. 25 - Deposito di titoli esteri presso depositari centralizzati non residenti
 - 1.3.6 Art. 26 - Disposizioni per agevolare il rimborso d'imposta ai soggetti non residenti
- 1.4 DISPOSIZIONI FISCALI CONCERNENTI GLI ENTI TERRITORIALI
 - 1.4.1 Art. 27 - Disposizioni in materia in materia di titoli obbligazionari emessi dagli enti territoriali
 - 1.4.2 Art. 28 - Disposizioni in materia di addizionale provinciale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.
 - 1.4.3 Art. 29 - Utilizzo del credito d'imposta per i comuni
- 1.5 DISPOSIZIONI MODIFICATIVE E COMUNQUE CONCERNENTI IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI
 - 1.5.1 Art. 30 - Deducibilita' degli oneri contributivi relativi ai servizi domestici
 - 1.5.2 Art. 31 - Spese di assistenza specifica
 - 1.5.3 Art. 32 - Disposizioni in materia di spese veterinarie
 - 1.5.4 Art. 33 - Restituzione della quota fissa individuale per l'assistenza medica di base
 - 1.5.5 Art. 34 - Disposizioni in materia di redditi di collaborazionecoordinata e continuativa
 - 1.5.6 Art. 35 - Indennita' di trasferta degli ufficiali giudiziari
 - 1.5.7 Art. 36 - Redditi da lavoro dipendente prodotto all'estero
 - 1.5.8 Art. 37 - Disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche
 - 1.5.9 Art. 38 - Erogazioni liberali per progetti culturali
 - 1.5.10 Art. 39 - Disposizioni fiscali relative a fondi pubblici di agevolazione
 - 1.5.11 Art. 40 - Campione d'Italia 12
- 2 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE
 - 2.1 NORME IN MATERIA DI IVA
 - 2.1.1 Art. 41 - Disposizioni di coordinamento formale e razionalizzazione della disciplina di taluni materiali di recupero
 - 2.1.2 Art. 42 - Norme in materia di mercato dell'oro
 - 2.1.3 Art. 43 - IVA sulle mense scolastiche
 - 2.1.4 Art. 44 - IVA sui premi relativi alle corse di cavalli
 - 2.1.5 Art. 45 - Regime speciale per gli esercenti agenzie di vendita all'asta
 - 2.1.6 Art. 46 - Disposizioni in materia di territorialita' ai fini IVA
 - 2.1.7 Art. 47 - Contabilita' separata ai fini della detrazione IVA
 - 2.1.8 Art. 48 - Aliquota IVA del 10% per le strutture ricettive
 - 2.1.9 Art. 49 - Aliquota del 10% sui prodotti omeopatici
 - 2.1.10 Art. 50 - Agevolazioni per i disabili
 - 2.1.11 Art. 51 - Acquisizione di aree e di opere da parte dei comuni
 - 2.1.12 Art. 52 - Rimborsi trimestrali delle eccedenze di credito IVA
 - 2.1.13 Art. 53 - Modifiche all'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n.133, concernente disposizioni in materia di IVA
 - 2.1.14 Art. 54 - Donazioni di opere librerie e di dotazioni informatiche
 - 2.2 NORME IN MATERIA DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE
 - 2.2.1 Art. 55 - Disposizioni di razionalizzazione in materia di tasse sulle concessioni governative e di imposta di bollo
 - 2.2.2 Art. 56 - Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari
 - 2.2.3 Art. 57 - Soppressione della tassa sui ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica
 - 2.2.4 Art. 61 - Disposizioni in materia di autotrasporto
 - 2.2.5 Art. 62 - Disposizioni in materia di trattamento fiscale del reddito dei soci delle cooperative di autotrasporto
 - 2.2.6 Art. 63 - Tasse automobilistiche per particolari categorie di veicoli
 - 2.2.7 Art. 66 - Modifiche al regime di agevolazione fiscale per l'accesso alla prima casa a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia
 - 2.2.8 Art. 67 - Trasferimenti di beni mobili e immobili posti in essere dall'Associazione nazionale fra mutilati e invalidi di guerra
 - 2.2.9 Art. 68 - Termine per il versamento dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili
 - 2.2.10 Art. 69 - Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni

- 3 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO, DI RISCOSSIONE, DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO, DI IMMOBILI PUBBLICI E PER IL FUNZIONAMENTO DELL' AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
- 3.1 Art. 70 - Disposizioni riguardanti l'accertamento basato sugli studi di settore e l'accertamento basato sui parametri
- 3.2 Art. 71 - Adeguamento alle risultanze degli studi di settore
- 3.3 Art. 72 - Adempimenti contabili dei soggetti esercenti piu' attivita'
- 3.4 Art. 73 - Liquidazione della Societa' esattorie vacanti spa
- 3.5 Art. 74 - Attribuzione o modifiche delle rendite catastali
- 3.6 Art. 75 - Rimborsi automatizzati
- 3.7 Art. 76 - Cessione di crediti tributari da parte di enti locali e Camere di commercio
- 3.8 Art. 77- Modifica del sistema di remunerazione spettante ai concessionari
- 3.9 Art. 78 - Attivita' di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali
- 3.10 Art. 79 - Definizione automatica delle domande di rimborso e di discarico
- 3.11 Art. 80 - Annullamento dei crediti erariali iscritti in articoli di campione penale o civile
- 3.12 Art. 81 - Utilizzazione dell'avanzo patrimoniale del Fondo di previdenza per gli impiegati dipendenti dalle esattorie e ricevitorie delle imposte dirette
- 3.13 Art. 82 - Disposizioni concernenti le liti fiscali in materia di imposta sugli spettacoli e dei tributi connessi
- 3.14 Art. 83 - Razionalizzazione del sistema di versamento unitario e compensazione
- 3.15 Art. 84 - Incompatibilita' dei giudici tributari
- 3.16 Art. 85 - Composizione del consiglio di presidenza della giustizia tributaria
- 3.17 Art. 86 - Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545
- 4 IMPOSTA REGIONALE SULLE EMISSIONI SONORE DEGLI AEROMOBILI
- 4.1 Art. 90 - Istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili
- 4.2 Art. 91 - Soggetto obbligato ed esenzioni
- 4.3 Art. 92 - Determinazione e versamento dell'imposta
- 4.4 Art. 93 - Poteri delle regioni e delle province autonome
- 4.5 Art. 94 - Sanzioni e contenzioso 14.6 Art. 95 - Disposizioni transitorie e finali
- 5 NORME FINALI
- 5.1 Art. 96 - Disposizioni in materia di volontariato e di canone radio per attivita' antincendio e di protezione civile
- 5.2 Art. 97 - Proroga di termini per la concessione di agevolazioni alle regioni Umbria e Marche colpite da eventi sismici
- 5.3 Art 98 Rilevanza fiscale del bilancio dell'Ufficio italiano cambi
- 5.4 Art. 99 - Proroga di termini
- 5.5 Art. 100 - Riforma del sistema delle tasse e diritti marittimi
- 5.6 Art. 101 - Semplificazione degli adempimenti contabili

PREMESSA

Al fine di facilitare l'applicazione delle numerose disposizioni recate dal provvedimento normativo recante "Misure in materia fiscale", c.d. "collegato fiscale alla finanziaria 2000", di seguito denominato "collegato", definitivamente approvato dal Senato della Repubblica in data 9 novembre 2000 e ancora non pubblicato nella G.U. si forniscono qui di seguito alcuni chiarimenti preliminari.

- 1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI
- 1.1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI IMPRESA
- 1.1.1 Art. 1 - Disposizioni in materia di redditi di imprese estere partecipate e di applicazione dell'imposta ai non residenti finalizzate al contrasto dell'evasione e dell'elusione

Comma 1 lettera a)

Il nuovo articolo 127-bis del TUIR

Con le disposizioni recate dal comma in commento viene introdotta una normativa tesa a contrastare pratiche elusive attuate mediante partecipazione in societa' con sedi in Paesi a fiscalita' privilegiata.

Il meccanismo, nelle sue linee generali, e' finalizzato ad attrarre a tassazione in Italia, Paese di residenza del soggetto controllante, i redditi prodotti dal soggetto estero partecipato che sia localizzato in Paese a regime fiscale privilegiato. Ed infatti tali redditi, che fino ad oggi erano assoggettati ad imposizione in Italia solo nel momento in cui confluivano nel reddito della controllante in qualita' di dividendi effettivamente distribuiti, in base alla disposizione in commento sono imputati alle controllanti gia' a decorrere dal momento di chiusura degli esercizi nei quali gli stessi sono stati realizzati.

In tal modo, la tassazione del reddito da partecipazione che abbia le caratteristiche su indicate viene ad essere del tutto indipendente dalla

volonta' del soggetto controllante che, invece, in passato poteva spesso "ottimizzare", in relazione alla propria situazione fiscale, il momento della delibera e della effettiva distribuzione degli utili.

Lo strumento antielusivo di cui sopra, indicato in ambito internazionale come normativa CFC (controlled foreign companies), viene raccomandato dall'OCSE ed e' stato adottato nel corso degli anni, con normative analoghe a quella italiana, da molti Stati a fiscalita' avanzata (primi fra tutti gli Stati Uniti).

Considerato che molti Stati hanno stipulato con l'Italia Convenzioni contro le doppie imposizioni, si ritiene opportuno precisare che le disposizioni introdotte dalla normativa in esame non appaiono in contrasto con quelle convenzionali e pertanto si dovranno ritenere operanti anche in presenza di Convenzioni che non contengano apposite clausole dirette a salvaguardare l'applicabilita' della normativa CFC.

Il comma 1 dell'articolo in esame prevede, inoltre, esplicitamente, che rientrino nel regime di applicazione delle norme riguardanti le controllate estere anche le partecipazioni detenute da residenti italiani in maniera indiretta, vale a dire tramite una societa' a sua volta controllata. La partecipazione si considera rilevante ai fini del regime CFC anche se la stessa e' detenuta per il tramite di una societa' fiduciaria o persona interposta.

A tale proposito si ritiene opportuno precisare che il termine "persona" andra' inteso in un'accezione ampia, in senso conforme all'interpretazione estensiva dello stesso adottata dalla normativa internazionale nel settore fiscale ed in particolare nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. A tale proposito il Modello OCSE di Convenzione, nel definire la "persona", all'articolo 3 precisa che questa espressione comprende le persone fisiche, le societa' e qualunque altro ente (in inglese body, termine che in tale contesto puo' essere tradotto anche come associazione o entita') composto di persone. Inoltre a tale proposito il Commentario precisa che il termine persona e' usato in senso molto lato e "comprende ogni ente che, sebbene non sia esso stesso un insieme di persone, e' trattato come un corpo sociale a fini fiscali".

Il presupposto per l'applicazione del regime CFC, ai sensi della normativa in esame, si realizza ogni qual volta un soggetto residente in Italia detiene direttamente o indirettamente il controllo del soggetto estero posto in Paesi o Territori a regime fiscale privilegiato. L'imposizione dei redditi conseguiti da tale soggetto estero avviene nei confronti dei soggetti residenti italiani in esso partecipanti, in proporzione alle partecipazioni detenute.

Quanto al presupposto soggettivo, va rilevato che i soggetti cui si riferisce la norma in commento sono, come evidenziato dal comma 2, sia le persone fisiche sia i soggetti indicati agli artt. 5 e 87, comma 1, lett. a), b) e c) del TUIR e quindi, le societa' di persone, le societa' di capitali, gli enti pubblici o privati, commerciali e non commerciali. Rimangono pertanto esclusi dal novero di tali soggetti le societa' e gli enti non residenti.

Il comma 3 chiarisce che i criteri da prendere a riferimento per stabilire l'esistenza del presupposto del controllo sono quelli fissati dalla normativa italiana all'articolo 2359 del codice civile, a nulla valendo eventuali altri criteri di determinazione del controllo eventualmente presenti nella legislazione dello Stato dove e' localizzata la controllata estera. A tale proposito si sottolinea come, ai sensi della predetta norma nazionale, sono considerate societa' controllate quelle che sono sotto influenza dominante di un'altra societa' in virtu' di particolari vincoli contrattuali con essa.

Nel comma 4 vengono indicati i seguenti criteri che un successivo decreto del Ministro delle Finanze dovra' utilizzare per identificare gli Stati e i territori con regime fiscale privilegiato:

- 1) livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia;
- 2) assenza di un adeguato scambio di informazioni;
- 3) altri criteri equivalenti.

E' opportuno chiarire che una "tassazione sensibilmente inferiore" e' riscontrabile non solo con riferimento al livello delle aliquote delle imposte di un determinato Paese o del territorio, ma anche alle caratteristiche strutturali dei tributi, la cui applicazione comporti, di fatto, una tassazione inferiore in capo al contribuente. Esempi di tali regimi fiscali privilegiati possono essere quelli che interessano un solo settore economico o determinati tipi di soggetti.

Potranno essere considerati a fiscalita' privilegiata, ad esempio, Stati e territori le cui aliquote d'imposta siano eccessivamente basse ed altri in cui le aliquote siano paragonabili a quelle italiane ma, in ipotesi, adottino regole generali di formazione della base imponibile notevolmente difformi, con la conseguenza che la tassazione risulta di fatto sensibilmente inferiore.

Le disposizioni presenti al comma 5 prevedono due condizioni di disapplicazione della norma in esame.

La prima condizione si avvera nei casi in cui il soggetto residente dimostri che il soggetto localizzato nello Stato o territorio con regime

privilegiato esercita effettivamente un'attività industriale o commerciale nello Stato ove ha sede.

La seconda si avvera invece nei casi in cui il soggetto residente, che controlla il "soggetto estero partecipato", dimostri che dalla partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori al fine di usufruire dei trattamenti fiscali privilegiati individuati con i criteri di cui al precedente comma 4. Ad esempio quando il "soggetto estero partecipato" riceve utili da una stabile organizzazione o da altro soggetto i cui redditi non sono stati sottoposti ad alcun regime fiscale privilegiato.

Al fine di dar luogo alle richieste dimostrazioni il contribuente dovrà interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria, attuando la procedura prevista dall'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 relativa allo "Statuto dei diritti del contribuente".

Con disposizioni presenti nei commi 6 e 7 vengono dettate regole finalizzate all'eliminazione della doppia imposizione. Infatti è previsto che, al momento della tassazione dei redditi esteri attribuiti al soggetto italiano, sono ammesse in detrazione le imposte pagate all'estero, in via definitiva, sugli stessi redditi dal soggetto estero controllato, secondo quanto previsto dall'articolo 15 del TUIR.

Inoltre, quando gli utili saranno effettivamente distribuiti, gli stessi non concorreranno alla formazione del reddito del soggetto italiano fino all'ammontare del reddito già assoggettato a tassazione secondo le regole dettate dal comma 1.

In tale fase le stesse imposte già assolte nel Paese estero sulla parte di utili che non concorrerà alla formazione reddito (secondo la disposizione appena illustrata), sono ammesse in detrazione sino a concorrenza delle imposte applicate al momento della tassazione degli utili precedentemente attribuiti, diminuite degli importi già ammessi in detrazione in tale precedente occasione.

Tali disposizioni hanno evidentemente il fine di evitare una doppia imposizione in Italia di cespiti sostanzialmente riferibili ad uno stesso reddito.

Il meccanismo di attribuzione del credito d'imposta, inoltre, è tale che la doppia imposizione economica nel Paese di provenienza del reddito non si risolva in Italia in una doppia attribuzione di credito.

Comma 1 lettera b)

Modifiche all'articolo 76 del TUIR

Il punto 1) della lettera in esame modifica fortemente la portata della legislazione precedentemente vigente in materia di deducibilità dei costi.

In precedenza, infatti, le disposizioni di cui all'art. 76, comma 7-bis, del TUIR, si applicavano solo alle operazioni intercorse tra imprese residenti e società situate in Paesi extra-comunitari con regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllavano l'impresa, ne erano controllate, o erano controllate dalla stessa società controllante l'impresa ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

La presente stesura dello stesso comma amplia la portata delle misure antielusive a tutti i rapporti commerciali posti in essere con imprese (non solo società) situate in Paesi e territori a regime fiscale privilegiato, prescindendo totalmente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo.

Il nuovo comma 7-ter dell'art. 76 del TUIR detta disposizioni per la disapplicazione del precedente comma 7-bis, che prevede la indeducibilità di spese e componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Stati o territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato.

Innovando rispetto alla normativa precedente, che riteneva sufficiente, ai fini della disapplicazione, provare l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale o la sussistenza di un interesse economico effettivo, il legislatore ritiene ora possibile disapplicare la norma antielusiva solo nei casi in cui l'impresa estera svolga principalmente un'attività industriale o commerciale effettiva nel mercato del Paese in cui ha sede.

A tal fine il contribuente ha l'onere di inserire in dichiarazione l'importo dei componenti negativi di reddito portati in deduzione.

Il comma 7-quater dispone, infine, che il particolare regime di imposizione del reddito delle CFC è alternativo all'applicazione della disposizione in esame, concernente il disconoscimento dei componenti negativi di reddito.

Comma 1 lettera c)

Nuove disposizioni in materia di società "madre figlia"

Il punto 1) della lettera c) introduce nell'articolo 96-bis del TUIR il comma 2-ter, recante disposizioni che prevedono la possibilità di applicare le norme riguardanti il trattamento dei dividendi provenienti da società "figlie", precedentemente previsto per determinate tipologie di società residenti in Paesi dell'Unione Europea, anche agli utili derivanti da società site in altri Stati, non aventi un regime di tassazione privilegiato, da individuare con decreti ministeriali.

Si ritiene che, ai fini dell'applicazione della norma in esame, la partecipazione nella società estera "figlia" debba possedere i requisiti

indicati al comma 1 dell'articolo 96-bis del TUIR per le partecipazioni in società europee (percentuale di partecipazione nel capitale non inferiore al 25 per cento detenzione della stessa ininterrottamente per almeno un anno).

Ovviamente i requisiti di cui al comma 2 dello stesso articolo 96-bis del TUIR riguardano, per il loro carattere peculiare, solo le partecipazioni in società residenti in Paesi dell'Unione Europea.

Resta fermo il regime impositivo previsto dall'articolo 96 del TUIR per i dividendi di fonte estera, provenienti cioè da società estere site in Paesi che non abbiano un regime fiscale privilegiato, che siano "collegate" ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile; vale a dire società sulla quale la società italiana eserciti un'influenza notevole (esercizio di almeno un quinto dei diritti di voto o di un decimo se la società è quotata in borsa).

Comma 1 lettera d)

Credito d'imposta

Come si evince dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge, la modifica dell'articolo 106-bis del TUIR, prevista alla lettera d), è stata dettata dalla necessità di riportare entro il medesimo contesto logico, ivi previsto, anche il credito di imposta disciplinato dall'articolo 15. In sostanza, con tale modifica, si vuole escludere che lo Stato debba rimborsare imposte che non abbia effettivamente riscosso.

Comma 2

Disposizioni di attuazione - Entrata in vigore

Nel comma 2 dell'articolo in esame si prevede l'emanazione, entro 9 mesi dall'entrata in vigore della legge in commento, del decreto del Ministro delle finanze di cui al comma 8 dell'articolo 127-bis, con il quale saranno stabilite le disposizioni di attuazione delle norme sulle CFC, nonché le modalità e i termini per l'interpello, da parte delle imprese già operanti, alla data di entrata in vigore del "collegato", negli Stati o territori con regime fiscale privilegiato.

L'opportuna indicazione evita in tal modo che si crei, per i soggetti richiedenti, una situazione di impasse causata dalla circostanza che il comma 5 dispone che l'interpello debba essere preventivamente chiesto all'Amministrazione.

Il nuovo articolo 127-bis e le modifiche apportate all'articolo 76 si applicheranno ai redditi relativi al periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dei decreti di cui agli articoli 127-bis, comma 4, e 76, comma 7-bis, del TUIR.

Le modifiche apportate all'articolo 96-bis si applicheranno agli utili percepiti nel periodo d'imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dei decreti di cui al comma 2-ter del medesimo articolo.

Infine, le disposizioni del modificato articolo 106-bis avranno effetto, per i crediti relativi alle imposte pagate all'estero ammesse in detrazione, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge in commento.

1.1.2 Art. 2 - Razionalizzazione delle disposizioni in materia di valutazione delle operazioni fuori bilancio.

Le operazioni fuori bilancio sono riconducibili a quei contratti o negozi che, sebbene perfezionati, alla chiusura dell'esercizio non sono stati ancora eseguiti da alcuno dei contraenti o che comunque hanno dato luogo a diritti e obblighi non immediatamente iscrivibili tra le attività e le passività dello stato patrimoniale.

Tali operazioni sono, infatti, riepilogate nei conti d'ordine o nella nota integrativa, secondo i criteri previsti dal decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, in materia di redazione del bilancio degli enti creditizi e finanziari, richiamati dal comma 2 dell'art. 103-bis del TUIR, e non influenzano i conti annuali.

La norma in esame integra l'art. 103-bis del TUIR che prevede l'obbligo per gli enti creditizi e finanziari di valutare le operazioni fuori bilancio in corso alla data di chiusura dell'esercizio, al fine di far concorrere alla formazione del reddito d'impresa i componenti positivi e negativi da esse derivanti. In particolare, aggiungendo il comma 2-bis, la norma estende l'applicazione dei criteri di valutazione di cui al precedente comma 2, a tutti i soggetti, diversi dagli enti creditizi e finanziari, che nei conti annuali valutano le operazioni fuori bilancio.

Pertanto, fermo restando l'obbligo per gli enti creditizi e finanziari di valutare le operazioni fuori bilancio in corso alla data di chiusura dell'esercizio secondo i criteri di cui all'art. 103-bis del TUIR, per tutti gli altri contribuenti, comunque tenuti all'approvazione del bilancio, l'applicazione dei criteri medesimi si rende obbligatoria solo se abbiano scelto di valutare tali operazioni nei conti annuali.

In base al disposto dell'art. 2, comma 2, del "collegato", le disposizioni in commento si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1999. Considerato, tuttavia, che, per il periodo d'imposta indicato, salvo particolari casi di contribuenti con periodo di imposta a cavallo dell'anno solare, normalmente sono già decorsi i termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, di fatto tali

disposizioni si rendono obbligatorie a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1999 in relazione al quale non siano ancora decorsi i termini di presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi.

1.1.3 Art. 3 - Disposizioni di semplificazione in materia di redditi di impresa (c.d. "agevolazione Visco").

Modifiche alle disposizioni contenute nell'art. 2, commi da 8 a 12, della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Con l'articolo 3, comma 1, del "collegato" e' stato integrato l'art. 2, comma 8, della legge 13 maggio 1999, n. 133, aggiungendo un secondo periodo che estende l'ambito dell'agevolazione "Visco".

L'integrazione si sostanzia nella possibilita' di utilizzare nel secondo dei due periodi d'imposta in cui si puo' usufruire dell'agevolazione gli ammontari degli investimenti, dei conferimenti e degli accantonamenti di utili a riserve, determinati ai sensi del comma 9 del predetto articolo 2 della legge n. 133 del 1999, che nel primo periodo d'imposta non hanno potuto rilevare ai fini dell'agevolazione.

Pertanto, cosi' come anticipato con circolare n. 51/E del 20.03.2000 (capitolo 7), nel secondo dei periodi d'imposta sara' possibile riportare le eccedenze di investimenti e/o di incremento di patrimonio netto - cioe' di entrambi i parametri - non utilizzate nel primo periodo, vuoi per preminenza di un parametro rispetto all'altro, vuoi per incapienza di reddito imponibile agevolato.

Occorre osservare che l'agevolazione in parola e' limitata al periodo d'imposta in corso al 18 maggio 1999 ed al successivo, per cui gli ammontari degli investimenti, dei conferimenti e degli accantonamenti di utili a riserva, riferiti al secondo periodo d'imposta, non potranno essere ulteriormente utilizzati ai fini dell'agevolazione negli esercizi successivi.

A titolo di esempio, si ipotizza il caso di una societa' che abbia il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e che presenti le seguenti situazioni:

Esempio

Investimenti agevolabili netti operati nel 1999	{{{{L. 1.000.000
Incrementi di patrimonio al netto dei decrementi operati nel 1999	{{{{{{{{{{{{L. 900.000
Importo massimo agevolabile	{{{{{{L. 900.000
Reddito d'impresa	{{{{{{{{L. 700.000
Importo agevolato	{{{{{{{{L. 700.000

Atteso che l'importo massimo agevolabile ammonta a L. 700.000 in quanto il reddito d'impresa e', appunto, di L. 700.000, ne consegue che l'importo eccedente degli incrementi di patrimonio realizzati e non utilizzati nel 1999 per incapienza, pari a L. 200.000, potra' essere utilizzato ai fini dell'individuazione dell'importo massimo agevolabile nel periodo d'imposta 2000.

Parimenti, potra' essere utilizzata nel 2000 la differenza di L. 300.000 relativa agli investimenti agevolabili netti operati nel 1999, non utilizzata nel medesimo periodo d'imposta in quanto rappresentativa dell'importo degli investimenti (1 parametro) eccedente rispetto all'incremento patrimoniale (2 parametro) e al reddito d'impresa.

Novita' per la determinazione degli investimenti agevolabili e per il calcolo degli incrementi di patrimonio netto

Al fine di potenziare ulteriormente l'agevolazione in parola, con l'art.3, comma 2, del provvedimento in esame e' stato previsto che sono agevolabili anche gli investimenti iniziati nei precedenti periodi d'imposta, ovviamente con esclusivo riferimento alla parte eseguita nel periodo d'imposta in corso al 18 maggio 1999 e nel successivo.

Inoltre, per il computo dei conferimenti in denaro da considerare ai fini dell'agevolazione per il secondo periodo d'imposta, vale a dire per il periodo successivo a quello in corso al 18 maggio 1999, e' stato previsto che gli stessi rilevano per il loro intero ammontare e non pro quota a partire dalla data del versamento.

In altre parole, per il secondo dei periodi agevolati, gli incrementi di patrimonio netto sono assunti per il loro intero ammontare e, quindi, senza avere riguardo al computo per giorni previsto dalla normativa sulla DIT di cui all'art. 1, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466.

Tale meccanismo di calcolo - che non tiene conto cioe' del conteggio per giorni previsto dalla normativa sulla DIT - rileva anche con riferimento al riporto in avanti delle eccedenze degli incrementi di patrimonio netto rilevanti ai fini dell'agevolazione. Allo stesso modo, potranno essere riportati gli importi relativi ad investimenti effettuati nel periodo di imposta in corso al 18 maggio 1999, ma non computati ai fini dell'agevolazione in esame in quanto iniziati in esercizi precedenti.

Per fornire alcuni esempi di calcolo, si ipotizza il caso di una societa' che abbia il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e che presenti le seguenti situazioni:

Esempio n. 1

Incrementi al netto dei decrementi operati in data 30.9.2000	{{{{{{{{{{{{L. 1.000.000
--	--------------------------

Investimenti agevolabili {}{}}	{{L. 1.000.000
Reddito d'impresa{}{}}	L. 1.000.000
Importo agevolato{}{}}	L. 1.000.000

In tal caso l'importo agevolato, pari a L. 1.000.000, e' commisurato all'intero incremento patrimoniale e non ragguagliato al numero di giorni utili, decorrenti dalla data dell'incremento del patrimonio netto (92 giorni: L. 252.000).

Esempio n. 2

Investimenti agevolabili netti operati nel 1999{}{}}	L. 500.000
Incrementi al netto dei decrementi operati in data 30.6.1999{}{}}	L. 1.000.000
Importo massimo agevolabile (pro quota)	
Per il 1999{}{}}	L. 500.000
Reddito d'impresa anno 1999{}{}}	L. 500.000

Si osserva come l'eccedenza degli incrementi di patrimonio pari a L.500.000 - che in base alla previgente normativa non poteva essere riportata al periodo d'imposta successivo perche' superiore al limite massimo dell'importo agevolabile ragguagliato ai giorni decorrenti dall'avvenuto incremento di capitale - puo' essere utilizzato quale parametro utile per il calcolo del reddito agevolabile nel periodo d'imposta 2000.

Estensione dell'agevolazione ad ulteriori categorie di immobili.

Con l'articolo 3 della legge in commento e' stato altresì modificato l'art.2, comma 9, lettera a), della legge n. 133 del 1999.

Per l'effetto, sono stati ricompresi tra gli investimenti in beni strumentali nuovi, da computare ai fini dell'individuazione della parte di reddito agevolabile, anche gli immobili di cui alle categorie catastali D/2 (alberghi e pensioni), D/3 (teatri, cinema, sale per concerti, spettacoli, arene, parchi giochi e zoo safari) e D/8 (immobili strumentali utilizzati specificamente per il commercio), oltre alla categoria catastale D/1 già prevista.

Inoltre e' stato disposto che gli investimenti in parola rilevano ai fini dell'agevolazione a condizione che i beni siano utilizzati esclusivamente dal possessore per l'esercizio della propria impresa, escludendo in tal modo quelli dati in godimento a terzi a qualsiasi titolo.

Infine, si e' stabilito che l'agevolazione e' concessa anche con riferimento ai beni immobili costituenti impianti e agli impianti in corso di costruzione, sia se realizzati in economia che in appalto, purché al momento del completamento degli stessi sia verificabile la loro destinazione esclusivamente all'esercizio dell'impresa da parte del possessore.

Disposizioni antielusive

L'art. 3 del "collegato" ha aggiunto all'art. 2 della legge n. 133 del 1999 il comma 11-bis, con cui si e' inteso introdurre una disposizione di carattere antielusivo volta a contrastare eventuali comportamenti finalizzati a beneficiare dell'agevolazione senza incrementare durevolmente gli investimenti e la capitalizzazione dell'impresa.

La norma dispone che i beni oggetto di investimento rilevano ai fini dell'agevolazione solo se hanno carattere di stabilita' in quanto figurano, cioè, nel patrimonio dell'impresa almeno per i due periodi d'imposta successivi a quello in cui l'investimento e' effettuato.

Pertanto, l'agevolazione viene meno quando il bene stesso sia ceduto a terzi, destinato al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnato ai soci o a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa ovvero indirizzato a strutture produttive ubicate al di fuori del territorio dello Stato.

Parimenti, i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utile a riserva rilevano a condizione che non vi sia distribuzione ai soci di patrimonio netto entro il secondo periodo successivo a quello in cui e' avvenuta la capitalizzazione.

Al verificarsi di dette ipotesi, il reddito "agevolato" dovra' essere rideterminato dallo stesso contribuente e, conseguentemente, dovra' essere liquidata la maggiore imposta dovuta in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta nel quale i beni stessi sono stati ceduti ovvero il patrimonio netto e' stato assegnato.

Tale imposta dovra', inoltre, essere corrisposta entro il termine di versamento a saldo delle imposte dovute per il medesimo periodo.

Al riguardo, e' stato previsto che la rideterminazione del reddito debba avvenire riducendo l'importo degli investimenti operati originariamente nell'anno agevolato di riferimento di un importo pari alla differenza tra il corrispettivo conseguito o il valore normale dei beni e i costi sostenuti nel medesimo periodo d'imposta per il reinvestimento in altri beni agevolabili di cui al predetto comma 8, dell'art. 2, della legge n. 133 del 1999.

Anche con riferimento all'incremento di patrimonio netto e' stato previsto un meccanismo analogo, secondo cui il reddito agevolato dovra' essere rideterminato se il decremento del patrimonio, derivante dall'attribuzione a qualsiasi titolo ai soci o all'imprenditore, non sia interamente compensato da un corrispondente aumento patrimoniale, secondo i criteri dettati dal comma 9, lettera b), del citato art. 2 della legge n. 133 del 1999.

Per l'importo corrispondente alla maggiore imposta liquidata, che

affluira' al canestro A, dovra' essere decrementato il canestro B originariamente alimentato da imposte virtuali non spettanti.

Con riferimento ai disinvestimenti, occorre precisare quali siano le "cessioni" di beni che determinano il venir meno dell'agevolazione e la conseguente necessita' di rideterminare il reddito da assoggettare ad aliquota ridotta.

Come si evince dal tenore letterale della norma, e' da considerarsi rilevante, ai fini della perdita del beneficio, qualsiasi cessione (anche a seguito di conferimento), assegnazione ai soci, destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalita' estranee all'esercizio d'impresa ovvero destinazione a strutture produttive ubicate al di fuori del territorio dello Stato, del singolo bene acquisito inizialmente ed in relazione al quale si e' beneficiato della norma agevolativa.

Si ritiene invece che, qualora oggetto della cessione non sia il singolo bene "agevolato" ma l'intera azienda comprensiva del bene medesimo, l'operazione stessa non comporti il venir meno dell'agevolazione. Cio' in quanto il successivo trasferimento del bene rientra in un piu' ampio contesto di riorganizzazione aziendale non contrario alla ratio della norma, volta a contrastare fenomeni di immissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione.

Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973, resta impregiudicato il potere dell'amministrazione finanziaria di disconoscere l'agevolazione, in presenza di atti - facenti parte di un piu' ampio disegno elusivo - cui conseguono trasferimenti di aziende, effettuati senza valide ragioni economiche ed al solo fine di aggirare il divieto posto dalla norma.

Con l'introduzione della norma antielusiva in commento vengono meno - ai fini della fruibilita' dell'agevolazione - le specifiche ragioni di cautela ordinariamente poste a fondamento del requisito dell'entrata in funzione del bene previsto per i beni ammortizzabili dall'art. 67 del TUIR.

Di conseguenza, non potendosi verificare che un medesimo bene possa venire computato ad incremento degli investimenti agevolabili di piu' soggetti, si ritiene che, in luogo del momento di entrata in funzione del bene, possa assumere rilievo il momento di acquisizione dei beni da individuarsi in base ai criteri di competenza di cui all'art. 75 del TUIR.

Utili distribuiti dalle societa' che fruiscono di esenzioni ai sensi della legge n. 64 del 1986.

Con l'art. 3, comma 3, viene aggiunto all'art. 2 della legge n. 133 del 1999 il comma 7-bis.

In tal modo, viene estesa a tutti gli esercizi, anche successivi al periodo in corso al 31 dicembre 1999, la disposizione recata dal precedente comma 7, secondo la quale gli utili distribuiti dalle societa' che usufruiscono dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 14, comma 5, della legge 1 marzo 1986, n. 64, possono non concorrere alla formazione del reddito imponibile dell'impresa se utilizzati per la copertura o la riduzione di perdite ai sensi degli artt. 8, comma 3, e 102 del TUIR.

Tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici

Ai sensi dell'art. 3, comma 4, della legge in esame, i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici si considerano regolari, pur in difetto della trascrizione su supporti cartacei, sino al momento di scadenza dei termini per la presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi.

Regolarizzazione delle societa' di fatto o irregolari

L'art. 3, comma 5, sostituisce il comma 68, dell'art. 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, estendendo la possibilita' di regolarizzare, entro la data del 28 febbraio 2001, le societa' di fatto o irregolari esistenti alla data del 31 luglio 2000, in una delle forme societarie di cui ai capi III e IV del titolo V del libro V del codice civile, secondo le procedure e con le agevolazioni previste dai commi da 69 a 74 della predetta legge n. 662.

1.1.4 Art. 4 - Norma interpretativa in materia di opzioni

L'articolo 4, nel fornire interpretazione autentica delle disposizioni contenute nell'articolo 1 del DPR 10 novembre 1997, n. 442, concernente il riordino della disciplina delle opzioni in materia di IVA e di imposte dirette, stabilisce che le disposizioni legislative ivi contenute si applicano anche ai comportamenti concludenti tenuti dal contribuente anteriormente all'entrata in vigore del decreto stesso.

Con tale decreto, come e' noto, viene introdotto il principio secondo cui l'opzione e la revoca dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalita' di tenuta delle scritture contabili.

Per comportamento concludente deve intendersi l'effettuazione in concreto, da parte del contribuente, di adempimenti che presuppongono la scelta di un determinato regime.

Alla luce dell'interpretazione fornita dall'articolo 4 in esame e' da intendersi superato quanto contenuto nel paragrafo 5 "Disciplina dei rapporti transitori" della circolare n. 209/E del 27 agosto 1998, in ordine alla non applicazione della nuova disciplina delle opzioni, dettata dal citato decreto, ai rapporti pregressi.

Ne consegue che, qualora un contribuente abbia adottato, prima del 7

gennaio 1998, data di entrata in vigore del DPR n. 442 del 1997, un determinato regime di determinazione dell'imposta o un determinato regime contabile, l'opzione effettuata deve ritenersi valida, anche se non sia stata formalmente comunicata all'ufficio competente.

L'articolo in esame prevede, infine, che non si fa luogo alla restituzione di imposte, sopratasse e pene pecuniarie già pagate.

1.1.5 Art. 5 - Disposizioni in materia di redditi d'impresa relativamente ad agevolazioni fiscali a favore delle imprese danneggiate dagli eventi alluvionali della prima decade del mese di novembre 1994

Con l'articolo in commento viene chiarito che i contributi erogati dallo Stato in sostituzione dei finanziamenti, contestualmente estinti, previsti dal d.l. 19 dicembre 1994, n. 691, convertito con modificazioni dalla legge 16 febbraio 1995, n. 35, sono da considerare contributi in conto capitale.

Si tratta dei finanziamenti previsti dall'art. 4-quinquies, comma 1, del d.l. 19 maggio 1997, n. 130, convertito alla legge 16 luglio 1997, n. 228 e destinati alle attività produttive danneggiate dagli eventi alluvionali della prima decade del novembre 1994.

La qualificazione dei finanziamenti di cui trattasi come contributo in conto capitale comporta che - per effetto di quanto espressamente previsto dall'art. 6, comma 16-quinquies, del D.L. 24 novembre 1994, n. 646, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 gennaio 1995, n. 22, e successive modificazioni - i medesimi contributi non concorrono alla formazione del reddito d'impresa del soggetto percipiente.

1.1.6 Art. 6 - Modifiche ai decreti legislativi 8 ottobre 1997, n. 358, e 18 dicembre 1997, n. 467.

L'art. 6 della legge in commento contiene modifiche al d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, recante disposizioni in materia di riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni, e al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, recante disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito d'imposta sugli utili societari.

In particolare, il comma 1, lett. a) e c), del citato articolo 6, modificando i commi 1 e 3 dell'art. 1 del d.lgs. n. 358 del 1997, prevede la riduzione di otto punti percentuali dell'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze realizzate mediante conferimento o cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento, scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento, imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti da operazioni di fusione o scissione.

Così come evidenziato nella relazione ministeriale di accompagnamento al provvedimento, il prelievo passa dal 27 al 19 per cento, nell'intento di realizzare un sistema di tassazione delle imprese complessivamente più omogeneo, caratterizzato in linea di massima da due sole aliquote: una ordinaria del 37 per cento e l'altra del 19 per cento.

A fronte di tale riduzione dell'aliquota viene, tuttavia, eliminato il vantaggio di operare la rateizzazione del versamento dell'imposta sostitutiva fino ad un massimo di cinque quote annuali di pari importo.

Infatti, il comma 1, lett. d), del citato art. 6, modificando l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 358/97, prevede il versamento in un'unica soluzione di detta imposta sostitutiva, da effettuarsi "entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta nel quale è stata realizzata la plusvalenza ovvero hanno avuto effetto le operazioni di fusione e scissione".

Il comma 2 dell'art. 6, in conseguenza della riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva di cui al citato d.lgs. n. 358 del 1997, modifica la misura del credito d'imposta limitato che l'art. 4, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, prevede in riferimento alle plusvalenze emergenti nelle operazioni di ristrutturazione di cui al d.lgs. n. 358 citato. A tal fine concorrono a formare l'ammontare di cui all'art. 105, comma 1, lettera b) del TUIR le imposte virtuali corrispondenti al 58,73 per cento di quella parte del reddito che si considera non assoggettata a tassazione, e che è pari al 48,65 per cento del totale.

Ad esempio, la tassazione di una plusvalenza pari a lire 100, con aliquota ridotta al 19 per cento, equivale a tassazione di lire 51,35 con aliquota ordinaria del 37 per cento, mentre la differenza di lire 48,65 (cioè 100 meno 51,35) si assume come reddito non tassato. Tale impostazione consente di memorizzare tra le imposte di cui al "canestro B" il 58,73 per cento dei proventi che si considerano non tassati. In tal modo è possibile distribuire gli utili corrispondenti a tali proventi attribuendo agli stessi un credito d'imposta limitato che consente di trasferire ai soci il beneficio riconosciuto alla società.

È bene precisare, inoltre, che, ai fini della memorizzazione del cosiddetto "canestro B", l'ammontare del reddito considerato esente (48,65 per cento del reddito agevolato) non può superare il valore dell'utile d'esercizio. Qualora cioè avvenisse la società dovrà computare, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta limitato, soltanto il 58,73 per cento dell'importo di detto utile.

Altra modifica di rilievo e' quella contenuta nel comma 1, lett. b), dell'art. 6 in commento, che amplia l'ambito di operativita' del regime di imposizione sostitutiva nei confronti delle imprese che intendano avvalersi della disciplina di sollecitazione all'investimento, di cui al testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58), ed attuino, di conseguenza, la cessione delle partecipazioni di controllo o collegamento, come definite dall'art. 2359 del codice civile, attraverso un'offerta pubblica di vendita.

La circolare ministeriale 19 dicembre 1997, n. 320/E, aveva rilevato una preclusione al riguardo, precisando che "se la partecipazione di controllo o di collegamento viene ceduta interamente a piu' soggetti mediante varie cessioni che non consentono ai cessionari di acquisire il controllo o il collegamento, le operazioni medesime, che sono da considerare ognuna autonomamente, non rilevano ne' come cessioni parziali di partecipazioni di controllo, ne' come cessioni parziali di partecipazioni di collegamento".

Al fine di superare tale limitazione, integrando l'art. 1 comma 3 del d.lgs. n. 358/97, la disposizione in commento riconosce l'applicazione dell'imposta sostitutiva anche alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni di collegamento o di controllo, ovvero di partecipazioni che comportino per l'offerente la perdita del controllo, indipendentemente dalla acquisizione del collegamento o del controllo da parte dei singoli aderenti all'offerta.

Si sottolinea che la modifica in esame rileva solo per le cessioni effettuate nell'ambito di operazioni di sollecitazione all'investimento, cosi' come disciplinate dal testo unico suddetto.

Il comma 3 dell'art. 6 disciplina la decorrenza delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2, stabilendo che tali modifiche si applicano a partire dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge in esame. Questo criterio vale per le fusioni e le scissioni, nonche' per le cessioni, le permuta e i conferimenti posti in essere nel periodo in parola. Pertanto possono usufruire di tale beneficio i soggetti che siano ancora nei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il comma 4 dell'art. 6 in commento introduce, nella prima parte, il principio del cumulo del possesso di aziende ricevute in seguito alle operazioni di conferimento di cui all'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/97. In tal modo le aziende conferite mantengono presso la societa' conferitaria l'anzianita' che avevano presso la conferente.

Cio' rappresenta un indubbio vantaggio, in caso di alienazione dell'azienda, se si pensa che il decorso del tempo e' rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1 del d.lgs. n. 358/97, e della rateizzazione, di cui all'articolo 54, comma 4, del TUIR. La seconda parte del comma in esame si riferisce alle partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui all'articolo 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/97 e dai soggetti che hanno effettuato le operazioni di cui all'art. 1 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544. Quest'ultimo attiene alle operazioni di fusione e scissione intracomunitarie; ai conferimenti intracomunitari di aziende; alle permuta ed ai conferimenti intracomunitari di azioni.

Al riguardo la norma prevede che le partecipazioni ricevute in cambio delle aziende e delle partecipazioni conferite si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui erano iscritti i beni dell'azienda conferita o le partecipazioni date in cambio. Nel caso di scambio di partecipazioni cio' vale solo se quelle conferite erano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio della conferente.

1.1.7 Art. 7 - Modifica all'art. 8 del decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 505, in materia di fondi comuni che investono in partecipazioni qualificate.

Per il commento di questo articolo si rinvia ad apposita circolare di imminente pubblicazione.

1.1.8 Art. 8 - Conferimenti di beni o aziende a favore dei centri di assistenza fiscale

L'art. 8 introduce un nuovo criterio per la determinazione del valore di realizzo in caso di operazioni di conferimenti di beni, aziende o rami d'azienda effettuate a favore dei centri di assistenza fiscale residenti, di cui all'art. 32 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241; il valore di realizzo cosi' determinato potra' essere assunto ai fini del calcolo delle eventuali plusvalenze tassabili presso la conferente. Si precisa che anche le plusvalenze realizzate in seguito al conferimento di singoli beni sono assoggettabili ad imposta sostitutiva del 19 per cento.

In particolare, il comma 1 si riferisce alle operazioni di conferimento di beni o aziende da chiunque effettuate a favore dei centri di assistenza fiscale e stabilisce che si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o ai beni conferiti nelle scritture contabili del soggetto conferitario. Il meccanismo cosi' introdotto e' simile a quello previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 358/97, tranne che per il mancato

riferimento alle scritture contabili del conferente. Cio' e' dovuto al fatto che il conferente, secondo quanto disposto dall'articolo in esame, puo' essere anche un soggetto non titolare di reddito d'impresa.

La plusvalenza imponibile e' costituita dalla differenza tra il valore di realizzo e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto rispettivamente dell'azienda o del bene conferito e potra' essere assoggettata ad imposta sostitutiva con l'aliquota del 19 per cento.

Il successivo comma 2 si riferisce alle operazioni di cessioni di beni, di aziende o di rami d'azienda effettuate sempre nei confronti dei centri di assistenza fiscale dalle societa' di servizi controllate dai soggetti di cui all'articolo 32 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e prevede l'applicabilita' dell'imposta sostitutiva di cui al comma 1 anche alle plusvalenze emergenti da tali operazioni.

Il comma in esame stabilisce, inoltre, che, per tali fattispecie le imposte di registro, ipotecarie e catastali e l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili sono dovute secondo le disposizioni di cui all'articolo 25 della legge 8 maggio 1998, n. 146.

E' appena il caso di ricordare che tali disposizioni prevedono, per l'ipotesi di costituzione di una societa' con contestuale conferimento dell'azienda da parte di un imprenditore individuale, l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, nonche' dell'INVIM ridotta alla meta'.

In alternativa alla predetta misura ridotta, il cedente puo' chiedere di pagare un'imposta sostitutiva dell'INVIM pari allo 0,5 per cento del valore complessivo degli immobili al 12 dicembre 1992, applicando le disposizioni relative all'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili dovuta per le successioni.

Pertanto, alle cessioni individuate dal comma 2 in esame, ricorrendo le condizioni ivi previste, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa, nonche' l'INVIM ridotta o, in alternativa, l'imposta sostitutiva prevista dalla legge n. 146 del 1998.

In altri termini, il cedente potra', a sua scelta, corrispondere l'INVIM determinata secondo le disposizioni del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, ridotta alla meta', oppure versare l'imposta sostitutiva pari allo 0,5 per cento del valore complessivo degli immobili al 12 dicembre 1992.

E' appena il caso di ricordare che per la determinazione del valore, poiche' lo stesso e' rilevante solo ai fini dell'INVIM o dell'imposta sostitutiva, si applicano le disposizioni contenute nel gia' citato DPR n. 643 del 1972.

1.1.9 Art. 9 - Trattamento fiscale degli avanzi di gestione del CONAI e dei consorzi di imballaggio

L'art. 9 del "collegato" contiene modifiche all'art. 41 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, concernente il Consorzio nazionale imballaggi (Conai).

In particolare, il comma 1 del citato articolo aggiunge, all'articolo 41 del d.lgs. n. 22 del 1997, il comma 2-bis, il quale prevede che gli avanzi di gestione accantonati dal Conai e dai consorzi di filiera di cui all'art. 40 del decreto legislativo citato nelle riserve costituenti il patrimonio netto non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Tale agevolazione opera a condizione che le riserve non siano distribuite ai consorziati, neanche in caso di scioglimento dei consorzi e del Conai stesso.

1.2 RIVALUTAZIONE DEI BENI DELLE IMPRESE

1.2.1 Art. da 10 a 16 - Rivalutazione dei beni delle imprese

Art. 10 - Ambito di applicazione della rivalutazione

Art. 11 - Modalita' di effettuazione della rivalutazione

Art. 12 - Imposta sostitutiva

Art. 13 - Contabilizzazione della rivalutazione

Art. 14 - Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio

Art. 15 - Ulteriori soggetti ammessi alle rivalutazioni

Art. 16 - Modalita' attuative della rivalutazione

Premessa

Gli articoli da 10 a 16 del "collegato" recano disposizioni tributarie in materia di rivalutazione facoltativa di beni delle imprese.

Nella relazione di accompagnamento della suddetta legge, viene precisato, tra l'altro, che la "caratteristica peculiare delle disposizioni in esame non e' data tanto dal riflesso che esse potrebbero avere sul piano del gettito, ma, soprattutto, dagli aspetti di strutturale riequilibrio che presentano e dalle semplificazioni procedurali che producono". Nel richiamato documento viene, altresì, precisato che la finalita' che si intende perseguire e' di consentire "...l'adeguamento ai valori effettivi della rappresentazione contabile delle immobilizzazioni in prossimita' della definitiva attuazione del sistema della moneta unica", allo scopo di evitare la perdita di competitivita' delle imprese nazionali rispetto a quelle comunitarie. Al riguardo, e' previsto che l'adeguamento esplica effetti anche ai fini fiscali, dal momento che, con la soppressione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del TUIR, "...un adeguamento solo civilistico avrebbe

determinato la necessita' di gestire valori fiscali diversi da quelli civilistici".

In definitiva, il provvedimento in esame "da un lato intende realizzare una maggiore rappresentativita' dei dati di bilancio senza rinunciare, dall'altro, al carattere oneroso della rivalutazione ai fini del riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni".

La maggiore "rappresentativita'" dei dati di bilancio viene perseguita attraverso la disposizione secondo la quale la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, cio' al fine di tutelare la veridicita' e correttezza della situazione patrimoniale e finanziaria del soggetto che intende rivalutare.

Il riconoscimento fiscale dei nuovi valori conseguenti alla rivalutazione e' subordinato al pagamento di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive pari al 19 per cento, relativamente ai beni ammortizzabili, e al 15 per cento, relativamente ai beni non ammortizzabili. Ai fini del versamento della predetta imposta, e' prevista la possibilita' di una sua rateizzazione in un massimo di tre rate annuali di pari importo, maggiorando le rate successive alla prima dell'interesse del 6 per cento in ragione d'anno.

Attesa la rilevanza che riveste il provvedimento legislativo in esame, con la presente circolare vengono forniti i primi chiarimenti sulla normativa, che verranno in seguito necessariamente integrati. L'art. 16 stabilisce, infatti, che le modalita' di attuazione delle disposizioni dettate in materia di rivalutazione verranno stabilite con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro novanta giorni dall'entrata in vigore della legge stessa.

Peraltro lo stesso articolo 16 prevede che continuano a trovare applicazione le disposizioni dettate da precedenti leggi di rivalutazione e quelle di relativa attuazione (da ultimo: artt. 1-7 della legge 29 dicembre 1990, n. 408 e D.M. 14 febbraio 1991), purché compatibili con quelle dettate dalla legge in commento. Nella relazione illustrativa della legge in esame viene precisato che le relative disposizioni sono in linea con quelle precedenti e si pongono il fine di "conservare un patrimonio di interpretazioni già provato e consolidato nel tempo" (per tutte: Circolare n. 9/388 del 10 aprile 1991 della Direzione generale delle Imposte Dirette).

In conseguenza di ciò, nella presente circolare, nell'illustrare le disposizioni di cui agli artt. da 10 a 16, verranno richiamati gli orientamenti e i criteri dettati dal D.M. 14 febbraio 1991 ed illustrati nella Circolare n. 9 del 1991.

Ambito soggettivo di applicazione

In base al combinato disposto degli articoli 10 e 15 della legge in esame, possono effettuare la rivalutazione esclusivamente i soggetti titolari di reddito di impresa per i beni appresso specificati, ad essa relativi.

Di seguito viene fornito uno schema sinottico (tabella 1) che identifica i soggetti destinatari della normativa in commento (distinguendo tra residenti e non residenti).

Tabella 1

a) residenti

- Societa' per azioni;
- Societa' in accomandita per azioni;
- Societa' a responsabilita' limitata;
- Societa' cooperative;
- Societa' di mutua assicurazione;
- Aziende speciali;
- Aziende municipalizzate;
- Enti pubblici e privati diversi dalle societa' che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali, e soggetti equiparati;
- Enti pubblici e privati diversi dalle societa' che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali, per i beni relativi all'attivita' commerciale esercitata;
- Persone fisiche che svolgono attivita' produttiva di reddito d'impresa secondo quanto previsto dall'art. 51 del TUIR, per i beni relativi all'attivita' commerciale esercitata;
- Societa' in nome collettivo e societa' in accomandita semplice e societa' ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;

b) non residenti

- Societa' ed enti di ogni tipo nonché persone fisiche, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso.

La rivalutazione può essere effettuata sia dai soggetti in contabilita' ordinaria, e quindi tenuti alla redazione del bilancio, sia da quelli in contabilita' semplificata. Stante l'espresso riferimento ai soggetti in contabilita' semplificata, deve ritenersi che sono esclusi dalla rivalutazione quei soggetti che determinano forfetariamente il reddito (art. 3, comma 177, legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Per quanto riguarda le società cooperative, la rivalutazione può essere effettuata a condizione che sui maggiori valori attribuiti ai beni venga corrisposta l'imposta sostitutiva, indipendentemente dalla circostanza che le medesime fruiscono di regimi di esenzione fiscale.

Ambito oggettivo di applicazione

In base a quanto disposto dall'art. 10 della legge in esame, possono formare oggetto di rivalutazione, anche in deroga all'art. 2426 del codice civile e a ogni altra disposizione di legge vigente in materia, i seguenti beni:

- immobilizzazioni materiali, ammortizzabili o meno. Quali, ad esempio, gli immobili, i beni mobili iscritti in pubblici registri, gli impianti ed i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali;
- immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati quali, ad esempio: i diritti di brevetto industriale ed i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative;
- partecipazioni in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, sempreché le stesse costituiscano immobilizzazioni.

Viceversa, non possono essere rivalutati:

- beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (art. 10);
- avviamento, costi pluriennali, beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni, comprese quelle convertibili, ecc.);
- partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'art. 2359 del cod. civ;
- partecipazioni che, ancorché considerate di controllo o collegate ai sensi dell'art. 2359 cod. civ., non costituiscono tuttavia immobilizzazioni.

Si precisa che è possibile rivalutare i beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999, ovvero, per i soggetti in contabilità semplificata, i beni che risultano acquisiti entro il 31 dicembre 1999 dal registro dei beni ammortizzabili (ove istituito) e dal registro degli acquisti tenuto ai fini IVA.

Ai fini della sussistenza del rapporto di controllo o di collegamento di cui all'art. 2359 del cod. civ., si fa presente che la rivalutazione delle partecipazioni è ammessa a condizione che il rapporto di controllo o di collegamento sussista almeno dalla fine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999 e continui a sussistere ininterrottamente alla data di chiusura dell'esercizio nel cui bilancio o rendiconto la rivalutazione viene effettuata. Si precisa, inoltre, che il riporto delle azioni con prezzo di acquisto pari a quello di vendita si configura come un'operazione di finanziamento, nel senso che non può essere considerato come realizzo e successivo riacquisto di detti titoli, i quali, pertanto, si considerano posseduti senza soluzione di continuità ai fini della sussistenza del rapporto di controllo o collegamento.

Infine, nell'ipotesi di fusione o scissione, la società che ha acquisito i beni per effetto della fusione o scissione medesima potrà fare riferimento, per verificare la presenza dei cespiti alla fine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999, alla data di acquisizione dei cespiti medesimi rispettivamente in capo alla società incorporata, fusa ovvero scissa.

Modalità di effettuazione della rivalutazione

L'articolo 11, comma 1, della legge in commento stabilisce che la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge. Tuttavia, qualora il termine di approvazione del bilancio dovesse scadere successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge ed il bilancio fosse stato già approvato, la rivalutazione può essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo.

I soggetti tenuti alla contabilità ordinaria devono annotare la rivalutazione nel relativo inventario e nella nota integrativa, indicando il prezzo di costo dei beni rivalutati con le eventuali rivalutazioni eseguite in conformità a precedenti leggi di rivalutazione.

Diversamente, per i soggetti che fruiscono del regime di contabilità semplificata, l'art. 15, comma 2, della presente legge stabilisce che va redatto un apposito prospetto bollato e vidimato dal quale risultano i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta da presentare, a richiesta, all'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, si osserva che l'art. 11 del "collegato", analogamente a quanto stabilito dall'art. 5 del D.M. 14 febbraio 1991, dispone che la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e che "si intendono compresi in due distinte categorie gli immobili ed i beni mobili iscritti in pubblici registri".

A tal proposito va comunque rilevato che, successivamente alla data di

emanazione della legge n. 408 del 1990 e del relativo decreto di attuazione, il legislatore tributario e' intervenuto in tema di immobili dando atto della distinzione, anche economica, esistente nella categoria. A tal fine, ad esempio, la legge 30 dicembre 1991, n. 413, in materia di rivalutazione obbligatoria (artt. 24 e segg.), ha distinto i "fabbricati" dalle "aree fabbricabili", e il D.M. 13 febbraio 1992 (attuativo della citata legge n. 413 del 1991) chiarisce, all'art. 2, comma 3, che " per fabbricati si intendono, oltre a quelli classificati nei gruppi catastali A, B e C, le costruzioni indicate nelle tabelle dei coefficienti di ammortamento allegate ai decreti ministeriali 29 ottobre 1974 e 31 dicembre 1988, con esclusione degli impianti e dei macchinari ancorche' infissi al suolo".

In relazione ai beni mobili registrati si pone il problema della disciplina da riservare ai beni il cui costo, ai fini fiscali, rileva solo parzialmente.

Tale ipotesi potrebbe ricorrere, ad esempio, qualora nella categoria dei beni mobili registrati siano presenti, tra gli altri, anche le autovetture disciplinate dall'art. 121-bis del TUIR, norma, quest'ultima, introdotta successivamente alla legge n. 408 del 1990. Anche a tale riguardo si rende necessario attendere la pubblicazione del decreto con le relative disposizioni di attuazione.

Per quanto attiene ai beni materiali ammortizzabili, nella citata circolare n. 9 del 1991 si e' provveduto a chiarire che gli stessi, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del decreto di attuazione 14 febbraio 1991 "... devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento, in conformita' ai criteri stabiliti dall'articolo 16, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 di approvazione della tabella dei coefficienti di ammortamento", mentre per i beni immateriali "... la rivalutazione puo' essere effettuata distintamente per ciascuno di essi, non essendo suscettibili di essere raggruppati in categorie omogenee".

Relativamente alla rivalutazione delle azioni, l'art. 5, comma 2, del D.M. 14 febbraio 1991 disponeva che "le azioni devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore in conformita' ai criteri di cui all'articolo 61 del TUIR" e a tal riguardo, nella circolare n. 9 del 10 aprile 1991, e' stato precisato che la rivalutazione deve riguardare tutte le azioni appartenenti alla stessa categoria (ad esempio: ordinarie, privilegiate, di risparmio).

In merito, invece, alla rivalutazione delle quote di partecipazione, lo stesso art. 5 del D.M. 14 febbraio 1991 stabilisce che detta rivalutazione va effettuata "distintamente in relazione a ciascuna societa' controllata o collegata".

Limite economico

Va ricordato che, per espressa previsione normativa, ciascun bene puo' essere rivalutato e iscritto in bilancio o in inventario ad un valore non superiore a quello effettivamente attribuibile in base ai seguenti criteri ed elementi:

- consistenza;
- capacita' produttiva;
- effettiva possibilita' di utilizzazione economica dell'impresa;
- valori correnti e quotazioni rilevate nei mercati regolamentati italiani o esteri.

In materia di determinazione dell'importo della rivalutazione, si ricorda che il comma 5 dell'art. 5 del D.M. attuativo della legge n. 408 del 1990 stabiliva che "La rivalutazione di ciascuna categoria omogenea deve avvenire in base ad un unico criterio...", e, quindi, non ammetteva, ad esempio, la possibilita' di adottare, ai fini della rivalutazione di beni appartenenti alla medesima categoria, per alcuni il criterio a valori correnti, per altri il criterio basato sulla capacita' produttiva e sull'effettiva possibilita' di utilizzazione economica nell'impresa (in tal senso circolare n. 9 del 1991).

In attesa delle disposizioni di attuazione da impartire con l'emanando decreto ministeriale, va segnalato che il comma 1 dell'art. 6 del D.M. 14 febbraio 1991 stabiliva che "il valore attribuibile ai beni per effetto della rivalutazione non puo' in alcun caso essere superiore a quello di mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e delle quotazioni di borsa o, se superiore, al valore che fondatamente puo' essere attribuito in base alla valutazione della capacita' produttiva e della possibilita' di utilizzazione economica nell'impresa".

Con la circolare n. 9 del 1991 veniva precisato che "qualunque sia la metodologia adottata non si potra' eseguire alcuna rivalutazione per quei beni che, nell'ambito della stessa categoria, risultino gia' iscritti in bilancio per un importo corrispondente alla rivalutazione massima effettuata in base a detta metodologia".

La stessa circolare, ai fini della determinazione del valore massimo rivalutabile, ha precisato che "... si deve tener conto sia del degrado fisico del bene, sia del deprezzamento economico dovuto al fenomeno della obsolescenza".

Per quanto attiene alle azioni non quotate in borsa o non ammesse al mercato ristretto e le partecipazioni non azionarie, il comma 2 dell'art. 6 del suddetto decreto ministeriale disponeva che le stesse "possono essere rivalutate nei limiti del valore ad esse attribuibile in proporzione al valore effettivo del patrimonio netto della societa' partecipata". Tale criterio era considerato dalla circolare n. 9 del 1991 "conforme a quello stabilito all'art. 9, comma 4, lettera b), del TUIR, concernente la valutazione in base al valore normale delle azioni non quotate in borsa o negoziate al mercato ristretto e delle partecipazioni non azionarie". Si fa presente che, con circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, e' stato chiarito che il citato valore normale e' determinato in proporzione al valore del patrimonio netto della societa' (e non in proporzione al patrimonio netto contabile).

Si ricorda, altresì, che le disposizioni dettate in materia di rivalutazione di cui alla legge in esame hanno carattere civilistico e fiscale e sono vincolanti e inderogabili in relazione alla assolutezza del limite ivi stabilito.

Con riguardo ai beni ammortizzabili si osserva, analogamente a quanto affermato nella richiamata circolare n. 9 del 1991, che i valori iscritti in bilancio o in inventario per ogni singolo bene rilevano al netto delle quote di ammortamento dedotte a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene stesso, compresa la quota imputabile all'esercizio nel quale la rivalutazione stessa viene effettuata, con la conseguenza che, ai fini del rispetto del limite massimo rivalutabile, va assunto il costo residuo del bene che, per le societa' soggette alla redazione del bilancio CEE di cui all'art. 2424 del Cod. Civ., coincide con il valore di iscrizione in bilancio. Per quanto concerne invece le imprese in contabilita' semplificata, il costo residuo del bene e' quello che si rileva dal registro dei beni ammortizzabili. In entrambi i casi, la rivalutazione del costo storico del cespite, unitamente alla contestuale rivalutazione del relativo fondo, consentira' la conclusione del processo di ammortamento nel termine originario.

Al fine di assicurare il rispetto delle disposizioni in commento, il comma 3 dell'art. 11 della legge in esame stabilisce che gli amministratori e i sindaci devono indicare e motivare nelle rispettive relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la rivalutazione non ecceda i limiti di valore individuati in base agli elementi e criteri prima elencati. Inoltre, l'ultimo comma dello stesso articolo 11 dispone altresì che, nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita, deve essere indicato il prezzo di costo con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformita' a precedenti leggi di rivalutazione monetaria, dei beni rivalutati.

Effetti fiscali della rivalutazione

L'ultimo comma dell'art. 12 dispone che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione e' eseguita e quindi, per la generalita' dei casi, gia' nel bilancio che verra' chiuso al 31 dicembre 2000.

Ne consegue che gli ammortamenti civilistici e fiscali saranno calcolati sul valore del cespite rivalutato gia' nel predetto bilancio.

Per ragioni sistematiche si ritiene che la deduzione delle maggiori quote di ammortamento dei beni rivalutati non rilevi in diminuzione degli investimenti ammessi a fruire degli incentivi di cui all'art. 2, commi da 8 a 12, della legge 13 maggio 1999, n. 133, essendo altresì irrilevante, in positivo, il maggior valore rivalutato.

Relativamente alle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni al quale si riferiscono, l'art. 7, comma 3, del D.M. 14 febbraio 1991, disponeva che dette spese "... possono essere commisurate, nel limite del 5 per cento, ai nuovi valori attribuiti ai beni rivalutati a partire dall'esercizio successivo a quello nel cui bilancio, rendiconto o prospetto la rivalutazione e' stata eseguita".

Tale diversa decorrenza appare coerente con quanto stabilito dal comma 7 dell'art. 67 del TUIR, in base al quale, ai fini della determinazione delle predette spese, deducibili nella misura del 5 per cento, va assunto, come base di commisurazione, il costo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Misura e caratteristiche dell'imposta sostitutiva

Sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio e' dovuta una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive nella seguente misura:

- 19 per cento relativamente ai beni ammortizzabili;
- 15 per cento relativamente ai beni non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva, stante l'espressa previsione recata dall'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 12 della legge in commento, va computata in diminuzione del saldo attivo risultante dalle rivalutazioni ed e' indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Contabilizzazione della rivalutazione e dell'imposta sostitutiva

In base a quanto disposto dall'art. 13 della legge in commento, il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite ai sensi degli artt. 10 e 11 della stessa legge deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge in esame, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.

La suddetta riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto in conformità a quanto disposto dai commi secondo e terzo dell'art. 2445 del cod. civ., recante disposizioni in materia di riduzione del capitale esuberante.

Unica eccezione al predetto principio è rappresentata dall'utilizzo della riserva per la copertura di perdite, fattispecie, quest'ultima, che non richiede l'osservanza delle formalità indicate nel secondo e terzo comma dell'art. 2445 del cod. civ., anche se non si potrà procedere alla distribuzione di utili fino a quando la riserva stessa non venga interamente reintegrata o ridotta in misura corrispondente all'importo utilizzato mediante deliberazione dell'assemblea straordinaria.

Nell'ipotesi in cui il saldo attivo venga attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva designata con riferimento alla legge in commento ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate della imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti.

In tal caso, per presunzione assoluta, si considera che le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione al capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione monetaria, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve. Nell'ipotesi in cui l'imposta sostitutiva sia stata calcolata con riferimento ad entrambe le aliquote (15 e 19 per cento) l'importo dell'imposta riferito alla quota di saldo attivo distribuito sarà individuata mediante un calcolo medio ponderato.

Ai sensi del comma 5 del citato art. 13, nell'esercizio in cui si verifica l'attribuzione del saldo attivo mediante riduzione della riserva appositamente costituita, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito di imposta u00C5'art. 105, comma 1, lett. a)u00A9 pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.

Si fa presente che il predetto saldo attivo di rivalutazione costituisce variazione in aumento del capitale investito ai fini dell'agevolazione prevista dalle disposizioni del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466 e successive modificazioni (dual income tax -DIT), a partire dall'inizio dell'esercizio in cui è imputato al capitale o accantonato in riserva. Merita di essere precisato che il citato saldo attivo fruiva dell'incremento previsto dal d.lgs. n. 9 del 2000.

Il riconoscimento dei maggiori valori iscritti nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999

Una speciale disciplina è prevista per il riconoscimento dei maggiori valori presenti nel bilancio dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. In sostanza, nell'articolo 14 viene precisato che i maggiori valori iscritti in bilancio e non fiscalmente riconosciuti, anche per effetto dell'abrogazione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del TUIR, possono essere affrancati, previo assoggettamento degli stessi ad imposta sostitutiva, a condizione che i relativi beni - purché ricompresi tra quelli previsti dall'art. 10 della legge in commento - siano ancora presenti nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del "collegato".

La norma in definitiva riguarda, ad esempio, i maggiori valori non affrancati derivanti da rivalutazione delle partecipazioni controllate o collegate in base al cd. equity method, dai conferimenti di cui all'art. 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, dai disavanzi da fusione e scissione di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 358 del 1997. Merita di essere ribadito che possono essere affrancati solo i beni rivalutabili in base alle disposizioni sin qui commentate e, pertanto non è affrancabile, ad esempio, il disavanzo di fusione o scissione allocato sulla voce "avviamento".

Peraltro, a fronte dell'affrancamento dei maggiori valori va resa indisponibile una riserva alla quale si rende applicabile la disciplina vista in riferimento al c.d. "saldo attivo".

Si precisa altresì che il disallineamento tra valori civilistici e fiscali può essere affrancato unicamente mediante le disposizioni dell'articolo 14 della legge in esame. Qualora si proceda a rivalutare beni che presentano le differenze di valore in argomento, l'originario disallineamento resterà immutato, tranne che non si provveda altresì a norma dell'art. 14.

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

Circa la modalità di versamento dell'imposta sostitutiva, si osserva che

il comma 2 dell'art. 12 della legge in commento dispone che essa deve essere versata in un massimo di tre rate annuali di pari importo. Naturalmente spetta al contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, la scelta della rateazione così come quella del numero delle rate. La prima rata va versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, mentre la seconda e la terza rata, maggiorate degli interessi al tasso del 6 per cento annuo (da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata successiva alla prima), devono essere versate entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi rispettivamente del primo e del secondo periodo d'imposta successivo.

Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

1.3 DISPOSIZIONI FISCALI PER I SETTORI BANCARIO E FINANZIARIO

1.3.1 Artt. da 17 a 21 - L'affrancamento dei valori fiscalmente sospesi in conseguenza dei conferimenti disciplinati dalla legge 30 luglio 1990, n. 218 e dall'articolo 4 del d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

Art. 17 - Società destinatarie di conferimenti previsti dalla legge 30 luglio 1990, n. 218

Art. 18 - Società che hanno eseguito conferimenti previsti dalla legge 30 luglio 1990, n. 218

Art. 19 - Società destinatarie di conferimenti previsti dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358

Art. 20 - Disciplina dell'imposta sostitutiva

Art. 21 - Disposizioni attuative

Premessa

Gli articoli da 17 a 19 del "collegato" recano disposizioni per l'affrancamento dei valori fiscalmente sospesi in conseguenza dei conferimenti disciplinati dalla legge 30 luglio 1990, n. 218, in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli enti creditizi.

La legge prevedeva un regime di neutralità fiscale del conferimento, stabilendo che, per l'ente o la società conferente, l'operazione non costituisca realizzo di plusvalenze o minusvalenze e che, per la società conferitaria, i beni ricevuti fossero valutati in base all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto. Era consentito, comunque, alla conferitaria ed alla conferente l'iscrizione in bilancio di valori superiori o inferiori, allegando in dichiarazione dei redditi apposito prospetto di riconciliazione tra i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.

Il regime di neutralità era caratterizzato da una duplice sospensione d'imposta:

- in capo all'ente o società conferente, che poteva rinviare il pagamento dell'imposta sui plusvalori da conferimento al momento del realizzo delle partecipazioni ricevute o della distribuzione della riserva costituita a fronte dei maggiori valori iscritti in bilancio;
- in capo alla conferitaria che, acquisendo i beni al loro valore fiscalmente riconosciuto, non poteva dare rilievo ai maggiori valori iscritti e quindi era chiamata a dedurre minori ammortamenti o minusvalenze e/o ad assoggettare a tassazione maggiori plusvalenze.

Le disposizioni ora introdotte tendono ad affrancare i valori fiscalmente sospesi di cui sopra, assoggettandoli ad imposta sostitutiva, e ad allineare i valori fiscali con quelli contabili. L'obiettivo, già perseguito dal legislatore con il decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, è quello di superare le difficoltà che derivano dalla necessità di gestire nel tempo un doppio sistema di rilevazioni, a valori contabili e fiscali, e di semplificare anche le attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

Per meglio comprendere la portata della norma in esame è opportuno considerare che il conferimento è un'operazione di "realizzo" - come tale disciplinata dall'art. 9 comma 5 del TUIR - del tutto particolare, in quanto il bene oggetto dell'apporto non esce definitivamente dalla sfera di interessi della conferente, né i plusvalori in esso latenti vengono monetizzati e dunque irreversibilmente realizzati. Anzi, il bene conferito rileva sotto un duplice profilo e, potremmo dire, risulta contestualmente attribuito a due soggetti diversi: alla conferitaria, che l'acquista direttamente tra le proprie attività e, come bene di secondo grado, alla conferente sotto forma di partecipazioni ricevute.

Nel caso dei conferimenti cosiddetti "neutrali", effettuati ai sensi della legge n. 218 del 1990, possono derivare effetti tendenzialmente distorsivi di duplicazione della tassazione. Ciò in quanto i plusvalori latenti dei beni conferiti possono concorrere al reddito della conferitaria all'avverarsi di presupposti (ammortamento, atti di disposizione, eccetera) indipendenti da quelli che determinano, per la conferente, il venir meno della sospensione di imposta, come nel caso di realizzo delle partecipazioni o distribuzione della relativa riserva.

Per di più, la disciplina della legge n. 218 del 1990, come si affermava nella relazione ministeriale al d.l. n. 41 del 1995, poteva accentuare gli effetti duplicativi "qualora, nell'ambito della ristrutturazione aziendale secondo lo schema di gruppo, sia stata prevista la presenza di sub-holding,

determinandosi nella fattispecie anche la possibilita' di una triplice tassazione delle medesime plusvalenze".

Pertanto, nel contesto delle disposizioni in commento, come di quelle analoghe del d.l. n. 41 del 1995, i particolari effetti dell'affrancamento dei valori ad opera della conferitaria e le diverse opzioni disponibili trovano il loro "fondamento nella considerazione che l'imposta da pagare sulle ristrutturazioni realizzate mediante conferimento e' quella sola che avrebbe dovuto essere assolta dall'ente o societa' conferente al momento del primo conferimento avente ad oggetto i cespiti aziendali".

L'affrancamento si incentra sulla conferitaria, perche' ad essa sono stati trasferiti i cespiti, senza farne emergere fiscalmente le plusvalenze, ed ha effetto altresì sui plusvalori sospesi presso la conferente.

Tuttavia, poiche' le differenze tra valori contabili e fiscali, esistenti al momento in cui l'operazione e' stata effettuata, possono essersi modificate fino ad annullarsi presso l'uno o l'altro soggetto, le norme prevedono altresì due diverse opzioni:

- affrancamento dei valori sospesi presso la conferitaria privo di effetti per la conferente tramite pagamento di una minore imposta sostitutiva con aliquota ridotta del 15 per cento;
- affrancamento presso la conferente con effetti circoscritti alla medesima.

Con la presente circolare si intende fornire i primi chiarimenti in merito alle disposizioni in commento, anche al fine di evidenziare le principali problematiche applicative, rinviandone peraltro la definizione in sede di emanazione del decreto ministeriale previsto dall'art. 21, comma 2, della legge in commento.

Affrancamento ad opera della conferitaria con effetti sulla conferente.

Art. 17, commi 1 e 2.

Soggetti, base imponibile dell'imposta sostitutiva e aliquota applicabile

Le disposizioni di cui all'art. 17 si applicano alle societa' per azioni operanti nel settore del credito, destinatarie dei conferimenti agevolati effettuati da enti o societa' creditizie, ai sensi dell'art. 7, commi 2 e 5, della legge n. 218 del 1990. L'affrancamento dei maggiori valori operato da tali soggetti ha effetto anche sugli enti o societa' conferenti.

Il comma 1 dell'art. 17 consente alle societa', destinatarie dei conferimenti agevolati di cui sopra di attribuire rilevanza fiscale al maggior valore iscritto in bilancio dei beni ricevuti, previo pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive nella misura del 19 per cento. L'imposta deve essere applicata sull'intera differenza - originatasi in conseguenza del conferimento, ed ancora risultante dal bilancio relativo all'esercizio chiuso anteriormente alla data di entrata in vigore della legge in commento - tra il maggior valore dei beni ricevuti, tuttora presenti presso la conferitaria, e il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Il d.l. n. 41 del 1995, a differenza della normativa in commento, prevedeva invece:

- la possibilita' di affrancare i maggiori valori dei beni iscritti anche parzialmente, sia pure per categorie omogenee, con l'esclusione dell'avviamento e dei titoli diversi dalle partecipazioni;
- un'aliquota del 18 per cento dell'imposta sostitutiva delle imposte personali sui redditi e dell'imposta locale sui redditi.

E' ora possibile, per i soggetti che intendano avvalersi delle disposizioni della legge in esame, ottenere il riconoscimento dei maggiori valori relativi all'avviamento ed a qualsiasi tipologia di beni; tuttavia e' necessario che venga assoggettata a tassazione l'intera differenza ancora esistente presso la conferitaria.

Effetti

In merito agli effetti che si producono, il comma 2 dell'art. 17 dispone:

- per la societa' conferitaria, che la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva sia considerata costo fiscalmente riconosciuto dei beni a decorrere dall'esercizio in corso all'entrata in vigore della legge, con la conseguenza di allineare immediatamente i valori contabili e fiscali dei beni oggetto del conferimento;
- per l'ente o la societa' conferente, che la stessa differenza (ossia quella affrancata presso la conferitaria) sia considerata costo fiscalmente riconosciuto delle azioni ricevute, - sempre a decorrere dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della legge - nel limite del loro valore risultante dal bilancio relativo all'esercizio chiuso anteriormente alla data di entrata in vigore della legge. In definitiva il valore fiscale delle azioni si incrementa di un importo pari all'ammontare affrancato dalla conferitaria, fino a concorrenza del maggior valore ancora iscritto presso la conferente. Per un ammontare pari alla medesima differenza si considerano assoggettati ad imposta le riserve o fondi costituiti a fronte dei maggiori valori iscritti.

Di conseguenza, l'affrancamento ad opera della conferitaria potrebbe non conseguire l'effetto di affrancare totalmente i maggiori valori ancora presenti presso la conferente, sia nell'attivo che nel passivo.

Si osserva infatti che l'originaria differenza di valori, può essersi modificata anche sensibilmente, rispetto al momento del conferimento.

In particolare:

- nel bilancio della conferitaria, i beni ricevuti possono essere stati ammortizzati civilisticamente per valori superiori a quelli fiscali oppure ceduti o svalutati;
- nel bilancio della conferente, le azioni ricevute potrebbero essere state svalutate, senza rilevanza fiscale, o cedute, totalmente o parzialmente.

Nel caso in cui fossero state distribuite le riserve in sospensione, il loro assoggettamento a tassazione avrebbe già incrementato l'originario costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Caso 1: conferimento d'azienda

Art. 17, comma 2

Condizioni:

- 1) costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita uguale a 100;
- 2) le differenze tra i valori civilistici e quelli fiscali della conferente e della conferitaria sono uguali.

società A - conferente

società B - conferitaria

Part.di B 1.100 u00C3u0099Capitale soc.	100 Azienda	1.100u00C3u0099Capitale soc. 1.100
---	-------------	------------------------------------

u00C3u0099Riserva in sosp.1.000

Tot.attivo 1.100	Totale pass. 1.100	Tot.attivo 1.100 Totale passivo 1.100
------------------	--------------------	---------------------------------------

A seguito del pagamento, da parte della conferitaria, dell'imposta sostitutiva del 19 per cento sulla differenza tra il valore dell'azienda e il suo costo fiscalmente riconosciuto, pari a 1000, la stessa differenza viene riconosciuta:

- a) sulle partecipazioni possedute da A in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto
- b) sulla riserva in sospensione di A che viene considerata assoggettata ad imposta
- c) sul valore fiscale dell'azienda conferita a B in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto

società A - conferente

società B-conferitaria

Part.di B 1.100 u00C3u0099Capitale soc.	100 Azienda	1.100 u00C3u0099Capitale soc. 1.100
---	-------------	-------------------------------------

u00C3u0099Riserva dispon. 1.000

Tot.attivo 1.100	Totale pass. 1.100	Tot.attivo 1.100 Totale passivo 1.100
------------------	--------------------	---------------------------------------

Caso 2: conferimento d'azienda

Art. 17, comma 2

Condizioni:

- 1) costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita uguale a 100;
- 2) le differenze tra i valori civilistici e quelli fiscali della conferente e della conferitaria non sono più uguali;
- 3) nel corso degli anni l'azienda originariamente conferita ha dimezzato il suo valore contabile e fiscale (rispettivamente 1/2 di 1.100 e 1/2 di 100) in conseguenza degli ammortamenti effettuati.

società A - conferente

società B - conferitaria

Part.di B 1.100 u00C3u0099Capitale soc.	100 Azienda	550u00C3u0099Capitale soc. 1.100
---	-------------	----------------------------------

u00C3u0099Riserva in sosp.1.000 Attivita' 550|

Tot.attivo 1.100	Totale pass.1.100	Tot.attivo 1.100 Totale passivo 1.100
------------------	-------------------	---------------------------------------

Con l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 19% su 500 (differenza attuale tra il valore dell'azienda e il costo fiscalmente riconosciuto), effettuata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, dalla conferitaria, tale differenza viene riconosciuta:

- a) sulle partecipazioni possedute da A in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto
- b) sulla riserva in sospensione di A che viene considerata assoggettata ad imposta
- c) sul valore fiscale dell'azienda conferita a B in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto

società A - conferente

società B- conferitaria

Part.di B 1.100 u00C3u0099Capitale soc.	100 Azienda 550	u00C3u0099Capitale soc. 1.100
---	-----------------	-------------------------------

u00C3u0099Riserva dispon. 500 Attivita' 550 |

u00C3u0099Riserva in sosp.500

Tot.attivo 1.100	Totale pass. 1.100	Tot.attivo 1.100 Totale passivo 1.100
------------------	--------------------	---------------------------------------

Caso 3: conferimento d'azienda

Art. 17, comma 2

Condizioni:

- 1) costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita uguale a 100;
- 2) le differenze tra i valori civilistici e quelli fiscali della conferente e della conferitaria non sono piu' uguali;
- 3) nel corso degli anni l'azienda originariamente conferita ha dimezzato il suo valore contabile e fiscale (rispettivamente 1/2 di 1.100 e 1/2 di 100) in conseguenza degli ammortamenti effettuati;
- 4) la conferente ha svalutato, senza rilevanza fiscale, la partecipazione per il 70% per cui il valore della stessa e' pari a 330 di cui 100 fiscalmente riconosciuto;
- 5) la riserva in sospensione e' stata affrancata per 770 in conseguenza della svalutazione e ridotta di 100 per copertura perdite.

Part.di B 330	u00C3u0099Capitale soc.	100	Azienda	550	u00C3u0099Capitale soc.	1.100
Attivita' 670	u00C3u0099Riserva dispon. 770				Perdite pregr. (550)	
	u00C3u0099Riserva in sosp.130				u00C3u0099	
Tot.attivo 1.000	Totale pass. 1.000	Tot.attivo 550	Totale passivo 550			

Con l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 19% su 500 (differenza tra il valore dell'azienda e il suo costo fiscalmente riconosciuto), effettuata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, dalla conferitaria, tale differenza viene riconosciuta nelle seguenti misure :

- | | |
|--|-----|
| a) sulle partecipazioni possedute da A in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto | 230 |
| b) sulla riserva in sospensione di A che viene considerata assoggettata ad imposta | 130 |
| c) sul valore fiscale dell'azienda conferita a B in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto | 500 |

Part.di B 330	u00C3u0099Capitale soc.	100	Azienda	550	u00C3u0099Capitale soc.	1.100
Attivita' 670	u00C3u0099Riserva dispon. 770				Perdite pregr. (550)	
	u00C3u0099Riserva disp. 130				u00C3u0099	
Tot.attivo 1.000	Totale pass. 1.000	Tot.att. 550	Totale passivo 550			

In definitiva, la conferitaria - qualora intenda affrancare i maggiori valori dei beni ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 17 - dovra' assoggettare ad imposta sostitutiva del 19 per cento l'intera differenza tuttora esistente in riferimento ai beni ricevuti, compreso l'avviamento. Tale differenza sara' riconosciuta anche presso la conferente nei limiti di quella tuttora rilevabile sulle azioni ricevute.

Nel caso in cui il soggetto conferente abbia conferito le azioni della conferitaria in altra societa', la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva viene altresì riconosciuta sia come maggior valore delle azioni apportate alla seconda conferitaria sia come maggiore valore delle azioni ricevute dalla societa' che ha effettuato il secondo conferimento. Come e' gia' stato evidenziato, infatti, nella stessa relazione ministeriale al d.l. n. 41 del 1995, la finalita' di tali disposizioni e' di evitare che lo stesso plusvalore, ancora esistente, riferibile all'azienda conferita, venga tassato piu' volte.

Caso 4: conferimento d'azienda e successivo conferimento delle azioni ricevute. Art. 17, comma 2, ultimo periodo.

Condizioni:

- 1) costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita uguale a 100;
- 2) le differenze tra i valori civilistici e quelli fiscali della conferente e conferitaria non sono piu' uguali.

Part.di C 1.100	u00C3u0099Capitale soc.	100	Partecip.di B 1.100	u00C3u0099Capit.soc.	1.100
	u00C3u0099Riserva in sosp.1.000			u00C3u0099	
Tot.attivo 1.100	Totale pass. 1.100	Tot.attivo 1.100	Tot.pass. 1.100		

societa' B - prima conferitaria	
Azienda	1.100 Capit.soc. 1.100
Tot.attivo	1.100 Tot. pass. 1.100

Con l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 19% su 1000 (differenza tra il valore dell'azienda e il suo costo fiscalmente riconosciuto), effettuata dalla prima conferitaria, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, tale differenza viene riconosciuta:

- a) sulle partecipazioni possedute da A in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto

- b) sulla riserva in sospensione di A che viene considerata assoggettata ad imposta
c) sul valore fiscale dell'azienda conferita a B in aggiunta al costo fiscalmente riconosciuto
d) sulle partecipazioni possedute da C in aggiunta all'originario valore
In questo modo viene tassata una sola volta la plusvalenza originaria che e' quella sui beni.

societa' A-conferente

societa' C- conferitaria

Part.di C 1.100 u00C3u0099Capitale soc. 100 Part.di B 1.100u00C3u0099Capitale soc. 1.100

u00C3u0099Riserva disp. 1.000

Tot.attivo 1.100 |Totale pass. 1.100 Tot.attivo 1.100|Tot. passivo 1.100

societa' B - prima conferitaria

Azienda 1.100 |Capit.soc. 1.100

Tot.attivo 1.100 |Tot. pass. 1.100

Affrancamento ad opera della conferitaria senza effetti per la conferente.

Art. 17 comma 3.

Il comma 3 consente alla sola societa' conferitaria di affrancare i maggiori valori contabili applicando sull'intera differenza di valori ancora esistente una imposta sostitutiva nella misura ridotta del 15 per cento, anziche' del 19 per cento. In questo caso, tuttavia, l'affrancamento non produrra' alcun effetto in capo alla conferente.

Si tratta di una opportunita' prevista per le ipotesi in cui l'interesse ad affrancare i valori sospesi sia limitato alla sola societa' conferitaria, in quanto, ad esempio, la conferente potrebbe aver gia' fatto concorrere al reddito i maggiori valori contabili, a seguito di svalutazioni o atti di realizzo delle partecipazioni o per effetto della distribuzione delle riserve.

Affrancamento ad opera della conferente. Art. 18

Soggetti, base imponibile dell'imposta sostitutiva e aliquota applicabile

L'articolo 18 si applica alle societa' per azioni operanti nel settore del credito, che abbiano effettuato conferimenti agevolati, ai sensi dell'art. 7, comma 5, della legge 30 luglio 1990, n. 218.

Il comma 1 prevede, infatti, che anche la sola societa' conferente possa affrancare la differenza tra il valore delle azioni ricevute ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, con il versamento dell' imposta sostitutiva del 19 per cento.

La base imponibile della imposta sostitutiva, dovuta dalla conferente nella misura del 19 per cento, e' costituita dalla differenza, ancora esistente, tra il valore delle partecipazioni ricevute nell'attivo e il loro costo fiscale; non rileva invece il residuo ammontare della relativa riserva iscritta nel passivo.

E' noto che l'art. 7 della legge n. 218 del 1990 prevedeva per la conferente una doppia sospensione di imposta sia sui valori delle partecipazioni ricevute nell'attivo sia sui valori del passivo attribuiti alle riserve costituite a fronte dei maggiori valori iscritti. Come per i conferimenti agevolati previsti dall'art. 34 della legge 2 dicembre 1975, n. 576 e dall'art. 10 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, l'interrelazione esistente tra tali valori era finalizzata a garantire che le plusvalenze latenti nell'azienda oggetto dell'apporto venissero tassate una volta sola: al realizzo della partecipazione o alla distribuzione delle riserve. Di conseguenza, i valori dell'attivo, se realizzati, concorrevano al reddito, affrancando contestualmente la riserva; e, viceversa, l'assoggettamento a tassazione della riserva distribuita liberava i plusvalori delle partecipazioni, il cui valore fiscale si riallineava a quello contabile.

Tale meccanismo garantiva normalmente il mantenimento dell'originaria corrispondenza dei valori dell'attivo e del passivo emersi a seguito del conferimento. In tale ottica, l'art. 8 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, aveva disposto che l'affrancamento dei valori ancora sospesi presso la conferente avesse ad oggetto l'ammontare delle riserve con effetto sulle partecipazioni.

L'art. 22 del d.l. n. 41 del 1995 e, ora, l'art. 18 del "collegato" prevedono, al contrario, l'affrancamento della differenza tra il valore delle azioni ricevute, ancora iscritto nell'attivo, e il loro costo fiscalmente riconosciuto, con effetto sulla riserva.

All'affrancamento delle riserve del passivo, infatti, non sempre conseguiva il pieno riallineamento dei valori fiscali delle partecipazioni iscritte nell'attivo con i valori di bilancio. In determinate ipotesi, infatti, le riserve potevano essersi ridotte, fino ad azzerarsi, senza concorrere al reddito e, dunque, senza poter liberare i plusvalori dell'attivo. In particolare, nel caso di utilizzo delle riserve a copertura di perdite d'esercizio, essendo venuta meno la base imponibile della imposta sostitutiva, non potevano essere affrancati gli originari maggiori valori ancora esistenti nell'attivo.

Effetti

La differenza di valore, ancora esistente nell'attivo, assoggettata ad imposizione sostitutiva da parte della conferente si considera realizzata. Di conseguenza, si incrementa il costo fiscale delle azioni e viene liberata per identico ammontare, ma al netto dell'imposta sostitutiva, la riserva da conferimento in sospensione di imposta.

L'affrancamento operato dalla conferente non produce alcun effetto nei confronti della conferitaria.

Casi particolari.

Art. 17, comma 4

Il comma 4 dell'art. 17 della legge in commento disciplina l'ipotesi di fusione tra società conferente e conferitaria, intervenuta successivamente al conferimento, stabilendo che la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore dei beni della conferitaria, iscritto nel bilancio della società risultante dalla fusione, e il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Per l'importo corrispondente si considerano altresì affrancate le riserve o i fondi in sospensione costituiti a fronte dei maggiori valori iscritti in sede di conferimento. A seguito della fusione, infatti, la partecipazione iscritta dalla conferente risulta annullata, e sostituita dai beni provenienti dalla conferitaria, mentre rimangono ancora iscritte le riserve o fondi costituiti al momento del conferimento.

L'art. 18, comma 3

Il comma 3 dell'art. 18 disciplina la medesima ipotesi di fusione tra società conferente e conferitaria, intervenuta dopo che quest'ultima aveva già applicato l'imposta sostitutiva del 14 per cento sui maggiori valori iscritti, in base alle disposizioni del comma 3 dell'art. 23, del d.l. n. 41 del 1995, che non consentivano il riconoscimento fiscale in capo alla conferente della differenza assoggettata a tassazione. Viene consentito ora alla società risultante dalla fusione, con il versamento dell'imposta sostitutiva del 19 per cento, di affrancare i fondi o le riserve che erano stati costituiti dalla società conferente a fronte dei maggiori valori iscritti sulle azioni ricevute in sede di conferimento.

La disciplina dell'imposta sostitutiva. Art. 17, comma 5, e art. 20.

Il versamento dell'imposta.

Il comma 5 dell'art. 17 regola le modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva, la cui applicazione va richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge. L'imposta può essere versata in un massimo di tre rate annuali di pari importo, con scadenza coincidente con il versamento a saldo delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi del periodo di imposta di cui sopra e dei due successivi. In caso di rateazione, è previsto, sulla rate successive alla prima, il pagamento degli interessi nella misura del 6 per cento annuo, da versarsi contestualmente alla rata.

È ammessa la possibilità di compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

L'attribuzione del credito d'imposta.

L'art. 20 disciplina le modalità di utilizzo dell'imposta sostitutiva ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai soci in caso di distribuzione di utili o riserve.

Preliminarmente si osserva che, in deroga ai criteri previsti dall'art. 105 del TUIR, viene consentita la memorizzazione della predetta imposta tra quelle da computarsi ai fini dei commi 2 e 3 dello stesso articolo, sebbene la stessa sia sostitutiva oltre che delle imposte sui redditi anche dell'imposta regionale sulle attività produttive.

In linea generale, l'imposta sostitutiva è computata ai fini dell'attribuzione del credito di imposta nell'ammontare del "canestro A" - ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 105 del TUIR - in capo al soggetto che ha effettuato il versamento.

Tuttavia, nel caso in cui l'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte della società conferitaria produca effetti anche nei confronti dell'ente o società conferente, il comma 1 dell'art. 20 attribuisce a quest'ultima, in quanto rientrante tra i soggetti di cui all'art. 87 comma 1 lett. a) o b) del TUIR, una quota di detta imposta, nei limiti del 15 per cento delle riserve o fondi che si considerano affrancati a norma del comma 2 dell'art. 17, da computare ai fini dell'attribuzione del credito di imposta nell'ammontare del "canestro A". In tal caso alla società conferitaria sarà attribuita solo la restante quota dell'imposta.

In sostanza, l'art. 20 prevede:

- nell'ipotesi prevista dal comma 1 dell'art. 17, di affrancamento dei maggiori valori da parte della conferitaria con effetto anche sulla conferente, che il credito d'imposta sia attribuito a quest'ultima, nel limite del 15 per cento delle riserve o fondi che si considerano affrancati (ossia nel limite della differenza affrancata dalla conferitaria se non superiore al 15 per cento delle riserve ancora esistenti presso la conferente), ed alla conferitaria per la restante parte;
- nell'ipotesi prevista dal comma 3 dell'art. 17, di affrancamento dei

maggiori valori solo da parte della conferitaria, che il credito d'imposta sia attribuito esclusivamente alla stessa;

- nell'ipotesi prevista dal comma 1 dell'art. 18, di affrancamento dei maggiori valori solo da parte della conferente, che il credito d'imposta sia attribuito esclusivamente alla stessa;
- nell'ipotesi prevista dal comma 4 dell'art. 17 e dal comma 3 dell'art. 18, di fusione tra conferente e conferitaria, che il credito d'imposta sia attribuito alla società risultante dalla fusione.

Indeducibilità dell'imposta.

L'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Nel caso in cui la sua applicazione da parte della società conferitaria produca effetti anche nei confronti dell'ente o società conferente, le somme corrisposte o ricevute per effetto della ripartizione convenzionale dell'onere tra i soggetti interessati non costituiscono componenti positivi o negativi ai fini del calcolo della base imponibile delle predette imposte.

Affrancamento dei valori fiscalmente sospesi in conseguenza dei conferimenti disciplinati dal d.lgs 8 ottobre 1997, n. 358. Art. 19.

L'art. 19 del "collegato" estende la disciplina di cui all'art. 17, relativa all'affrancamento dei maggiori valori contabili rispetto a quelli fiscali, anche ai conferimenti di aziende effettuati in regime di neutralità e di continuità dei valori ai sensi dell'art. 4, comma 1 del d.lgs. 358 del 1997.

Tuttavia, il mancato richiamo all'art. 18 preclude ai soggetti conferenti l'opzione per l'autonomo affrancamento del maggior valore della partecipazione iscritta a seguito del conferimento.

Si osserva preliminarmente che la sintetica formulazione dell'art. 19 pone rilevanti problemi di ordine applicativo. Problemi che in questa sede vengono solo evidenziati, nelle more dell'emanazione del decreto attuativo previsto dall'art. 21 del "collegato", cui seguiranno successivi chiarimenti.

Infatti, l'art. 19 si limita a rinviare alle disposizioni dettate dall'art. 17 per l'affrancamento dei maggiori valori conseguenti alle operazioni di conferimento effettuate ai sensi della legge n. 218 del 1990, senza considerare le significative differenze con la disciplina dei conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 358 del 1997.

Le due leggi citate hanno in comune il fatto di disciplinare conferimenti che possono essere definiti:

- "neutri", nel senso che non costituiscono realizzo di plusvalenze o di minusvalenze;
- "bisospensivi", nel senso che prevedono la doppia sospensione d'imposta, sia sulla conferente che sulla conferitaria.

Per altri aspetti si diversificano tuttavia in modo rilevante.

In primo luogo, il d.lgs n. 358 del 1997 non prevede, presso la conferente, il regime di sospensione di imposta sia sugli elementi dell'attivo che su quelli del passivo. Il presupposto imponibile per la conferente si verifica solo al realizzo delle partecipazioni e non anche in conseguenza della distribuzione della riserva iscritta a seguito del conferimento.

Sorge dunque il problema di come interpretare, in rapporto a tale ipotesi, le disposizioni del comma 2 dell'art. 17, che individuano l'ammontare delle riserve che "si considerano assoggettate ad imposta".

In secondo luogo, il d.lgs. 358 del 1997 reca una disciplina particolare in merito all'aumento di patrimonio netto della conferitaria conseguente all'apporto, che si considera formato con utili, per l'ammontare che eccede il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

In sostanza il citato articolo 4 del d. lgs n. 358 del 1997 considera, ai fini fiscali, riserva di utili quella che in realtà è una tipica riserva di capitale, in quanto - come si affermava nella relativa relazione ministeriale - "si vuole evitare che la divergenza tra valori di bilancio e valori fiscalmente riconosciuti ostacoli i meccanismi (credito d'imposta, deduzione di minusvalenze su titoli, svalutazioni di partecipazioni eccetera), che ordinariamente evitano un effetto di cumulo (e di conseguenza doppie imposizioni fiscali) tra le plusvalenze realizzate sulle partecipazioni e plusvalenze realizzate sui beni ricevuti dalla conferitaria".

A seguito dell'affrancamento ad opera della conferitaria con effetto sulla conferente, la suddetta posta patrimoniale dovrebbe nuovamente acquisire, anche ai fini fiscali, natura di riserva di capitale. Non dovendo più essere operate variazioni in aumento del reddito imponibile rispetto all'utile civilistico (per effetto - ad esempio - dei maggiori ammortamenti che non erano fiscalmente riconosciuti) verranno meno i precedenti effetti distorsivi, per cui si producevano redditi imponibili - e dunque imposte che alimentavano il basket - senza reali utili da distribuire. Pur nel silenzio dell'art. 19, nella relazione ministeriale si legge, infatti, che "naturalmente, limitatamente all'importo corrispondente ai maggiori valori affrancati, resta priva di effetto la disposizione dell'articolo 4, comma 3, del citato d.lgs. n. 358 - secondo cui l'aumento di patrimonio netto del soggetto conferitario a seguito del conferimento si considera formato con utili, per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto

dell'azienda".

Tale soluzione, tuttavia, risulta problematica nell'ipotesi in cui la conferitaria dovesse applicare - senza effetto sulla conferente - l'imposta sostitutiva del 15 per cento, ai sensi del comma 3 dell'art. 17. A fronte di una maggiore riserva da apporto presso la conferitaria non potrebbe essere riconosciuto un corrispondente maggior valore della partecipazione presso la conferente.

Per una definitiva soluzione anche di questa problematica si rinvia all'emanando decreto previsto dall'art. 21, comma 2.

1.3.2 Art. 22 - Fondo di copertura di rischi su crediti

La norma consente agli enti creditizi e finanziari di cui al d.lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, di trasferire, in tutto o in parte, l'ammontare del fondo di copertura rischi su crediti, di cui all'art. 71, comma 3, del TUIR, iscritto nel bilancio dell'esercizio in corso al 1 gennaio 1999, al fondo per rischi bancari generali di cui all'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 87 del 1992, assoggettando l'ammontare trasferito ad imposta sostitutiva dell'IRPEG e dell'IRAP in misura pari al 19 per cento.

Conseguentemente la riduzione del fondo rischi su crediti consente all'ente creditizio di effettuare ulteriori accantonamenti deducibili, anche nell'ipotesi in cui il fondo stesso avesse già raggiunto il limite del 5% del valore dei crediti iscritti in bilancio, di cui all'art. 71, comma 3, del TUIR.

L'imposta sostitutiva è indeducibile e può essere computata, in tutto o in parte, in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio. Gli enti che intendono avvalersi della disposizione in esame dovranno farne richiesta con apposito modello, approvato con decreto del Ministero delle finanze, da allegare alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge. L'imposta deve essere versata in tre rate annuali di pari importo, con scadenza coincidente con il versamento delle imposte a saldo risultanti dalle dichiarazioni dei redditi del periodo di imposta di cui sopra e dei due successivi. Alle rate successive alla prima si applicano gli interessi nella misura del 6 per cento annuo, da versare contestualmente alla rata.

1.3.3 Art. 23 - Svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi su crediti

La norma apporta le seguenti modifiche al comma 3 dell'art. 71 del TUIR, che riguarda le svalutazioni dei crediti e gli accantonamenti per rischi su crediti degli enti creditizi e finanziari:

- innalzamento, dallo 0,50 per cento allo 0,60 per cento, della quota massima annuale deducibile relativa alle svalutazioni ed agli accantonamenti;
- innalzamento, da sette a nove anni, dell'arco temporale di deducibilità delle svalutazioni che eccedono il limite di cui sopra.

1.3.4 Art. 24 - Regularizzazione degli adempimenti degli intermediari

1.3.5 Art. 25 - Deposito di titoli esteri presso depositari centralizzati non residenti

1.3.6 Art. 26 - Disposizioni per agevolare il rimborso d'imposta ai soggetti non residenti

Le disposizioni recate dagli articoli 24, 25 e 26 in questione saranno illustrate con apposita circolare in corso di emanazione.

1.4 DISPOSIZIONI FISCALI CONCERNENTI GLI ENTI TERRITORIALI

1.4.1 Art. 27 - Disposizioni in materia di titoli obbligazionari emessi dagli enti territoriali

Le disposizioni recate dall'articolo in questione saranno illustrate con apposita circolare in corso di emanazione.

1.4.2 Art. 28 - Disposizioni in materia di addizionale provinciale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'articolo 28 detta disposizioni in materia di addizionale provinciale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, superando le difficoltà operative evidenziate dai sostituti d'imposta in sede di applicazione della previgente normativa.

In particolare, la disposizione risolve i problemi riscontrati dai sostituti d'imposta che, nel determinare l'addizionale per soggetti residenti in comuni diversi, si sono trovati nella necessità di verificare presso ciascun albo comunale l'eventuale intervenuta variazione dell'aliquota di compartecipazione.

Il comma 1 dell'articolo in esame, sostituendo il comma 3 dell'articolo 1 del d.lgs. 28 settembre 1998, n. 360, concernente l'istituzione dell'addizionale comunale, differisce, in deroga all'articolo 47, comma 2, della legge 8 giugno 1990, n. 142, l'esecutività delle deliberazioni comunali di variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale all'IRPEF alla data della pubblicazione delle stesse nella Gazzetta Ufficiale.

In conseguenza di ciò, i sostituti sono tenuti ad applicare la nuova aliquota di compartecipazione solo dopo detta pubblicazione.

La pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale deve essere effettuata per estratto entro 30 giorni dalla data di affissione all'albo pretorio, ai sensi dell'articolo 47, comma 1, della legge 8 giugno 1990, n. 142, secondo le modalità che saranno stabilite con decreto del Ministero delle finanze, di

concerto con il Ministero della giustizia.

La norma in esame, peraltro, fissa, in via definitiva, al 31 dicembre il termine (gia' previsto dal previgente articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 360 del 1998, come modificato dall'articolo 31, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, e dall'articolo 30, comma 14, della legge 23 dicembre 1999, n. 488) entro il quale i comuni possono deliberare la variazione di aliquota da applicarsi a partire dall'anno successivo.

La variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale non puo' complessivamente superare 0,5 punti percentuali.

I commi 2, 3, 5 e 6 dell'articolo 28 in esame dettano, inoltre, disposizioni tese a regolare situazioni d'incertezza create dall'applicazione della previgente normativa, per gli anni 1999 e 2000.

In particolare, il comma 2 dispone, con riferimento all'addizionale provinciale e comunale, che, per l'anno 2000, la variazione dell'aliquota di compartecipazione e' efficace se la delibera del comune dove risiede il contribuente sia stata pubblicata, anche per estratto, nella Gazzetta Ufficiale.

Per l'anno 1999, invece, il comma 6 dispone che restano valide le variazioni dell'aliquota di compartecipazione, anche se adottate successivamente al termine del 31 marzo 1999 stabilito dall'art. 1, comma 1, del d.l. 26 gennaio 1999, n. 8, convertito dalla legge 25 marzo 2000, n. 75, purché deliberate entro il 30 aprile 1999.

Il comma 3, con riferimento ai lavoratori dipendenti ed assimilati, che hanno cessato il rapporto di lavoro negli anni 1999 e 2000, prima della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale delle delibere di variazione delle aliquote di compartecipazione, dispone che l'addizionale provinciale e comunale all'IRPEF deve essere liquidata in sede di presentazione della relativa dichiarazione annuale dei redditi.

Il comma 5, infine, sancisce l'inapplicabilita' nei confronti dei sostituti d'imposta delle sanzioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per la violazione degli obblighi di cui all'articolo 1, comma 5, del decreto legislativo n. 360 del 1998, qualora siano state commesse prima della pubblicazione delle delibere concernenti la variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale nella Gazzetta Ufficiale.

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 28 in esame, a decorrere dal 1999, anche l'addizionale provinciale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche non e' dovuta se d'importo non e' superiore a ventimila lire.

1.4.3 Art. 29 - Utilizzo del credito d'imposta per i comuni

L'articolo 29 del "collegato" introduce nell'articolo 14 del TUIR un nuovo comma 1-bis, con il quale viene attribuito un credito d'imposta relativo ai dividendi distribuiti dalle aziende municipalizzate, trasformate in societa' di capitale, ai Comuni.

Tale credito puo' essere utilizzato per la compensazione dei debiti secondo le modalita' prescritte dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

1.5 DISPOSIZIONI MODIFICATIVE E COMUNQUE CONCERNENTI IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

1.5.1 Art. 30 - Deducibilita' degli oneri contributivi relativi ai servizi domestici

L'articolo 30 del "collegato" alla finanziaria per l'anno 2000 prevede, tramite la modifica dell'articolo 10, comma 2, del TUIR, la deducibilita' dei contributi obbligatori versati per gli addetti ai servizi domestici e per l'assistenza personale o familiare.

La deducibilita' e' consentita in relazione alla quota dei contributi obbligatori a carico del datore di lavoro privato che, in assenza di una disposizione normativa specifica, non potevano essere dedotti in quanto non riferiti a lavoratori assunti nell'ambito di un'attivita' d'impresa o nell'esercizio di un'arte o professione.

La disposizione in esame consentira' ai datori di lavoro di portare in deduzione, gia' nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2001, i contributi pagati nel 2000 per i domestici e per gli addetti ai servizi personali o familiari (es. baby-sitter e assistenza delle persone anziane). Il contribuente sara' tenuto a conservare per tutto il tempo in cui e' possibile effettuare l'accertamento, ai sensi dell'articolo 43, del DPR 600 del 1973, la documentazione comprovante i versamenti effettuati, e ad esibirla agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria in caso di richiesta.

L'importo massimo che il datore di lavoro potra' dedurre dal proprio reddito complessivo e' di L. 3.000.000 annue; tale tetto massimo e' stato introdotto al fine di evitare che la nuova disposizione arrechi un maggior vantaggio a soggetti particolarmente agiati.

La norma risponde ad una duplice esigenza: da un lato alleviare il carico economico che il contribuente sopporta allorché ricorre all'ausilio di personale per la gestione delle attivita' familiari (come ad es. i servizi domestici, la cura dei bambini o l'assistenza alle persone anziane) e dall'altro far emergere, come effetto indiretto, il lavoro nero e favorire la regolarizzazione di tali posizioni lavorative.

1.5.2 Art. 31 - Spese di assistenza specifica

Il comma 1 dell'articolo 31 del provvedimento in esame, attraverso una modifica della lettera c), comma 1, dell'articolo 13-bis, del TUIR, estende il diritto alla detrazione d'imposta, già prevista per le spese sanitarie nella misura del 19 per cento, alle spese per assistenza specifica.

Per spese di assistenza specifica si intendono i compensi erogati a personale paramedico abilitato (infermieri professionali), ovvero a personale autorizzato ad effettuare prestazioni sanitarie specialistiche (ad esempio: prelievi ai fini di analisi, applicazioni con apparecchiature elettromedicali, esercizio di attività riabilitativa).

Il comma 2 dell'articolo in commento riconosce, inoltre, il diritto alla detrazione d'imposta per le spese sanitarie di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera c) del TUIR, anche qualora tali spese siano state sostenute nell'interesse dei familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile, non a carico fiscalmente, purché affetti da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria.

Tale beneficio spetta, limitatamente all'importo annuo di lire 12.000.000, per la parte di spesa che non trova capienza nell'imposta dovuta dal familiare e sempreché la spesa stessa sia stata sostenuta esclusivamente a causa delle suddette patologie.

Con tale misura si mira ad alleviare gli oneri, ovviamente per il periodo di vigenza della malattia, a carico delle famiglie che si trovano a dover affrontare un periodo di forte disagio.

Si fa, inoltre, presente che il contribuente, per motivi imposti da una esigenza di semplificazione delle procedure, non può richiedere al sostituto d'imposta di tenere conto di detti oneri in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

Le disposizioni di cui all'articolo in esame entrano in vigore a partire dall'anno d'imposta 2000.

1.5.3 Art. 32 - Disposizioni in materia di spese veterinarie

L'articolo 32, attraverso l'inserimento della lettera c-bis) nel comma 1 dell'articolo 13-bis del TUIR, consente la detrazione dall'imposta lorda di un importo pari al 19 per cento delle spese veterinarie sostenute relativamente ad alcune categorie di animali, entro il limite di lire 750.000 e con una franchigia di lire 250.000.

In virtù della nuova previsione agevolativa, ad esempio, il contribuente che documenti spese per prestazioni veterinarie per un importo totale annuo di lire 900.000 potrà detrarre nella misura del 19 per cento di lire 500.000.

I documenti giustificativi della detrazione in esame sono rappresentati dalle fatture fiscali rilasciate dal professionista ai sensi dell'articolo 21 del DPR n. 633 del 1972.

Le tipologie di animali per le quali spetta la detraibilità delle spese saranno individuate con decreto del ministero delle Finanze.

La disposizione in esame si applica a partire dal periodo d'imposta 2000.

1.5.4 Art. 33 - Restituzione della quota fissa individuale per l'assistenza medica di base

Con l'articolo 33, comma 1, del "collegato" si dispone la restituzione ai contribuenti che hanno versato la quota fissa individuale per l'assistenza medica di base, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.l. 19 settembre 1992, n. 384, convertito, con modificazioni, nella legge 14 novembre 1992, n. 438, per l'anno 1993, in misura pari all'80 per cento di quanto versato.

L'importo restituito non è assoggettabile a tassazione separata ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera n-bis), del TUIR.

Il secondo comma dell'articolo 33 dispone che la restituzione degli importi come sopra determinati possa avvenire con le seguenti modalità:

- compensazione con i versamenti da eseguire ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere dal mese di gennaio 2001;
- compensazione in diminuzione delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2000;
- restituzione effettuata dal sostituto d'imposta, previa formale richiesta del contribuente, da produrre entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge in esame. Tale modalità di restituzione è alternativa a quelle illustrate alle precedenti lettere a) e b) ed opera qualora il contribuente percepisca redditi erogati da un sostituto d'imposta. La restituzione è attuata dal sostituto mediante la diminuzione delle relative ritenute, con decorrenza dal mese di gennaio 2001.

Il terzo comma, infine, affida ad un decreto dirigenziale, da emanarsi entro novanta giorni dalla entrata in vigore della legge in commento, la determinazione delle modalità di restituzione ai soggetti che non si trovano nelle condizioni di poter fruire della compensazione o della diminuzione nei modi indicati in precedenza, nonché delle modalità per attestare le somme effettivamente versate.

1.5.5 Art. 34 - Disposizioni in materia di redditi di collaborazione coordinata e continuativa

Con l'articolo 34 della legge in commento è stato modificato il trattamento fiscale applicabile ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

In particolare, la lettera b) dell'articolo citato, tramite l'inserimento nell'articolo 47 del TUIR della lettera c-bis), che definisce le varie fattispecie di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, qualifica fiscalmente i redditi erogati in relazione a tali rapporti quali "redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".

La nuova disposizione, oltre ad indicare alcuni rapporti di collaborazione coordinata e continuativa tipici, come ad esempio quelli di sindaco, di amministratore ed altri, definisce quali elementi identificativi degli "altri rapporti di collaborazione" l'assenza del vincolo di subordinazione (la cui presenza farebbe rientrare il reddito nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente) nonché la mancanza di un'organizzazione di mezzi (requisito necessario, invece, ai fini della qualificazione del reddito d'impresa).

La norma in esame, comunque, prevede espressamente che, qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente ovvero nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo, i compensi percepiti siano soggetti alle regole previste per tali redditi.

Possuno, quindi, configurarsi delle situazioni in virtù delle quali il professionista effettua collaborazioni non rientranti nell'oggetto della professione esercitata. Tali attività non costituiranno reddito di lavoro autonomo ma rientreranno tra i redditi assimilati al lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 47 del TUIR.

Si precisa, al riguardo, che ai fini dell'IVA tali prestazioni non risulteranno imponibili in quanto, sulla base dei principi generali in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività di lavoro dipendente o assimilata non è idonea a incardinare il presupposto soggettivo di applicazione del tributo.

Pertanto, alla luce delle nuove disposizioni, l'articolo 5 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 deve essere interpretato nel senso che restano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale.

L'attuale previsione normativa, inoltre, non prevede più tra i caratteri essenziali della collaborazione coordinata e continuativa la natura intrinsecamente artistica o professionale della prestazione stessa, con la conseguenza che potranno rientrare nell'ambito delle collaborazioni anche attività manuali ed operative.

Una volta ricompresa la fattispecie delle collaborazioni nell'ambito dell'articolo 47 del TUIR, alla medesima si applicano, in virtù del richiamo operato dall'articolo 48-bis del TUIR, le regole dettate dall'articolo 48 per il lavoro dipendente.

Cio comporta, tra l'altro, il riconoscimento delle detrazioni previste per il lavoro dipendente, che andranno calcolate in proporzione alla durata del contratto. Va sottolineata l'abrogazione della disposizione contenuta nel primo periodo del comma 8 dell'articolo 50 del TUIR, che consentiva la deduzione forfetaria delle spese.

Per effetto del nuovo assetto normativo, saranno assoggettate a tassazione, in base all'articolo 48 del TUIR, tutte le somme e i valori a qualunque titolo percepiti dai collaboratori, anche sotto forma di erogazioni liberali. Inoltre troverà applicazione il comma 2 dell'articolo 48 del TUIR che prevede l'esclusione di alcuni compensi dall'imponibile; al riguardo si precisa che, qualora le fattispecie previste dall'articolo in esame facciano riferimento a categorie o alla generalità dei dipendenti, tali disposizioni saranno applicabili anche a specifiche categorie o alla generalità dei collaboratori.

Un effetto particolarmente rilevante della nuova disciplina concerne la possibilità di applicare anche ai collaboratori coordinati e continuativi le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) dell'articolo 48 del TUIR in tema di stock options. Delle agevolazioni in discorso, concernenti le assegnazioni di azioni ai dipendenti, potranno perciò fruire, ad esempio, anche gli amministratori e i sindaci di società sempreché il relativo incarico non sia riconducibile all'oggetto proprio dell'attività professionale esercitata. Si fa presente che di tali agevolazioni i collaboratori potranno beneficiare già dall'anno 2001, ancorché le assegnazioni delle azioni siano state deliberate nell'anno 2000.

Si segnala, inoltre, che con l'introduzione della disposizione in esame anche il trattamento fiscale dei rimborsi per spese di viaggio alloggio e vitto, sostenute dai collaboratori coordinati e continuativi, subirà sostanziali modifiche.

L'articolo 50, comma 8, del TUIR, infatti, prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei rimborsi per le spese in parola, se documentate, corrisposte al collaboratore per prestazioni rese fuori dal comune di residenza.

Dal 2001, invece, sarà applicabile anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa la disciplina delle trasferte contenuta nell'articolo 48, comma 5 del TUIR, in ordine ai limiti oltre i quali le

indennita' di trasferta concorrono a formare il reddito imponibile. Al riguardo si precisa che le indennita' di cui trattasi sono quelle corrisposte allorché il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere il proprio lavoro e, pertanto, non potranno più essere dedotte dal reddito del collaboratore i rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro.

L'introduzione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito dell'articolo 47 del TUIR determina, inoltre, l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 24 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973, in materia di ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Cio' comporta che ai redditi percepiti dai collaboratori coordinati e continuativi non verrà più applicata la ritenuta del 20 per cento prevista dall'articolo 25 del citato decreto, ma sarà operata, all'atto del pagamento del compenso, una ritenuta calcolata sulla base dell'aliquota propria degli scaglioni di reddito corrispondenti al reddito complessivo del collaboratore stesso.

In base all'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, pertanto, il committente che effettua le ritenute dovrà entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ovvero alla data di cessazione del rapporto, effettuare il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi, tenendo conto delle detrazioni spettanti. Egli dovrà quindi rilasciare una certificazione (CUD), recante, tra l'altro, l'indicazione delle detrazioni applicate sulla base della durata del rapporto di collaborazione.

Si fa presente che l'articolo 34 in commento ha provveduto, coerentemente, a modificare talune norme in materia di ritenute, contenute negli articoli 24 e 25 del DPR n. 600 del 1973. In virtù delle richiamate modifiche, in relazione alle indennita' percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione, si rende applicabile da parte del sostituto d'imposta una ritenuta d'acconto, in misura fissa, del 20 per cento.

Si fa presente, inoltre, che per i redditi in commento corrisposti a soggetti non residenti continua ad essere operata una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento, ai sensi del comma 1-ter, inserito nel citato articolo 24 della disposizione in esame.

A completamento di quanto finora esposto si precisa che il terzo comma dell'articolo 34 stabilisce che tutti i riferimenti operati alla disciplina contenuta nell'articolo 49, comma 2, lettera a) andranno riferiti, a partire dal 2001, alle previsioni contenute nella lettera c-bis) del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR.

1.5.6 Art. 35 - Indennita' di trasferta degli ufficiali giudiziari

L'articolo 35 del "collegato" consente di regolarizzare l'omessa dichiarazione, in tutto o in parte, delle indennita' di trasferta, relative agli anni dal 1993 al 1997, percepite dagli ufficiali giudiziari per gli atti compiuti fuori dall'edificio ove l'ufficio ha sede, ai sensi dell'articolo 133 dell'ordinamento degli ufficiali giudiziari e degli aiutanti ufficiali giudiziari, approvato con DPR 15 dicembre 1959, n. 1229.

Il comma 1, in particolare, dispone che i soggetti interessati possono regolarizzare e definire la propria posizione tributaria mediante il versamento dell'imposta non assolta, determinata in considerazione di quanto disposto dall'articolo 3, comma 6, del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 314, il quale prevede che le indennita' in argomento concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. La tassa del dieci per cento dovuta su tali proventi, ai sensi degli articoli 146 e 154 del citato ordinamento, non concorre alla formazione della base imponibile e non costituisce acconto d'imposta sul reddito delle persone fisiche, come peraltro chiarito con circolare n. 326 del 23 dicembre 1997.

Il versamento dell'imposta, senza applicazione di interessi e sanzioni, è effettuato, in unica soluzione, entro il 28 febbraio 2001. È prevista, altresì, la possibilità di effettuare il versamento in forma rateale, in dodici rate bimestrali, di uguale importo, con decorrenza dalla stessa data.

Il comma 2, infine, dispone che la regolarizzazione comporta l'estinzione delle liti fiscali pendenti e che non sono rimborsabili le somme eventualmente versate.

1.5.7 Art. 36 - Redditi da lavoro dipendente prodotto all'estero

L'articolo 36 della legge in commento, attraverso l'inserimento del comma 8-bis nell'articolo 48 del TUIR, prevede la deroga alle disposizioni che impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati, stabilendo che il reddito derivante dall'attività prestata all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da dipendenti che nell'arco di dodici mesi ivi soggiornano per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di concerto con quello del Tesoro e delle Finanze.

Al riguardo, va in primo luogo precisato che la nuova normativa si rivolge a quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, in base all'articolo 2 del TUIR continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia. Si ricorda che ai fini delle imposte sui

redditi si considerano residenti: le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente; le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del codice civile; le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la residenza ai sensi del codice civile.

Resta fermo, comunque, che la nuova normativa non trovera' applicazione, qualora il contribuente presti la propria attivita' lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero. In questo caso la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne.

Affinche' operi la nuova disciplina in commento e' necessario che venga stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e che il dipendente venga collocato in un speciale ruolo estero.

Da cio' si deduce che tale normativa non si applica ai dipendenti in trasferta, in quanto manca il requisito della continuita' ed esclusivita' dell'attivita' lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico.

La disposizione in commento stabilisce che, ai fini della determinazione della base imponibile relativa all'attivita' prestata all'estero, debba essere considerata una retribuzione convenzionale, senza tener conto dei compensi effettivamente erogati. Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue che qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente alcuni benefits, questi emolumenti in natura non subiscono alcuna tassazione autonoma in quanto il loro ammontare sara' ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale.

I lavoratori dipendenti in questione conservano, comunque, la piena soggettivita' passiva per tutti gli altri redditi posseduti o comunque ad essi imputabili in base alle disposizioni tributarie di carattere generale. Da cio' discende che nessuna esclusione dalla tassazione puo' essere invocata per le indennita' di fine rapporto corrisposte da imprese italiane al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze, anche per la parte afferente ad annualita' lavorate effettivamente all'estero.

Per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, si fa presente che il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: e' sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Appare opportuno precisare che il legislatore con l'espressione "nell'arco di dodici mesi" non ha inteso far riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che puo' anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari. Per l'effettivo conteggio dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festivitа', i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Il comma 3 dell'articolo 36 in commento, inserendo il comma 1-bis all'articolo 23 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, dispone che i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi in relazione ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48, comma 8-bis, del TUIR, devono in ogni caso operare anche le ritenute fiscali. La norma introdotta mira in particolare a disciplinare le fattispecie in cui la retribuzione e' erogata da datori di lavoro esteri, imponendo ai soggetti operanti le trattenute previdenziali anche gli adempimenti propri dei sostituti d'imposta.

Va, inoltre, sottolineato che l'articolo in commento abroga l'articolo 15 del d.lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, che prevedeva, a decorrere dal 1 gennaio 2001, un credito d'imposta a favore dei datori di lavoro che impiegavano i lavoratori dipendenti in territorio estero. Tale credito era stabilito in misura pari all'ammontare delle ritenute gravanti sul reddito di lavoro dipendente.

Si rammenta, per completezza d'informazione, che la norma in commento entra in vigore dal 1 gennaio 2001. Cio' comporta che fino al 31 dicembre 2000 i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR, e che solo per i redditi corrisposti a partire dal 2001 sara' applicabile il nuovo regime. E' evidente che i valori corrisposti entro il 12 gennaio del 2001, se riferibili all'anno precedente, vanno assoggettati ad imposizione secondo il vecchio regime ai sensi dell'art. 48, comma 1, del TUIR.

1.5.8 Art. 37 - Disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche

comma 1, lettere a), b) ed e)

Erogazioni liberali a favore delle associazioni sportive dilettantistiche

In tema di erogazioni liberali a favore delle societa' sportive dilettantistiche, l'art. 37, comma 1, lettere a), b) ed e), ha introdotto le seguenti novita' al regime preesistente.

comma 1, lettera a).

Nell'articolo 13-bis, comma 1 del TUIR, e' stata sostituita la lettera i-ter (introdotta dall'art. 25, comma 5, della legge 13 maggio 1999, n. 133). La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle societa' sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione d'imposta lorda del 19% calcolata su un importo massimo di lire due milioni di lire (il limite fissato dalla legge 13 maggio 1999, n. 133 era di un milione).

Nella stessa lettera i-ter del comma 1 dell'art. 13-bis si prevede, come condizione per fruire della detrazione, che il versamento sia eseguito tramite banca, ufficio postale, ovvero con altre modalita' stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le modalita' di effettuazione dei versamenti si ricordano quelle gia' indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 (conti correnti bancari o postali intestati alle societa' sportive dilettantistiche, carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili intestati alle societa' sportive destinatarie dei versamenti).

Le predette modalita' di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

comma 1, lett. b).

Una novita' introdotta dall'art. 37 in esame (non prevista dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133) e' la modifica dell'art. 65, comma 2 del TUIR con l'aggiunta della lettera c-octies, che prevede la deducibilita', nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle societa' sportive dilettantistiche per un importo "non superiore a 2 milioni di lire o al 2% del reddito d'impresa dichiarato".

Al riguardo si precisa che detta disposizione consente, qualora le erogazioni liberali siano effettuate per un importo superiore a due milioni di lire, di calcolare l'ammontare deducibile nella misura corrispondente al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato (al netto delle erogazioni stesse). Qualora il calcolo della percentuale del reddito d'impresa dichiarato dia luogo ad un importo inferiore a due milioni, la deduzione sara' consentita fino al limite di due milioni.

Ad esempio, se un soggetto con reddito d'impresa di 150 milioni di lire effettua una erogazione liberale per tre milioni, egli potra' dedurre dal reddito d'impresa tre milioni; qualora un soggetto con reddito d'impresa di 50 milioni effettui una erogazione di tre milioni egli potra' dedurre due milioni.

Qualunque sia l'importo dell'erogazione effettuata devono essere osservate le modalita' di versamento di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera i-ter, del TUIR.

comma 1, lettera e)

L'art. 37 in commento ha, inoltre, modificato le ultime parole del comma 1 dell'art. 91-bis del TUIR.

In base a tale modifica, per le erogazioni liberali in denaro in favore delle societa' sportive dilettantistiche effettuate da soggetti all'IRPEG, la detrazione del 19% va applicata, non piu' su una base pari alla meta' del limite previsto per le persone fisiche (come era stato stabilito dall'art. 25, comma 6, della legge n. 133 del 1999) ma entro lo stesso limite fissato per le medesime e quindi pari attualmente a due milioni di lire.

Si ricorda che anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalita' di versamento di cui all'art. 13-bis, lettera i-ter, del TUIR.

Si ricorda, altresì, che tra i soggetti all'IRPEG, gli enti titolari di reddito d'impresa possono avvalersi della disposizione contenuta nell'art. 65, comma 2, lett. c-octies, del TUIR che consente di determinare l'ammontare delle erogazioni deducibili per un importo pari al due per cento del reddito d'impresa dichiarato.

comma 1, lettere c), e d)

Compensi erogati dalle associazioni sportive dilettantistiche

Le lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 37 sostituiscono rispettivamente l'articolo 81, comma 1, lettera m), e l'articolo 83, comma 2, del TUIR, riconducendo in tal modo, l'intera disciplina delle indennita', dei rimborsi forfetari di spese, dei premi e dei compensi erogati nell'esercizio diretto di attivita' sportive dilettantistiche nell'ambito del TUIR.

Coerentemente con tale impianto normativo, il comma 3 dello stesso articolo 37 abroga espressamente la legge 25 marzo 1986, n. 80, recante trattamento tributario dei proventi derivanti dall'esercizio di attivita' sportive dilettantistiche.

L'articolo 81, comma 1, lettera m), del TUIR, nella formulazione introdotta dall'articolo 37 in commento, qualifica come redditi diversi, oltre alle indennita' di trasferta e ai rimborsi forfetari di spesa, gia' ricondotti fra tali redditi dal previgente testo, anche "i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attivita' sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalita' sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto".

La disposizione recata dalla nuova formulazione del comma 2 dell'articolo

83 del TUIR dispone a sua volta che le indennita', i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 81 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a lire 10.000.000. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Parallelamente alle modifiche degli articoli 81 e 83 del TUIR, l'articolo 37 in esame sostituisce il comma 4 dell'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, assoggettando ad imposizione la parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), secondo le modalità di seguito descritte.

Sulla quota delle indennita', rimborsi forfetari di spese, premi e compensi, eccedente l'importo di dieci milioni di lire annui (importo comunque non assoggettato ad imposizione), i soggetti erogatori devono operare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta alla fonte nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'articolo 11 del TUIR, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Tale ritenuta è operata a titolo d'imposta per la parte imponibile dei redditi in questione (calcolata al netto dei primi dieci milioni esclusi dalla formazione del reddito) non superiore a quaranta milioni di lire, mentre è a titolo di acconto per la parte di redditi eccedente tale importo. Così, ad esempio, nel caso in cui un atleta percepisca compensi da uno degli enti elencati nell'articolo 81, comma 1, lett. m), del TUIR per un importo complessivo pari a settantacinque milioni di lire, i primi dieci milioni di lire non saranno assoggettati ad imposizione in quanto non imponibili, la quota di reddito eccedente tale importo è pari a quaranta milioni di lire verrà assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta, mentre i restanti venticinque milioni saranno assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto. Su quest'ultimo importo dovranno, pertanto, essere calcolate, in sede di dichiarazione dei redditi, le ulteriori imposte dovute, secondo il normale criterio di progressività.

Ai soli fini del calcolo dell'aliquota applicabile, la parte di reddito assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo.

Si precisa che non concorrono a formare l'importo complessivo di lire dieci milioni, escluso dall'imposizione, i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Con le disposizioni ora illustrate introdotte dall'articolo 37, la disciplina dei compensi corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche, già recata dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, risulta in sintesi modificata come segue:

- a) i premi e i compensi, corrisposti dagli enti sportivi espressamente elencati, al pari dell'indennità di trasferta, dei rimborsi forfetari di spese, assumono un'esatta qualificazione tributaria, come redditi diversi;
- b) viene limitato il campo di applicazione delle disposizioni in esame solo ai compensi corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, laddove il comma 4 dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999 e il decreto del Ministro delle Finanze 26 novembre 1999, n. 473, riservavano la medesima disciplina a tutti i compensi erogati per remunerare le attività finalizzate alla promozione dello sport dilettantistico. Pertanto, sono necessariamente esclusi dal trattamento agevolato previsto dall'articolo 37 in commento i compensi, richiamati nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000, corrisposti a fronte di attività amministrative o di gestione;
- c) è stato elevato da sei a dieci milioni l'importo annuo complessivo escluso dall'imposizione sui redditi ed è stato eliminato il limite, già fissato in lire novantamila, relativo a ciascuna prestazione autonomamente considerata. Pertanto, fino a quando l'importo complessivo percepito non superi i dieci milioni di lire, i compensi relativi alla singola prestazione rimangono esclusi dall'imposizione qualunque ne sia l'importo;
- d) i redditi imponibili, al netto cioè dei primi dieci milioni esclusi dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a quaranta milioni sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta è applicata a titolo d'acconto. La previgente disciplina riservava il medesimo trattamento tributario ai compensi eccedenti i limiti di lire novantamila e sei milioni, assoggettandoli in ogni caso alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

La nuova disciplina recata dall'articolo 37 si applica a decorrere dal 1 gennaio 2000. La norma fa tuttavia salvi tutti gli atti adottati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge e stabilisce che non si fa luogo a recuperi, a rimborsi d'imposta o applicazione di sanzioni nei confronti dei soggetti che anteriormente a tale data hanno assunto comportamenti, ovvero hanno corrisposto o percepito le indennità, i rimborsi o i compensi, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, recante disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche, e a quelle del decreto del Ministro delle finanze n. 473 del

1999.

Pertanto, non si fa luogo a rimborsi d'imposta relativamente alle somme percepite prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni per l'importo compreso fra lire 6.000.001 e 10.000.000.

Non si fa luogo, peraltro, a recuperi d'imposta per le somme d'importo superiore a lire 40.000.000, assoggettate a ritenute alla fonte a titolo d'imposta prima dell'entrata in vigore della legge.

Le somme già corrisposte all'entrata in vigore della legge non formano, peraltro, oggetto di riliquidazione in sede di dichiarazione dei redditi; esse, però, rilevano ai fini della corretta determinazione dell'aliquota applicabile a quella quota di reddito percepita dal contribuente, dall'entrata in vigore della legge, che eccede il limite di quaranta milioni di lire.

E' esclusa l'applicazione di sanzioni nei confronti del sostituto d'imposta che ha operato conformemente alle disposizioni dell'articolo 25 della legge n. 133 del 1999 e del decreto del Ministro delle finanze n. 473 del 1999.

L'art. 37, apportando numerose correzioni all'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, al fine di favorire lo sviluppo del settore sportivo dilettantistico, ha rivisitato le disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche, introducendo ulteriori agevolazioni e maggiori elementi di chiarezza.

Le disposizioni sopra riportate, contenute nel comma 1 dell'art. 37, si applicano, ai sensi del comma 4 del medesimo art. 37, dal 1 gennaio 2000.

comma 2

Esclusione di particolari proventi dal reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche. Modifiche all'art. 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133. Modalità di effettuazione dei versamenti e dei pagamenti

L'art. 37, comma 2, lett. a), ha, tra l'altro, sostituito il comma 1 dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

La nuova disposizione (diventa ora comma 2 del citato art. 25) prevede che "per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro per i beni e le attività culturali:

- a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni."

La disposizione sopra riportata ricalca, in sostanza, quella sostituita recata dal previgente comma 1 dell'art. 25, con le seguenti variazioni.

Nella prima parte è stato eliminato il riferimento alla occasionalità e saltuarietà dei proventi sopra specificati, rimanendo comunque fermo il limite del numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite complessivo di lire cento milioni per periodo di imposta. Riguardo al limite annuo di importo si precisa, infatti, che rimane attualmente valido quello fissato con il decreto 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attività culturali.

La disposizione contenuta nella lettera a) del comma in esame è rimasta sostanzialmente identica mentre quella contenuta nella lettera b) è stata modificata facendo riferimento, nella nuova formulazione, all'art. 108, comma 2-bis, lettera a), del TUIR.

Cio' significa (contrariamente a quanto stabilito dall'art. 1, comma 4, del citato decreto 26 novembre 1999, n. 473) che per le associazioni sportive dilettantistiche si applica la disposizione generale contenuta nell'art. 108, comma 2-bis, lettera a), valida per tutti gli enti non commerciali, ivi compresi gli enti di tipo associativo di cui all'art. 111 dello stesso TUIR.

L'art. 108, comma 2-bis, lettera a), del TUIR stabilisce che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali "i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione".

Si precisa, comunque, che costituiscono reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche la parte dei proventi eccedenti l'importo di lire cento milioni e i proventi conseguiti oltre l'ambito delle due manifestazioni per periodo d'imposta.

Il novellato comma 2 dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 4 dell'art. 37 in argomento, si applica a partire dal 1 gennaio 2000.

L'art. 37, comma 2, sostituisce, inoltre, il comma 7 dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

La nuova disposizione (ora comma 5 del riformulato art. 25) prevede che "i pagamenti a favore di societa', enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a lire 1.000.000, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalita' idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

La principale novita' rispetto al sistema previgente consiste nell'elevazione da lire centomila ad un milione del limite al di sopra del quale ogni entrata ed uscita di societa', enti o associazioni sportive dilettantistiche deve necessariamente transitare, pena la decadenza dalle agevolazioni previste dalla legge 398/91 e l'irrogazione delle sanzioni previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997, attraverso conti correnti bancari o postali a loro intestati, ovvero secondo altre modalita' idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli. Modalita' che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le altre modalita' si richiamano quelle indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 (carte di credito, bancomat, assegni non trasferibili).

Al riguardo, si ricorda che per le erogazioni liberali in denaro a favore delle societa' sportive dilettantistiche l'obbligo di effettuazione dei versamenti tramite banca o ufficio postale ovvero secondo le altre modalita' precisate nel paragrafo relativo alle erogazioni medesime, sussiste qualunque sia l'importo dell'erogazione al fine di poter fruire delle detrazioni e deduzioni di cui agli articoli 13-bis, comma 1, lettera i-ter; 65, comma 2, lettera c-octies e 91-bis, comma 1 del TUIR.

L'articolo 37 conferma, con decorrenza dal 18 maggio 1999, l'elevazione a 360 milioni di lire del limite massimo dei proventi per beneficiare delle disposizioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, stabilito dall'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999. Si rinvia, pertanto, al riguardo ai chiarimenti forniti con la circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000.

All'anzidetta circolare si fa rinvio anche per le precisazioni concernenti la riduzione del coefficiente di redditivita' dal 6 al 3 per cento, gia' stabilita dal comma 3 dell'articolo 25 citato.

1.5.9 Art. 38 - Erogazioni liberali per progetti culturali

L'articolo in commento, con l'aggiunta di un'ulteriore lettera (c-nonies) al secondo comma dell'art. 65 del TUIR, disciplina la deducibilita' dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali, destinate a finanziare progetti culturali, nonche' le caratteristiche dei soggetti beneficiari ed i limiti entro cui tale beneficio e' ammesso.

Viene prevista la deducibilita' dal reddito d'impresa di erogazioni liberali in denaro effettuate a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.

Il Ministero per i beni e le attivita' culturali individuera' con proprio decreto i soggetti e le categorie di soggetti che possono beneficiare delle predette erogazioni.

Con lo stesso decreto verranno definiti gli obblighi di informazione cui saranno tenute sia le imprese erogatrici sia i soggetti beneficiari dei contributi.

Dette informazioni verranno, quindi, comunicate entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, al centro informativo del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze.

I soggetti beneficiari che in un determinato anno abbiano ricevuto somme in misura maggiore della quota assegnata dal ministero per i beni culturali ed ambientali, eccedenti quindi il limite degli stanziamenti previsti, versano allo Stato un importo pari al 37% della differenza.

Con il comma 2, dell'art. 38, del "collegato" viene stabilito che la deducibilita' delle erogazioni in parola e' ammessa a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2001 e che la stessa non ha effetto ai fini della determinazione dalla imposta da versare a titolo di acconto per il medesimo periodo d'imposta.

1.5.10 Art. 39 - Disposizioni fiscali relative a fondi pubblici di agevolazione

L'art. 39 dispone, con norma interpretativa, l'esclusione dall'IRPEG dei fondi pubblici di agevolazione, istituiti e regolati da leggi dello Stato o delle regioni, facendoli rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 88, comma 1, del TUIR. La norma stabilisce, altresì, che non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate.

Al riguardo, si fa presente che la disposizione in esame consente di risolvere le incertezze interpretative sorte in passato in materia di trattamento tributario dei fondi di rotazione sia statali che regionali e di superare, altresì, un oneroso contenzioso che vede coinvolta l'Amministrazione finanziaria.

1.5.11 Art. 40 - Campione d'Italia

L'articolo 40 del "collegato" introduce rilevanti modifiche al regime previsto dall'art. 132 del TUIR.

Come è noto, il citato articolo 132 dispone un peculiare sistema di calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in favore di quanti risiedono nel comune di Campione d'Italia e, nel territorio del medesimo comune, producono il proprio reddito in franchi svizzeri.

Il particolare meccanismo, basato sull'utilizzo di un tasso di cambio convenzionale per la conversione dei suddetti redditi in lire, risponde alla ratio di perequare la pressione fiscale nei confronti dei cittadini campionesi.

Questi ultimi, infatti, operando in un contesto economico sostanzialmente assimilabile a quello svizzero - caratterizzato dall'utilizzo del franco svizzero e dal costo della vita notoriamente superiore a quello registrato in Italia - sarebbero penalizzati dalla conversione dei redditi in lire secondo le modalità ordinarie previste dall'articolo 9 del medesimo testo unico.

La previgente versione del citato articolo 132, tuttavia, aveva mostrato due rilevanti limiti, tali da indurre il legislatore ad intervenire sulla norma.

In particolare, è stata avvertita l'esigenza di estendere il beneficio anche ai campionesi che, a causa della penuria di alloggi, si vedono costretti ad abitare presso i comuni limitrofi del Canton Ticino, pur continuando effettivamente ad esercitare la propria attività lavorativa a Campione, mantenendovi il proprio domicilio.

D'altra parte, essendosi notevolmente attenuato il differenziale inflazionistico tra l'Italia e la Svizzera, stanti le modalità di calcolo del tasso convenzionale, la concreta portata del beneficio, come evidenziato nella relazione d'accompagnamento del provvedimento in rassegna, aveva finito per superare l'originaria esigenza perequativa con il pericolo di conferire, in realtà, un cospicuo vantaggio fiscale ai residenti a Campione d'Italia. Quest'ultima considerazione, tra l'altro, ha suggerito al legislatore l'opportunità di introdurre alcune cautele anti-abuso nella nuova versione della norma.

Il legislatore, pertanto, è intervenuto sull'articolo 132 del TUIR introducendo le seguenti innovazioni:

- a) estensione del beneficio alle persone fisiche iscritte all'AIRE di Campione d'Italia, ivi aventi domicilio fiscale, già residenti nel medesimo comune e residenti nel Canton Ticino della Confederazione elvetica (comma 3 dell'art. 132, come modificato dall'art. 40, comma 2, lett. c);
- b) perdita del beneficio nel caso in cui i redditi prodotti in franchi svizzeri superino un importo complessivo pari a 200.000 franchi (comma 1 c) dell'art. 132, come modificato dal citato art. 40, comma 2, lett. a);
- c) nuovo meccanismo di determinazione del tasso di cambio convenzionale, ad opera dei competenti Ministeri, quale mero adeguamento del tasso di cambio ufficiale rilevato nel triennio precedente all'effettiva differenza calcolata in valori assoluti tra i prezzi al consumo mediamente registrati nei due paesi nel medesimo periodo (comma 1 dell'art. 132, come modificato dal citato art. 40, comma 2, lett. a);
- d) determinazione e assolvimento del debito d'imposta in lire (comma 2 dell'art. 132, come modificato dal citato art. 40, comma 2, lett. b).

È bene precisare che, per effetto del comma 3 del richiamato art. 38, le nuove modalità di determinazione del tasso di cambio convenzionale e di assolvimento dell'imposta, nonché il citato limite di 200.000 franchi, sono applicabili dal 1 gennaio 2001.

È invece immediatamente applicabile l'estensione del beneficio, come attualmente disciplinato, in favore dei cittadini iscritti all'AIRE.

Si osserva, inoltre, che per effetto della norma interpretativa recata dal comma 1 del citato articolo 40, l'estensione in favore dei cittadini iscritti all'AIRE è altresì applicabile a tutti i rapporti non esauriti, dunque anche con riferimento a periodi di imposta pregressi.

Si fa riserva di aggiornare le istruzioni di carattere tecnico precedentemente impartite con circolari 10 maggio 1979, n. 15/3020; 17 giugno 1980, n. 19/10/250; 15 febbraio 1984, n. 5/15/720.

2 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

2.1 NORME IN MATERIA DI IVA

2.1.1 Art. 41 - Disposizioni di coordinamento formale e razionalizzazione della disciplina di taluni materiali di recupero

Il comma 1, lettere a), c) e d), ed il comma 2 dell'art. 41 del "collegato" introducono modifiche agli articoli 19, comma 3, lett. e), e 74, decimo ed undicesimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e all'art. 42, comma 1, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazione dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. La natura delle modifiche e' puramente redazionale e deriva dalla necessita' di coordinare il testo delle citate disposizioni con la integrazione dello stesso articolo 74 ad opera dell'art. 8, comma 1, della legge 18 giugno 1998, n. 192, che ha aggiunto un nuovo comma dopo il quarto, con conseguente rinumerazione dei successivi.

Di carattere innovativo, invece, e' la disposizione contenuta nella lettera b) del comma 1, dell'art. 41 in esame, che aggiunge all'art. 68 del citato DPR n. 633 del 1972 la lettera c-bis), la quale prevede il non assoggettamento ad IVA delle importazioni aventi ad oggetto rottami, cascami e altri materiali di recupero indicati ai commi ottavo e nono dell'art. 74 dello stesso DPR n. 633 del 1972.

La disposizione intende attribuire il medesimo trattamento fiscale previsto per le analoghe cessioni interne. Peraltro, come gia' chiarito al punto 2.1 della circolare 2 agosto 1999 n. 165/E in relazione agli acquisti intracomunitari dei beni in discorso, che beneficiano egualmente del non assoggettamento ad IVA, si fa presente che anche per le importazioni non assume rilevanza "la circostanza che nella normativa interna il beneficio ha assunto, rispetto al passato, un carattere anche soggettivo", atteso che all'atto dell'importazione il soggetto interessato non sara' tenuto ad accertare la sussistenza dei requisiti soggettivi in capo al cedente estero.

2.1.2 Art. 42 - Norme in materia di mercato dell'oro

Opzione per la tassazione delle cessioni di oro da investimento

L'art. 10, primo comma, n. 11 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 prevede una esenzione oggettiva dall'IVA per le cessioni di oro da investimento, come definito nello stesso articolo. E', tuttavia, consentito ai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento di poter optare per l'applicazione dell'imposta, dandone apposita comunicazione in sede di dichiarazione annuale, come precisato nella circolare n. 247/E del 29 dicembre 1999.

Il comma 1 dell'art. 41 del "collegato" estende tale facolta' anche ai soggetti che commerciano oro da investimento.

In particolare, la disposizione intende consentire a questi ultimi soggetti di beneficiare, attraverso l'opzione per la tassazione, della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti ed importazioni di beni e servizi, che rimarrebbe preclusa nel caso in cui i predetti operatori effettuassero cessioni di oro da investimento esenti.

Infatti, l'art. 19, comma 3, lett. d), del citato DPR n. 633 del 1972, consente, in relazione alla effettuazione di cessioni di oro da investimento esenti, la detrazione dell'IVA assolta a monte esclusivamente a coloro che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento.

Il successivo comma 5-bis del citato art. 19 accorda ai soggetti diversi da quelli sopra menzionati la possibilita' di detrarre l'IVA, limitatamente agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di oro diverso da quello da investimento, destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura o per conto degli stessi soggetti, ovvero di oro da investimento la cui cessione e' avvenuta con addebito di imposta; la medesima detrazione e' consentita anche con riferimento alle prestazioni di servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro.

Si richiama, infine, l'attenzione sulla circostanza che l'opzione prevista dall'art. 10, n. 11), del DPR n. 633 del 1972 puo' essere esercitata solo per le cessioni di oro da investimento effettuate nei confronti di soggetti di imposta che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, i quali hanno la possibilita' di recuperare l'imposta loro addebitata attraverso il meccanismo della detrazione, mentre le medesime cessioni effettuate nei confronti di privati consumatori continuano ad essere esenti da IVA.

Regime fiscale delle operazioni concernenti l'oro in lamine.

Il comma 2 del menzionato art. 41 del "collegato" ha modificato l'art. 3, comma 11 della legge 17 gennaio 2000, n. 7, concernente la "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998", definendo meglio la portata della interpretazione autentica, contenuta in tale articolo. Viene, infatti, chiarito che alle cessioni e alle importazioni dell'oro in lamine si applica il regime di esenzione previsto dagli articoli 10, n. 11), e 68, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, vigenti antecedentemente alle modifiche introdotte dalla richiamata legge n. 7 del 2000.

Con la soppressione della parola "anche", contenuta nella precedente formulazione della norma, infatti, si e' voluto precisare che il regime di esenzione dall'IVA e' riservato alle cessioni ed importazioni di oro in lamine effettuate anteriormente all'entrata in vigore del nuovo trattamento fiscale dell'oro, atteso che per sua natura e per l'uso che ne viene fatto l'oro in lamine puo' considerarsi assimilabile all'oro industriale. Conseguentemente, per l'oro in lamine non risulta applicabile il regime di esenzione previsto

per l'oro da investimento, trattandosi di una tipologia di oro totalmente diversa.

Pertanto, con l'entrata in vigore della legge n. 7 del 2000 che ha riservato il regime di esenzione esclusivamente all'oro da investimento, l'oro industriale, compreso l'oro in lamine, risulta ora assoggettato all'IVA nella misura del 20%.

Attesa la natura interpretativa della disposizione il legislatore ha ritenuto di dover lasciar immutato il trattamento delle operazioni già effettuate con applicazione di un diverso regime impositivo, non consentendo né di poter chiedere il rimborso dell'imposta eventualmente assolta, né di poter effettuare le variazioni previste dall'art. 26 del citato DPR n. 633 del 1972.

2.1.3 Art. 43 - IVA sulle mense scolastiche

L'articolo 43 dispone che rientrano tra le prestazioni di servizi di cui al numero 37), della Tabella A, parte seconda, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dagli enti locali nelle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle scuole materne e negli asili nido.

Il predetto numero 37) prevede, tra l'altro, l'assoggettamento all'IVA nella misura del 4 per cento per le "somministrazioni di alimenti e bevande effettuate { nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado { anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni";.

Pertanto la disposizione recata dal suddetto articolo 43, inserita nel contesto del citato n. 37, uniforma il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile alle prestazioni delle mense scolastiche e degli asili nido, a prescindere dal soggetto erogatore. La medesima norma contribuisce a risolvere i dubbi interpretativi sorti con gli orientamenti precedentemente espressi dall'Amministrazione finanziaria, da ultimo con la circolare n. 31 del 22 maggio 1990 della soppressa Direzione Generale delle Tasse ed II. II. sugli Affari, nei quali era stato precisato che alle prestazioni relative al vitto effettuate dagli enti pubblici territoriali nelle scuole pubbliche si rendeva applicabile la disposizione di esenzione prevista dall'articolo 10, numero 20, del predetto DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, in base alla modifica apportata dal menzionato articolo 43, si ritiene utile precisare che la medesima aliquota IVA del 4 per cento risulta applicabile anche alle prestazioni di cui sopra rese nelle scuole materne ed asili nido, anche in esecuzione di contratti di appalto o di convenzioni.

Infine, la norma in argomento, nel secondo periodo, sana eventuali comportamenti fiscali non conformi, facendo salvo il trattamento fiscale già applicato, disponendo, quindi, che non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate né è consentita la variazione di imposta ai sensi dell'articolo 26 del menzionato DPR n. 633 del 1972.

2.1.4 Art. 44 - IVA sui premi relativi alle corse di cavalli

L'articolo 44 contiene disposizioni relative alla configurazione del presupposto soggettivo d'imposta, ai fini dell'IVA, in relazione alla attività di impiego di cavalli da corsa in gare organizzate dall'UNIRE.

A tale fine è richiesto un parametro di ordine quantitativo, costituito dalla proprietà o dalla gestione di almeno cinque cavalli, ed il requisito della abitualità della partecipazione alle gare ippiche di trotto, galoppo e siepone, organizzate dall'UNIRE.

Tali presupposti devono risultare da un apposito elenco, istituito presso l'UNIRE, che consente all'Ente di svolgere compiti di verifica e di controllo.

I soggetti che entro il mese di dicembre sono iscritti in tale elenco acquistano, ai fini IVA, la soggettività passiva d'imposta. Sulla base di tale presupposto la norma dispone che detti soggetti applicano il tributo anche sui premi al traguardo che percepiscono ai sensi dell'art. 3 della legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni. Su tali premi, per espressa previsione normativa, l'imposta si applica con l'aliquota del 10 per cento. Si ritiene opportuno precisare che le scuderie di cavalli non iscritte nell'elenco istituito presso l'UNIRE, che istituzionalmente percepiscono i suddetti premi, per tale aspetto continuano a svolgere attività non rilevante ai fini del tributo.

2.1.5 Art. 45 - Regime speciale per gli esercenti agenzie di vendita all'asta

L'articolo 45 abroga l'art. 74, dodicesimo comma, del DPR n. 633 del 1972, concernente particolari modalità di determinazione dell'imposta per le cessioni effettuate dalle case d'asta, ed introduce un nuovo regime speciale IVA per i soggetti che organizzano tali vendite. Le nuove disposizioni, per ragioni di ordine sistematico, vengono inserite nell'ambito del d.l. n. 41 del 1995, convertito dalla legge n. 85 del 22 marzo 1995 e successive modificazioni, recante la disciplina IVA detta "regime del margine", prevista per la rivendita di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. In tale provvedimento viene, pertanto inserito l'art. 40-bis.

La innovazione normativa recepisce le disposizioni comunitarie dettate per tale specifico settore (articolo 26 bis, C., della direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, introdotto dalla direttiva n. 94/5/CE del 14 febbraio 1994), alle quali devono attenersi gli Stati membri che intendano

adottare regimi speciali per le vendite all'asta, rispetto alle quali le disposizioni recate dall'abrogato articolo 74, dodicesimo comma, non risultavano del tutto conformi.

Il nuovo regime si applica, sotto il profilo soggettivo, alle cessioni effettuate dagli esercenti agenzie di vendite all'asta che, sulla base di contratti di commissione, agiscono in nome proprio e per conto delle seguenti categorie di committenti:

- soggetti che non agiscono nella veste di soggetti passivi d'imposta;
- contribuenti che non hanno potuto detrarre, neppure parzialmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis e 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972, l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione del bene e che, pertanto, vendono il bene al commissionario in esenzione da IVA ai sensi dell'articolo 10, n. 27-quinquies del medesimo DPR;
- contribuenti che nel proprio stato comunitario di appartenenza godono del regime di franchigia previsto per le piccole imprese;
- contribuenti che vendono il bene al commissionario applicando il particolare regime del margine previsto dal d.l. n. 41 del 1995, sopra citato.

Sotto il profilo oggettivo, la nuova disposizione e' applicabile agli stessi beni gia' oggetto della disciplina del "margine". Le modalita' di determinazione dell'imposta, di seguito illustrate, si applicano, pertanto, alle rivendite, effettuate dalle case d'asta sulla base dei predetti contratti di commissione, aventi ad oggetto i seguenti beni:

- beni mobili usati. Devono considerarsi tali, come gia' precisato con la circolare 22 giugno 1995, n. 177/E, i beni suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione;
- oggetti d'arte, oggetti d'antiquariato e da collezione. Tali beni vengono individuati dalla Tabella prevista dall'art. 36, comma 1, del citato d.l. n. 41 del 1995, allegata al medesimo decreto.

Sotto l'aspetto territoriale i suddetti beni devono essere acquistati, sulla base dei contratti di commissione, nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro della Comunita' Europea.

Il nuovo regime introdotto dalla disposizione in esame e' definibile "regime del margine" in quanto l'organizzatore delle vendite all'asta acquista i beni senza subire la rivalsa dell'imposta, sebbene il tributo possa aver concorso alla determinazione del prezzo dovuto al committente, e prevede che la base imponibile sia costituita sostanzialmente dal solo utile realizzato mediante la rivendita.

In particolare, l'imposta deve essere applicata sulla differenza tra il corrispettivo dovuto dall'acquirente del bene, comprensivo della commissione e di altre eventuali spese a lui addebitate dall'organizzatore della vendita, e l'importo che l'agenzia deve corrispondere al committente, costituito dal prezzo di aggiudicazione del bene, al netto della commissione prevista dal contratto di mandato.

Trattandosi di un sistema di determinazione dell'imposta definibile del "margine", sulla fattura emessa dall'agenzia d'asta non deve essere esposta l'imposta separatamente dal corrispettivo. Tale modalita' di fatturazione risulta conforme al citato articolo 26 bis, C., della direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977.

Il comma 2 dell'art. 40-bis prevede l'indetraibilita' dell'imposta afferente alle spese accessorie alla vendita.

Il successivo comma 4 precisa, inoltre, che il momento di effettuazione dell'operazione di vendita dei beni all'agenzia d'asta, analogamente a quanto previsto dall'art. 6, secondo comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972, per i passaggi di beni dal committente al commissionario, e' individuato nell'atto di rivendita degli stessi da parte dell'agenzia.

Non e' stabilita una specifica data di entrata in vigore del nuovo regime previsto per le agenzie esercenti vendite all'asta. Tuttavia, si ritiene che non siano applicabili all'articolo 45 in esame gli ordinari termini di entrata in vigore della legge. Cio' in quanto l'articolo 3, comma 1, dello statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212 dispone che "{.relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono." La soppressione del regime speciale previsto dall'articolo 74, dodicesimo comma e l'applicazione del nuovo regime "del margine" entrano, pertanto, in vigore a partire dal primo gennaio 2001.

2.1.6 Art. 46 - Disposizioni in materia di territorialita' ai fini IVA

La disposizione contenuta nell'art. 46 del provvedimento in esame sopprime le parole "a soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunita' economica europea", contenute nell'ultimo periodo dell'art. 7, quarto comma, lett. f), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, introducendo un'importante novita' ai fini della territorialita' dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, la modifica introdotta estende il trattamento fiscale vigente per le locazioni (comprese quelle finanziarie), noleggi e simili di mezzi di trasporto effettuate nei confronti di soggetti extracomunitari, anche a quelle rese a clienti residenti o domiciliati in Italia o, comunque, in altro Stato membro dell'U.E., per cui dette prestazioni non sono

territorialmente rilevanti e, come tali, non soggette al tributo, se utilizzati al di fuori della Comunità europea, a prescindere dal domicilio o residenza del committente.

Pertanto, le operazioni in esame, rese da operatore nazionale, rientrano nell'ambito applicativo dell'IVA solo se utilizzate in ambito comunitario; conseguentemente, in caso di utilizzo del mezzo di trasporto in parte in territorio comunitario e in parte al di fuori dell'U.E., dovrà considerarsi imponibile la percentuale del canone di locazione corrispondente all'utilizzo che ne è stato fatto in ambito comunitario.

Il legislatore ha inteso in questo modo allineare la normativa nazionale con quella degli altri Paesi comunitari, evitando possibili discriminazioni concorrenziali a sfavore degli operatori nazionali del settore.

2.1.7 Art. 47 - Contabilità separata ai fini della detrazione IVA

L'articolo 47 dispone che tra gli enti indicati all'art. 19-ter, terzo comma, secondo periodo, del DPR 26 ottobre 1972, devono intendersi ricomprese le "amministrazioni dello Stato".

Il citato art. 19-ter, al primo comma, stabilisce che per gli enti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole è ammessa in detrazione, in base agli articoli precedenti e con le limitazioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Il secondo comma dispone, tra l'altro, che la predetta detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Successivamente, il terzo comma, secondo periodo, prevede che per le regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la predetta contabilità separata è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

Invero, quest'ultima disposizione, che non fa alcun cenno alle "amministrazioni dello Stato", ha suscitato dubbi interpretativi circa la riconducibilità delle predette amministrazioni tra i soggetti destinatari della medesima disposizione.

Pertanto, la norma recata dall'articolo 47, nel ricomprendere fra gli enti di cui al citato terzo comma dell'art. 19-ter, anche le "amministrazioni dello Stato", supera le predette incertezze interpretative sanando, nel contempo, le situazioni pendenti che vedono coinvolti gli organi dello Stato.

Ovviamente, la sopramenzionata norma trova applicazione nei confronti delle "amministrazioni" dello Stato che risultano soggette alle disposizioni in materia di contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge o di statuto.

2.1.8 Art. 48 - Aliquota IVA del 10% per le strutture ricettive

Modifiche al numero 120) della Tabella A, Parte Terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Il comma 1 dell'articolo 48 del "collegato" riformula il numero 120) della Tabella A, Parte Terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di adeguare la disposizione all'evoluzione normativa nel settore delle strutture alberghiere e ricettive.

Il riformulato numero 120) della Tabella A, Parte Terza stabilisce l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle prestazioni rese a clienti alloggiati nelle strutture ricettive così come definite dall'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modificazioni.

Il richiamo operato all'articolo 6 della legge n. 217 del 1983 comporta un ampliamento del novero delle strutture ricettive, con la conseguenza che sono ora soggette all'aliquota del 10% fattispecie precedentemente non espressamente contemplate, quali, ad esempio, i servizi resi in dipendenza dell'utilizzo di case e di appartamenti per vacanze, di case per ferie, ecc..

Modifiche al numero 121) della Tabella A, Parte Terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Il comma 2 dell'articolo 48 del "collegato" modifica il numero 121) della Tabella A, Parte Terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

In virtù della modifica apportata, l'aliquota IVA del 10% risulta ora applicabile anche alle somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in pubblici esercizi di categoria lusso, precedentemente escluse dal beneficio dell'aliquota ridotta ed assoggettate ad aliquota ordinaria del 20%.

2.1.9 Art. 49 - Aliquota del 10% sui prodotti omeopatici

Il comma 1 dell'articolo 49 del "collegato" riformula il numero 114) della Tabella A, Parte Terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, al fine di rendere applicabile l'aliquota IVA del 10% ai prodotti omeopatici.

I prodotti omeopatici vengono, quindi, espressamente inseriti tra i farmaci indicati nel citato numero 114) della Tabella A, Parte Terza, soggetti all'aliquota IVA del 10%.

Il successivo comma 2 del citato articolo 49 stabilisce che la disposizione trova applicazione a decorrere dal 1 gennaio 2001.

2.1.10 Art. 50 - Agevolazioni per i disabili

Il comma 1 dell'articolo 50 sostituisce il numero 31) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, concernente i beni ed i servizi destinati a facilitare il movimento e la locomozione dei soggetti disabili, assoggettati alla aliquota IVA del 4%.

La nuova disposizione mantiene immutate le agevolazioni già previste dalla prima parte del sostituito numero 31) della tabella A, parte II, per i beni atti al superamento delle barriere architettoniche destinati ai soggetti con ridotte o impedito capacità motorie.

Viene invece ampliato l'ambito dell'agevolazione in relazione ai veicoli destinati ai disabili.

In particolare:

- tra i soggetti beneficiari sono comprese anche le persone non vedenti e sordomute. I veicoli potranno essere acquistati con l'aliquota IVA del 4% direttamente da tali soggetti ovvero dai familiari di cui essi siano fiscalmente a carico. Limitatamente a tali categorie di portatori di handicap, come già chiarito, in relazione ai benefici IRPEF, con la circolare n. 74/E del 12 aprile 2000, non è richiesto che i veicoli siano dotati di specifici adattamenti;
- per i veicoli con motore diesel, oggetto dell'agevolazione, viene elevato da 2500 centimetri cubici a 2800 centimetri cubici il limite di cilindrata massimo necessario per la fruizione del beneficio.

Le altre modifiche apportate al precedente testo del n. 31) in relazione ai veicoli hanno valenza ricognitiva, in quanto sono tese a conferire organicità e sistematicità alla materia. A tal fine, vengono inserite nella Tabella A, parte II, le previsioni recate dall'art. 8, comma 3, della legge n. 449 del 1997, concernenti l'applicazione della aliquota IVA del 4% all'acquisto di veicoli da parte di soggetti portatori di handicap con ridotte o impedito capacità motorie. Fermo restando quanto sopra illustrato in merito agli aspetti innovativi della norma, per i rimanenti aspetti l'ambito oggettivo e soggettivo delle agevolazioni risulta essere quello già delineato dal modificato numero 31) della Tabella A, parte II, e dal citato articolo 8 della legge n. 449 del 1997. Si fa, pertanto, rinvio ai chiarimenti forniti con le circolari 15 luglio 1998, n. 186/E e 31 luglio 1998, n. 197/E.

Il comma 2 dell'articolo 50 ribadisce che per l'applicazione dell'agevolazione alle cessioni dei suddetti autoveicoli devono comunque essere osservate le disposizioni dell'articolo 1 della legge 9 aprile 1986, n. 97.

L'agevolazione, pertanto, può essere applicata anche per successivi acquisti, purché effettuati non prima di quattro anni dal precedente, fatta eccezione per le ipotesi in cui il primo veicolo agevolato sia stato cancellato dal pubblico registro automobilistico.

Con il testo normativo in commento si è provveduto ad inserire una specifica disposizione riguardante l'esenzione dalla tassa automobilistica per i soggetti non vedenti e sordomuti, intervenendo sull'articolo 17 del Testo Unico delle leggi sulle tasse automobilistiche mediante il rinvio alle previsioni legislative sull'IVA.

Cio ha consentito di armonizzare, sotto il profilo fiscale, le due normative tributarie concernenti le agevolazioni concesse agli stessi portatori di handicap. Ne consegue che gli autoveicoli aventi le caratteristiche individuate ai fini IVA non sono assoggettati alla tassa automobilistica.

Le innovazioni introdotte dall'articolo in esame, per espressa previsione normativa, entrano in vigore dal 1 gennaio 2001.

2.1.11 Art. 51 - Acquisizione di aree e di opere da parte dei comuni

L'articolo 51 dispone che non deve intendersi rilevante agli effetti dell'IVA, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione di aree o di opere di urbanizzazione nei confronti dei comuni come scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione.

In particolare la disposizione in esame chiarisce il trattamento tributario, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, applicabile alle predette cessioni effettuate dai titolari delle concessioni ad edificare, a scomputo totale o parziale della quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, come disciplinato dalle disposizioni di cui alla legge 28 gennaio 1977, n. 10 (cosiddetta "Legge Bucalossi").

Precedentemente, infatti, il contrastante orientamento sussistente sulla predetta problematica tra la prassi ministeriale e la giurisprudenza amministrativa, circa l'effettivo trattamento fiscale da riservare alle suddette operazioni, aveva originato oggettive situazioni di incertezza.

Pertanto, l'articolo 51 supera i predetti dubbi e stabilisce che la cessione ai comuni di aree ed opere di urbanizzazione, da parte dell'impresa titolare della concessione ad edificare, a scomputo della quota di urbanizzazione, costituisce un'operazione non rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto alla stregua del trattamento fiscale applicabile al versamento in denaro della predetta quota effettuato,

alternativamente, dalla medesima impresa.

Infine, nella menzionata norma il legislatore ha avuto modo, altresì, di prevedere che l'operazione di cessione non determina alcun limite alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti le operazioni in questione, effettuati da parte delle imprese concessionarie.

2.1.12 Art. 52 - Rimborsi trimestrali delle eccedenze di credito IVA

L'articolo 52 integra il secondo comma dell'articolo 38-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo un'ulteriore ipotesi per richiedere il rimborso infrannuale dei crediti IVA maturati.

In particolare, con la modifica apportata al secondo comma dell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, viene stabilito che il rimborso infrannuale può essere richiesto anche nell'ipotesi di cui all'articolo 30, terzo comma, lettera c), del medesimo decreto, ossia nell'ipotesi di acquisto e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Prima di tale intervento normativo, l'articolo 38-bis, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, riconosceva al contribuente il diritto di richiedere il rimborso infrannuale dell'imposta sul valore aggiunto, prestando le prescritte garanzie, quando l'importo relativo all'eccedenza detraibile del trimestre fosse superiore a cinque milioni di lire, solo nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 30, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, ossia nell'ipotesi di:

- a) effettuazioni di operazioni attive assoggettate ad aliquote inferiori a quelle applicate agli acquisti e alle importazioni;
- b) operazioni non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al venticinque per cento del volume d'affari.

La disposizione contenuta nel citato articolo 30, terzo comma, lettera c), prevede che il contribuente può chiedere il rimborso annuale, "limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche".

Va rilevato che la modifica apportata all'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972 esclude la possibilità per il contribuente di richiedere il rimborso trimestrale per l'acquisto di beni e servizi per studi e ricerche.

Si precisa, infine, che il rimborso infrannuale per l'acquisto di beni ammortizzabili può essere richiesto a condizione che l'acquisto di tali beni sia superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni dei beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuati nel trimestre.

Per quanto esposto, è possibile richiedere il rimborso trimestrale per l'acquisto di beni ammortizzabili qualora ricorrano le seguenti condizioni:

- l'importo dell'eccedenza detraibile del trimestre chiesto a rimborso superi cinque milioni;
- l'ammontare degli acquisti e delle importazioni di tali beni sia superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'IVA, effettuati nel trimestre di riferimento.

2.1.13 Art. 53 - Modifiche all'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, concernente disposizioni in materia di IVA

Modifiche all'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133

L'articolo 53 del "collegato" apporta modifiche al nuovo regime IVA infragruppo introdotto dall'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Le modifiche sono state introdotte al fine di superare i problemi applicativi riscontrati nei primi anni di vigenza della nuova disciplina.

L'articolo 6 della legge n. 133 del 1999, nella previgente formulazione, disponeva, infatti, che le prestazioni di servizi, rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario, effettuate da società facenti parte di un gruppo bancario, erano esenti da IVA, a condizione che l'attività ausiliaria fosse svolta "esclusivamente" nei confronti delle società del gruppo medesimo.

Ai fini della concessione del citato regime di esenzione, l'attività ausiliaria avrebbe dovuto, quindi, esaurirsi all'interno del gruppo medesimo, con la conseguenza che l'effettuazione di prestazioni di servizi a soggetti terzi rispetto alle società appartenenti al gruppo bancario, anche se in misura marginale, pregiudicava l'applicabilità dell'esenzione in rapporto alle operazioni rese nei confronti delle società del gruppo.

La precedente formulazione dell'articolo 6 veniva, quindi, a vanificare la stessa finalità della norma, consistente nella necessità di evitare che i soggetti legittimati a recuperare solo parzialmente l'imposta assolta a monte, per effetto delle limitazioni imposte dal meccanismo del pro-rata, subissero una penalizzazione quando affidavano all'esterno la fornitura di servizi ausiliari per l'espletamento della propria attività.

La norma vuole, infatti, evitare che i soggetti in questione sopportino il maggior costo conseguente all'indetraibilità, totale o parziale, dell'IVA relativa ai servizi acquisiti, rispetto a quanto si verificherebbe se la prestazione fosse prodotta all'interno dell'impresa. In tale ultimo caso, è

del tutto ininfluyente la circostanza che l'impresa effettui prestazioni di servizi anche nei confronti di terzi che sono naturalmente da assoggettare all'imposta.

Il menzionato articolo 53 del "collegato" elimina la condizione dell'esclusività, con la conseguenza che l'esenzione si rende applicabile a tutte le prestazioni di carattere ausiliario effettuate nei confronti dei soggetti appartenenti al gruppo, fermo restando l'assoggettamento ad imposta delle prestazioni di servizi rese a soggetti terzi, anche se queste rivestono il carattere dell'ausiliarità.

Inoltre, l'articolo 53 del "collegato" aggiunge il comma 3-bis all'articolo 6 della legge n. 133 del 1999.

Il nuovo comma stabilisce che il controllo nella forma dell'influenza dominante di cui al numero 2) del primo comma dell'art. 2359 del codice civile si considera esistente anche nei casi previsti dall'art. 23, comma 2, del d.lgs. 1 settembre 1993, n. 385.

Il richiamo al testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia integra la nozione di controllo e dà rilievo a ulteriori situazioni, quali, ad esempio, il diritto di nominare o revocare la maggioranza degli amministratori, e la sussistenza di rapporti di carattere finanziario ed organizzativo che sottendono a capacità di indirizzare la gestione della società partecipata.

Rientrano, in tal modo, nell'ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione le fattispecie di controllo congiunto, precedentemente escluse.

Da ultimo, per i consorzi tra banche di cui all'articolo 6, comma 1, lettera b), della legge n. 133 del 1999, la lettera f) del citato articolo 53 proroga al 31 dicembre 2003 il termine del regime di esenzione, inizialmente fissato al 31 dicembre 2000.

Indennità per il subentro nel rapporto di agenzia

Il comma 2 dello stesso articolo 53 stabilisce l'irrilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle indennità corrisposte all'impresa di assicurazione dall'agente che subentra in un preesistente rapporto di agenzia.

Nello specifico, la norma ha riguardo alle pattuizioni contrattuali in base alle quali all'impresa assicuratrice è riconosciuto il diritto di rivalsa nei confronti del nuovo agente per le indennità pagate all'agente cessato.

La norma chiarisce che le suddette indennità non costituiscono corrispettivo agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, con la conseguenza che le stesse non sono soggette agli obblighi contabili di cui al Titolo II del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

2.1.14 Art. 54 - Donazioni di opere librerie e di dotazioni informatiche

L'articolo 54 del "collegato" introduce agevolazioni fiscali per la diffusione di prodotti editoriali e delle dotazioni informatiche, ceduti gratuitamente agli enti locali, agli istituti di prevenzione e pena, nonché alle istituzioni scolastiche, agli orfanotrofi ed agli enti religiosi.

La norma, infatti, stabilisce che i beni oggetto delle suddette donazioni, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, sono equiparati, ai fini IVA, ai beni distrutti, mentre, ai fini delle imposte sui redditi, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, e dell'articolo 54, comma 1, lettera d) del TUIR.

In conseguenza, il donante può cedere i beni senza applicazione dell'IVA e, al contempo, senza subire limitazioni del diritto alla detrazione.

Viene rimosso, pertanto, da parte del legislatore, uno dei principali ostacoli al ricorso a tali cessioni gratuite, ordinariamente esenti da imposta ai sensi del n. 12 dell'art. 10 del DPR n. 633 del 1972, costituito dalla limitazione all'esercizio del diritto alla detrazione.

Ai fini delle imposte sui redditi, la deroga alle ordinarie disposizioni del TUIR consente di escludere che la cessione gratuita possa tradursi per il soggetto donante in un incremento dei componenti positivi di reddito o in un minore ammontare di quelli negativi.

Il comma 2 dell'articolo in commento estende, per il solo periodo d'imposta 2000, la medesima disciplina anche alle cessioni gratuite di dotazioni informatiche effettuate dai datori di lavoro in favore dei dipendenti. La norma chiarisce che il valore della cessione non costituisce, per il dipendente, compenso in natura ai sensi dell'articolo 48, comma 1, del TUIR.

Infine, il comma 3 demanda ad un apposito decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del "collegato", la regolamentazione delle disposizioni attuative dell'articolo 54 in commento, con il quale saranno forniti ulteriori e più specifici chiarimenti.

2.2 NORME IN MATERIA DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

2.2.1 Art. 55 - Disposizioni di razionalizzazione in materia di tasse sulle concessioni governative e di imposta di bollo

L'articolo 55 del "collegato", concernente disposizioni di razionalizzazione in materia di tasse di concessioni governative e di imposta

di bollo con il comma 3 aggiunge, al comma 7 dell'art. 2 della legge 15 maggio 1997, n. 127, la disposizione secondo la quale non e' dovuta l'imposta di bollo per la legalizzazione delle fotografie finalizzate al rilascio di documenti personali.

A tale proposito si fa presente che, ai sensi dell'articolo 2, comma 7 della legge 15 maggio 1997, n. 127, le fotografie prescritte per il rilascio di documenti personali sono "legalizzate" dall'ufficio ricevente, a richiesta dell'interessato, se presentate personalmente. Trattandosi di una attivita' di autenticazione svolta da un pubblico ufficiale per un atto richiesto dall'interessato, nella previgente normativa essa era riconducibile agli articoli 1 e 4 della tariffa approvata con d.m. 20 agosto 1992, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642. Gli articoli sopracitati, infatti, regolano rispettivamente gli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, e tutti gli atti rilasciati da organi pubblici a coloro che ne abbiano fatto richiesta.

Fino alla data di entrata in vigore della legge in commento, pertanto, tali legalizzazioni dovevano essere assoggettate all'imposta di bollo nella misura di lire 20.000; in tal senso si e' espresso il Consiglio di Stato con parere prot. n. 1700/99 del 23 novembre 1999.

Con il successivo comma 5, viene prevista - aggiungendo un periodo alla nota 3-ter del comma 2-bis dell'articolo 13 della tariffa, parte prima, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n. 642 - l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle comunicazioni relative ai depositi di titoli emessi con modalita' diverse da quelle cartolari e, comunque, oggetto di successiva dematerializzazione, il cui complessivo valore nominale o di rimborso posseduto presso ciascuna banca sia pari o inferiore a mille Euro.

Come e' noto, l'articolo 13, comma 2-bis della tariffa sopracitata, stabilisce che gli estratti conto, comprese le comunicazioni relative a depositi di titoli quale che sia il loro valore nominale o di rimborso - il cui invio e' previsto con periodicitá annuale (ai sensi dell'articolo 119 del d.lgs. 23 luglio 1996, n. 415) - sono assoggettati all'imposta di bollo nella misura di lire 49.500 e se il cliente e' soggetto diverso da persona fisica tale importo deve essere maggiorato di lire 58.500.

L'assolvimento dell'imposta in questione sostituisce quella dovuta per tutti gli atti e documenti formati o emessi, ovvero ricevuti dalle banche nonche' dagli Uffici dell'Ente Poste, ivi compresa, tra l'altro, la comunicazione relativa ai depositi di titoli (articolo 13, comma 2-bis, nota 3-ter).

L'esclusione dall'imposta di bollo sostitutiva, disposta dalla norma in riferimento, pertanto, comporta l'applicazione del tributo nella misura ordinaria di cui all'articolo 13, commi 1 e 2 della sopracitata tariffa annessa al DPR n. 642 del 1972 (attualmente stabilita in lire 2.500 per ogni esemplare).

Da ultimo, si rileva che con il comma 6 e' stabilito il principio secondo il quale la tassa sulle concessioni governative per il passaporto, dovuta annualmente secondo quanto previsto dall'articolo 1 della relativa tariffa introdotta con decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 1995, deve intendersi dovuta esclusivamente per l'espatrio verso i Paesi non aderenti all'Unione Europea.

La ragione della presente innovazione va ricercata nel fatto che il passaporto, a seguito dell'istituzione dell'Unione Europea e della conseguente eliminazione dei confini tra gli Stati membri, ha perso il valore di documento necessario agli spostamenti di persone tra gli Stati aderenti, e ha mantenuto, pertanto, le proprie caratteristiche soltanto per gli altri Paesi non aderenti appunto alla Unione Europea.

Si osserva, infine, che la tassa per il rilascio del passaporto deve essere sempre corrisposta in quanto il comma 6 in commento nulla ha modificato al riguardo.

2.2.2 Art. 56 - Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari

Il comma 1 della disposizione in commento modifica l'articolo 9, comma 2, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, che ha istituito il contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, escludendo dall'applicazione del suddetto contributo i procedimenti in materia tavolare, cioe' quelli aventi ad oggetto la pubblicita' dei diritti immobiliari per i territori che ancora utilizzano il c.d. "sistema tavolare".

Il comma 2 interviene sul comma 6 dello stesso articolo 9 prevedendo che, con il DPR con il quale saranno disciplinate le modalita' di versamento del contributo unificato, vengano anche regolate le modalita' per l'estensione dei collegamenti telematici alle rivendite di generi di monopolio collocate all'interno dei palazzi di giustizia.

2.2.3 Art. 57 - Soppressione della tassa sui ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica

Con l'articolo 57, comma 1, vengono soppresse le tasse per il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, per il ricorso principale e per la domanda incidentale di sospensione al Consiglio di Stato, di cui all'articolo 7, primo comma della legge 21 dicembre 1950, n. 1018; pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore della presente legge tale tassa non e' piu'

dovuta mentre dovra' essere assolta l'imposta di bollo su detti ricorsi.

Art. 58 - Accisa per i servizi pubblici di trasporto

Art. 59 - Modifiche al testo unico approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, in materia di imposte sulla produzione e sui consumi

Art. 60 - Disposizioni in materia di fonti di energia

Gli articoli da 58 a 60 recano disposizioni che costituiranno oggetto di trattazione da parte del competente Dipartimento delle Dogane.

2.2.4 Art. 61 - Disposizioni in materia di autotrasporto

Come e' noto, l'articolo 6, comma 22, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, ha inserito la lettera d-ter) all'articolo 2 del testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche - approvato con DPR 5 febbraio 1953, n. 39 - ed ha soppresso alla lettera d) dello stesso articolo 2, le parole "{e per i rimorchi adibiti al trasporto di cose".

Per effetto di tale intervento normativo, le tasse automobilistiche per i rimorchi adibiti al trasporto di cose non sono piu' da commisurarsi alla portata espressa in quintali, bensì al "peso massimo dei rimorchi trasportabili per le automotrici".

Ora l'articolo 61 del "collegato", in attuazione della riforma di cui alla legge n. 488 del 1999, disciplina le nuove modalita' di tassazione per i rimorchi di cui trattasi a decorrere dal 1 gennaio 2000 (art. 71, c. 3, legge n. 488/1999).

A tal fine all'articolo 6 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, dopo il comma 22, aggiunge i commi 22-bis, 22-ter e 22-quater.

In particolare, il comma 22-bis prevede che le tasse automobilistiche, dovute in base alla massa rimorchiabile degli autoveicoli per il trasporto di cose, sono individuate dalla tabella 2-bis, richiamata dal successivo comma 5 dell'articolo in commento ed allegata al "collegato".

Il comma 22-ter prevede che oltre agli importi stabiliti per le automotrici sono dovuti quelli fissati dalla tabella sopracitata, tenuto conto delle caratteristiche tecniche risultanti dalla carta di circolazione e delle eventuali limitazioni in essa evidenziate.

Alla luce della nuova normativa, pertanto, non sono piu' dovute le tasse automobilistiche relative ai singoli rimorchi adibiti per il trasporto di cose, i cui importi erano precedentemente determinati sulla base della portata espressa in quintali.

Il nuovo criterio di applicazione della tassa in argomento prevede, infatti, che l'ammontare del tributo venga determinato sommando all'importo stabilito per le automotrici quello commisurato alla massa rimorchiabile dalle stesse, risultante dalla carta di circolazione.

E' evidente che il nuovo sistema non considera il rimorchio effettivamente trainato ma quello che l'automotrice puo' potenzialmente trainare, così come risulta dalla carta di circolazione tenuto conto delle eventuali limitazioni intervenute.

Così ad esempio:

a) autotreno

Nel caso di un autocarro per il trasporto di cose, munito di rimorchio, l'importo complessivo da corrispondere e' dato dalla somma dovuta per l'autocarro (determinata in base alla portata espressa in quintali, rilevabile dalle tariffe vigenti), piu' quella sul peso rimorchiabile dallo stesso autocarro (individuabile dalla tabella 2-bis), come risulta dalla carta di circolazione (tenuto conto delle eventuali limitazioni);

b) autoarticolato

Nel caso del trattore per il trasporto di cose con semirimorchio, la tassa complessiva da corrispondere e' data dalla somma dovuta per il trattore (commisurata in base alla potenza effettiva espressa in KW secondo le tariffe delle tasse automobilistiche pubblicate con D.M. 27 dicembre 1997) piu' quella stabilita alla tariffa 5 della tabella 2-bis (che fa riferimento al numero degli assi del trattore).

Quanto ai termini di versamento del tributo dovuto per l'anno 2000, torna opportuno precisare che la piu' volte citata legge, nel sopprimere il precedente sistema di tassazione, relativo ai rimorchi, non forniva alcun criterio sulla determinazione della misura della tassa stessa; in attesa, quindi, della definizione dei nuovi importi, si e' provveduto a prorogare i relativi termini di pagamento e, da ultimo, con D.M. del 31 ottobre 2000, le scadenze relative all'annualita' 2000 sono state spostate a febbraio 2001.

Il comma 2 della disposizione in commento fissa il termine entro cui devono essere effettuati i versamenti del tributo - dovuto sulla base dei nuovi parametri stabiliti dal comma 22-bis della citata legge n. 488 - nel primo periodo utile per il pagamento a decorrere dalla data di entrata in vigore delle legge. Considerato che, ai sensi dell'art. 1, lett. e, del D.M. 18/11/1998 n. 462, la tassa e' dovuta per quadrimestri decorrenti dai mesi di febbraio, giugno e ottobre e deve essere versata entro l'ultimo giorno di ciascuno dei predetti mesi, se ne deduce che il primo periodo utile successivo alla entrata in vigore del "collegato" coincide con la data individuata dal soprarichiamato decreto di proroga (febbraio 2001).

Ne deriva che entro la fine del mese di febbraio dovra' corrispondersi

l'intera tassa dovuta per l'anno 2000.

Si evidenzia, inoltre, che ai fini della determinazione delle tasse in argomento si deve tenere conto delle eventuali limitazioni risultanti dalla carta di circolazione dei veicoli e che, per l'annualità 2000, si deve tenere conto delle limitazioni risultanti dalla stessa carta alla data del "primo periodo utile per il pagamento", cioè alla data del 1 febbraio 2001.

Pertanto, si potrà tenere conto delle variazioni apportate alla carta medesima entro il 31 gennaio 2001 non solo per il versamento relativo al primo periodo d'imposta relativo all'anno 2001 ma anche per la tassa relativa all'anno 2000, il cui pagamento - come si è detto - scade alla fine di febbraio 2001.

Da ultimo, si rileva che l'obiettivo incertezza sull'applicazione della disposizione introdotta dall'articolo 6, comma 22, della più volte citata legge n. 488, che, come precedentemente accennato, ha modificato il parametro di riferimento per la determinazione del tributo, senza stabilire la nuova misura della tassa, comporta il verificarsi della causa di non punibilità prevista dall'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472; pertanto, nessuna sanzione amministrativa deve essere applicata in relazione ai versamenti oggetto di proroghe, così come stabilito anche dall'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

E' appena il caso di precisare che il comma 22-quater, dispone, infine, che la misura delle tasse automobilistiche di cui alla tabella 2-bis allegata al "collegato" può essere modificata con decreto del Ministero delle Finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sentita la conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le province autonome di Trento e Bolzano.

2.2.5 Art. 62 - Disposizioni in materia di trattamento fiscale del reddito dei soci delle cooperative di autotrasporto

L'articolo 62 del testo in commento, prevede che la disposizione contenuta nell'articolo 62, comma 1-quater del TUIR, si rende applicabile nella determinazione del reddito dei lavoratori soci delle cooperative di cui all'articolo 47, comma 1, lett. a), dello stesso TUIR, nel caso in cui la cooperativa autorizzata all'autotrasporto non fruisca della deduzione in occasione delle trasferte effettuate dai soci fuori dal territorio comunale nei limiti indicati dal citato articolo 62, comma 1-quater del TUIR.

Si ricorda che l'articolo 62, comma 1-quater, introdotto in sede di conversione in legge del d.l. 22 giugno 2000, n. 167, recante "Disposizioni urgenti in materia di autotrasporto", aveva già stabilito che le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci potessero fruire, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute per le trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, della deduzione di un importo pari a lire 110.000 al giorno, elevate a lire 180.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

La norma recata dall'articolo 62 del "collegato" completa la disciplina della deduzione per le trasferte effettuate dai soci di cooperative fuori dal territorio comunale, prevedendo che qualora la cooperativa non possa fruire della deduzione stessa (nel caso, ad esempio, di soggetti esenti dall'IRPEG) questa possa essere utilizzata direttamente dai soci della cooperativa ai fini della determinazione del proprio reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

2.2.6 Art. 63 - Tasse automobilistiche per particolari categorie di veicoli

Con l'articolo 63, comma 1, del "collegato" viene disposta l'esenzione dalle tasse automobilistiche per gli autoveicoli ed i motoveicoli "a decorrere dall'anno in cui si compie il trentesimo anno dalla loro costruzione". Gli autoveicoli ed i motoveicoli in argomento si considerano costruiti nell'anno di prima immatricolazione in Italia od in altro Stato; può tuttavia essere dimostrata una data di costruzione precedente a quella di prima immatricolazione mediante idonea documentazione.

Qualora gli stessi veicoli siano adibiti ad uso professionale, quali ad esempio quelli adibiti al servizio pubblico da piazza, a noleggio da rimessa o a scuola guida, l'imposta è dovuta nella misura stabilita dalla tariffa delle tasse automobilistiche: non si applica pertanto il beneficio della esenzione.

Il comma 2 dispone che allo stesso regime di esenzione sono assoggettati a decorrere dal ventesimo anno dalla loro costruzione gli autoveicoli ed i motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico.

Il medesimo comma 2 definisce di particolare interesse storico e collezionistico i veicoli costruiti specificamente per le competizioni, i veicoli costruiti a scopo di ricerca tecnica o estetica, anche in vista di partecipazione ad esposizioni o mostre ed infine i veicoli che rivestono un particolare interesse storico o collezionistico in ragione del loro rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume.

Il comma 3 dispone che l'Automobilclub Storico Italiano individua, con propria determinazione, i veicoli (autoveicoli e motoveicoli) di particolare interesse storico e collezionistico; i motoveicoli sono individuati anche dalla Federazione Motociclistica Italiana.

Il comma 4 dispone che, in caso di utilizzo sulla pubblica strada, i

veicoli esentati dalle tasse automobilistiche individuati ai commi 1 e 2 sono assoggettati ad una tassa forfetaria annua di lire 50.000 per gli autoveicoli e di lire 20.000 per i motoveicoli. La tassa e' dovuta non piu' per effetto dell'iscrizione nei pubblici registri, ma in relazione alla circolazione su strade ed aree pubbliche; conseguentemente, il pagamento deve essere effettuato prima della messa in circolazione su strade ed aree pubbliche e, in qualsiasi momento effettuato, ha validita' per l'anno solare in corso (1 gennaio - 31 dicembre); cio' in quanto nel comma 4 in commento e' stabilita l'imposta forfetaria annua senza altra specificazione. Ritenendo che il riferimento riguarda l'anno solare, ovviamente non e' dovuta la tassa forfetaria in discorso qualora i veicoli nel corso dell'intero anno solare rimangano inutilizzati, senza mai circolare su strade e luoghi pubblici.

I conducenti dei veicoli di cui si tratta, come avviene per i ciclomotori, hanno l'obbligo di esibire, agli organi preposti al controllo, la ricevuta di pagamento; non e' previsto l'obbligo di esposizione del contrassegno e di conservazione della ricevuta per gli anni successivi a quello di validita' (articolo 17 legge 27 dicembre 1997 n. 449- circolare n. 30/E del 27 gennaio 1998).

Con riferimento al pagamento della tassa forfetaria, considerato che nessuna indicazione specifica e' inserita nell'articolo in commento, si precisa che deve essere eseguito o mediante versamento in conto corrente postale ovvero utilizzando le stesse modalita' in uso presso le tabaccherie abilitate, presso le agenzie di pratiche auto abilitate o presso altri intermediari convenzionati con le singole regioni, come previsto per le tasse automobilistiche.

Art. 64 - Accisa sui tabacchi lavorati

Art. 65 - Disposizioni in materia di rivendite di generi di monopolio

Gli articoli da 64 a 65 saranno commentati dall'Amministrazione dei Monopoli di Stato

2.2.7 Art. 66 - Modifiche al regime di agevolazione fiscale per l'accesso alla prima casa a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia

L'articolo 66, comma 1 del "collegato" dispone modifiche per l'accesso al regime agevolato c.d. "prima casa", consistente nell'aliquota dell'imposta di registro al 3% o dell'IVA al 4%, per il personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare, nonche' per quello dipendente dalle Forze di polizia ad ordinamento civile.

Il personale di cui trattasi puo' acquistare l'immobile in regime agevolato, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale, senza peraltro dover stabilire entro un anno la propria residenza nel comune in cui e' situato l'immobile stesso, al pari del cittadino italiano emigrato all'estero (cfr. circolare 1/E del 2 marzo 1994).

Si rileva, al riguardo, che per poter usufruire di tale agevolazione devono sussistere tutte le altre condizioni di cui all'articolo 1 e relativa nota II-bis) della tariffa, parte prima del testo unico concernente l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

In particolare, la casa di abitazione deve essere non di lusso, secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e l'interessato non deve essere titolare di diritti di proprieta', usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui e' situato l'immobile da acquistare nonche', con riferimento a tutto il territorio nazionale, di altra casa di abitazione, neppure per quote, acquistata con le agevolazioni "prima casa" succedutesi nel tempo.

Il comma 2 introduce nel corpo dell'articolo 13-bis del TUIR una disposizione agevolativa volta a consentire la detrazione degli interessi passivi sui mutui ipotecari contratti per l'acquisto o per la costruzione dell'immobile che costituisce l'unica abitazione di proprieta' del personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia a ordinamento militare, nonche' a quello dipendente delle Forze di polizia a ordinamento civile, indipendentemente dalla circostanza che l'immobile medesimo sia adibito ad abitazione principale.

Tale norma di favore risponde alla necessita' di valorizzare il ruolo istituzionale svolto dal predetto personale anche in considerazione dei frequenti spostamenti che gli stessi sono chiamati ad effettuare sul territorio nazionale, anche in assenza di un ragionevole preavviso, per esigenze connesse al servizio.

Ai fini della fruizione della detrazione in argomento, pertanto, resta fermo unicamente il limite dell'importo complessivo di lire 7.000.000, non rilevando le altre condizioni previste a regime dall'art. 13-bis, comma 1, lett. b).

2.2.8 Art. 67 - Trasferimenti di beni mobili e immobili posti in essere

dall'Associazione nazionale fra mutilati e invalidi di guerra

L'articolo 67 prevede che i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dall'Associazione nazionale fra mutilati ed invalidi di guerra - ente morale costituito con Regio decreto 16 dicembre 1929, n. 2162 - a favore

della Fondazione dell'associazione nazionale fra mutilati ed invalidi di guerra costituita con atto registrato in data 2 marzo 2000, sono esenti da imposte e tasse.

I suddetti trasferimenti, benché esenti dall'imposta, sono sottoposti all'obbligo della registrazione come previsto dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Al riguardo, si precisa che per i trasferimenti di beni mobili l'esenzione riguarda le imposte di registro e di bollo, mentre per i trasferimenti di beni immobili si estende anche alle imposte ipotecarie e catastali, nonché all'INVIM.

2.2.9 Art. 68 - Termine per il versamento dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili

L'articolo in esame dispone che per i contratti di locazione e affitto di beni immobili - indicati nell'articolo 17, comma 1 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 - l'imposta di registro deve essere versata, anziché entro venti, entro trenta giorni dalla data dell'atto stesso.

Si rileva, in proposito, che il suddetto termine è superiore a quello di venti giorni, indicato dall'articolo 13 dello stesso testo unico per la registrazione degli atti in termine fisso.

Tuttavia, considerato che il successivo articolo 16, comma 1, dispone che la registrazione è eseguita previo pagamento dell'imposta, è evidente che per i contratti di locazione e affitto di beni immobili anche il termine per la registrazione è di trenta giorni.

2.2.10 Art. 69 - Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni

Premessa

L'articolo in esame ha attuato la riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni attraverso interventi modificativi delle disposizioni contenute nel testo unico concernente le predette imposte, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, rinviando il coordinamento tra le nuove previsioni e la restante normativa in materia a successivi decreti legislativi, da emanarsi entro un anno dall'entrata in vigore del "collegato".

Determinazione della base imponibile

Il tratto più qualificante della riforma è dato dall'adozione di un diverso sistema di applicazione del tributo che, a seguito della modifica dei commi 1 e 2 dell'articolo 7 del testo unico e dell'introduzione dei commi 2-bis, 2-ter e 2 quater, non colpisce più l'asse ereditario globale ma le singole attribuzioni in capo agli eredi, legatari o donatari.

Ogni beneficiario fruisce di una franchigia di 350 milioni di lire, spettante una sola volta in presenza di più attribuzioni ricevute dalla medesima persona, sia per donazione o altre liberalità che per successione.

L'importo della franchigia è elevato ad un miliardo di lire per i discendenti in linea retta minori di età, anche chiamati per rappresentazione, e per le persone con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162.

Al riguardo si precisa che sia la franchigia di 350 milioni di lire che quella di un miliardo vengono aggiornate ogni quattro anni avuto riguardo dell'indice del costo della vita.

Lo stesso criterio di determinazione dell'imposta trova applicazione anche alle donazioni in quanto, con la lettera o) del comma 1 dell'articolo 69, sono stati sostituiti i commi da uno a tre dell'art. 56 del già citato testo unico.

Anche per le donazioni, quindi, l'imposta si applica esclusivamente sul valore della quota spettante a ciascun beneficiario per la parte che eccede i 350 milioni di lire o un miliardo di lire per i discendenti in linea retta minori di età, anche chiamati per rappresentazione, e per le persone con handicap riconosciuto grave.

Ovviamente la franchigia deve riferirsi all'ammontare complessivo delle donazioni poste in essere da un donante a favore dello stesso donatario. Esempio: la base imponibile della prima donazione è di lire 200.000.000; l'atto è esente dall'imposta di donazione.

La base imponibile della seconda donazione è di lire 250.000.000: l'imposta si applica sull'importo di lire 100.000.000 (450.000.000-350.000.000).

Ad ogni eventuale ulteriore donazione a favore dello stesso donatario si applicherà l'aliquota sull'intera base imponibile, essendo stata impegnata la franchigia di 350 milioni, in parte con la prima (lire 200 milioni) e per il resto con la seconda donazione (lire 150 milioni).

Ai fini della determinazione della base imponibile riveste notevole rilevanza l'eliminazione di alcune delle presunzioni introdotte in passato dal legislatore al fine di contrastare l'occultamento di attività del de cuius.

È stato, infatti, abrogato l'art. 10 del testo unico in base al quale erano ricompresi nell'attivo ereditario i beni e i diritti soggetti ad imposta alienati a titolo oneroso dal de cuius negli ultimi sei mesi precedenti

l'apertura della successione.

E' stato, altresì, abolito l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 11 del citato testo unico, secondo cui qualora gli eredi o legatari fossero cointestatari (assieme al defunto) di conti correnti bancari e postali, di azioni o anche di altri titoli, i beni e i diritti cointestati, salvo prova contraria, si consideravano esclusivamente appartenenti al defunto (tranne nei casi di comunione legale ex articoli 177 e seguenti del codice civile). Con la riforma rientreranno nell'attivo ereditario le sole quote spettanti al de cuius; se non risultano diversamente determinate, le quote si considerano uguali.

Si può, pertanto, affermare che ormai cadranno in successione i soli beni o diritti appartenenti effettivamente al de cuius.

Resta, invece, ferma la presunzione di cui all'art. 9, comma 2, del testo unico, secondo cui sono compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia, nella misura del 10 per cento del valore imponibile, con la differenza, dovuta al diverso sistema impositivo, che l'importo sarà forfettizzato con riferimento alle quote attribuite ai singoli beneficiari.

A seguito delle modifiche apportate all'articolo 15, comma 1, del testo unico, qualora oggetto del trasferimento sia un'azienda, nella determinazione del valore da assumere quale base imponibile per l'applicazione dell'imposta deve escludersi l'avviamento. Tale esclusione ha effetto anche nelle ipotesi in cui il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario ai sensi dell'articolo 2217 c.c.

E' stato altresì modificato l'art. 16, comma 1, lettera b), del testo unico, che disciplina la determinazione del valore da assumere quale base imponibile con riferimento ai titoli o alle quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotati in borsa né negoziati al mercato ristretto, nonché alle quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto. Anche in tale ipotesi, nel determinare il valore dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società, non si terrà conto dell'avviamento.

Determinazione dell'imposta

Una ulteriore novità riguarda il sistema di determinazione dell'imposta.

L'art. 69, comma 1, lettera c), nel sostituire i commi 1 e 2 dell'articolo 7 del testo unico, introduce un nuovo sistema di determinazione dell'imposta, non più commisurata per scaglioni di valore imponibile con aliquote crescenti, ma riferita al valore della quota di eredità o del legato, attraverso l'applicazione di tre aliquote differenziate a seconda del grado di parentela.

Per l'imposta sulle successioni, sono previste tre aliquote:

- 4 per cento per il coniuge ed i parenti in linea retta;
- 6 per cento nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado (che nella tariffa previgente venivano assimilati ai fratelli e sorelle formando, ai fini dell'applicazione dell'imposta, una categoria a se);
- 8 per cento, in via residuale, nei confronti degli altri soggetti.

Si evidenzia la drastica riduzione del carico tributario derivante dal diverso raggruppamento, rispetto al passato, delle categorie dei successibili.

Relativamente alle donazioni e alle altre liberalità, la riforma ha ridotto le aliquote applicabili, con riferimento allo stesso grado di parentela e affinità, di un punto percentuale rispetto alle aliquote previste per le successioni (3 per cento, 5 per cento, 7 per cento).

In conseguenza delle nuove modalità di applicazione dell'imposta introdotte dall'articolo 69 in esame e' stata abrogata la tariffa allegata al testo unico sulle successioni e donazioni.

Versamento in vita dell'imposta di successione

L'articolo 69, comma 1, lettera f), del "collegato", introducendo nell'articolo 12 del testo unico i commi 1-bis e 1-ter, ha attribuito al titolare dei beni la possibilità di versare in vita l'imposta di successione.

In tal caso l'imposta viene determinata in relazione al grado di parentela dei presunti futuri beneficiari e le aliquote applicabili sono inferiori di un punto percentuale rispetto a quelle previste dall'articolo 7, pertanto, pari rispettivamente al 3 per cento, 5 per cento e 7 per cento.

Trattandosi di un versamento volontario eseguito da un soggetto diverso da quello obbligato ai fini dell'imposta, non è applicabile il principio di solidarietà dell'obbligazione tributaria.

I beni e i diritti per i quali sia stata già corrisposta l'imposta nei modi appena richiamati non sono compresi nell'attivo ereditario.

Gli stessi beni e diritti, invece, in caso di donazione, concorrono a formare il valore globale della donazione, con la conseguente detrazione, dall'imposta dovuta, dell'importo pagato volontariamente dal donante.

Va rilevato che la corresponsione volontaria del tributo successorio da parte dello stesso titolare dei beni e dei diritti per i quali è determinata e versata l'imposta si è resa possibile grazie al nuovo criterio di determinazione del tributo, il quale si fonda sull'applicazione dell'aliquota proporzionale, stabilita secondo il grado di parentela, al valore dei beni

attribuiti ad ogni singolo beneficiario.

Agevolazioni nella determinazione delle imposte dovute

L'art. 69, comma 3, del "collegato" ha esteso l'agevolazione c.d. "prima casa" anche agli immobili trasferiti a titolo gratuito mortis causa o inter vivos, sia pure con riferimento alle sole imposte ipotecarie e catastali.

Viene, infatti, prevista l'applicazione dei suddetti tributi in misura fissa qualora i trasferimenti derivanti da successione o donazione abbiano ad oggetto la proprietà di fabbricati destinati ad abitazione principale non di lusso e diritti immobiliari relativi agli stessi.

Lo stesso trattamento tributario è stabilito anche per l'ipotesi di costituzione o trasferimento di diritti immobiliari sulla medesima tipologia di abitazione.

L'agevolazione è concessa qualora in capo al beneficiario ovvero, nel caso in cui l'immobile risulti trasferito a più beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano tutti i requisiti e le condizioni previsti in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

L'immobile, pertanto, deve essere ubicato nel territorio del comune in cui il beneficiario (o uno dei beneficiari) ha o stabilisce, entro un anno dalla data di apertura della successione ovvero dall'atto di donazione, la propria residenza o, se diverso, in quello in cui svolge la propria attività. Si rinvia alle precisazioni impartite con circolare n. 1/E del 2 marzo 1994.

Altro requisito soggettivo necessario per l'applicazione dell'agevolazione è che il beneficiario (o uno dei beneficiari) non sia titolare, neppure per quote, su tutto il territorio nazionale di altra casa di abitazione acquistata con il beneficio c.d. "prima casa" e che non sia titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile trasferito.

Nel comma 4 dell'articolo 69 in commento è previsto che l'interessato - cioè il soggetto che intende fruire dell'agevolazione - per poterne beneficiare deve rendere nella denuncia di successione o nell'atto di donazione tutte le dichiarazioni di cui alla nota II-bis), lettere a), b) e c), dell'articolo 1 della tariffa.

Come previsto dal comma 4 della richiamata nota II-bis), il contribuente decade dal beneficio qualora rivenda l'immobile oggetto di agevolazione prima che siano decorsi cinque anni dalla data di acquisizione.

Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, tornano applicabili le sanzioni previste nella citata nota II-bis) che, come è noto, sono stabilite in ragione del 30 per cento delle imposte calcolate nella misura ordinaria.

Si precisa, infine, che sulla differenza d'imposta, recuperata dall'ufficio, devono essere corrisposti anche gli interessi.

È appena il caso di ricordare che lo stesso regime fiscale previsto per l'abitazione "prima casa" è esteso anche alle pertinenze con i limiti di cui al comma 3 della più volte citata nota II-bis).

Una ulteriore agevolazione nella determinazione dell'imposta dovuta è stata prevista con l'aggiunta del comma 4-ter all'articolo 25 del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, in virtù del quale è estesa anche alle donazioni la previsione agevolativa stabilita dal comma 4-bis.

L'agevolazione in questione, precedentemente limitata alle sole successioni, riduce del 40 per cento l'imposta dovuta qualora nell'attivo ereditario o nei beni oggetto della donazione siano comprese aziende, quote di società di persone o beni strumentali ubicati in comuni montani con meno di 5000 abitanti o in frazioni con meno di 1000 abitanti, a condizione che gli aventi causa (eredi o donatari) siano in rapporto di coniugio o di parentela entro il terzo grado con il loro dante causa (defunto o donante) e proseguano l'attività per almeno 5 anni.

Poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

A fronte del rilevante affievolimento del carico impositivo, le nuove norme prevedono più efficaci strumenti di controllo.

Con il comma 1, lettera m), dell'articolo 69 del "collegato", che ha introdotto nell'articolo 47 del testo unico il comma d-bis, sono stati ulteriormente ampliati i poteri dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento e della riscossione dell'imposta.

In particolare si è inteso rendere più efficace l'azione degli uffici accertatori i quali, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, possono dimostrare la sussistenza o meno di fatti o atti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile o dell'imposta.

È stata, altresì, estesa all'imposta sulle successioni e donazioni l'applicazione delle norme antielusive previste dall'articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973, ad esclusione delle condizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo.

Liberalità indirette

La riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni, tra le altre

novita', prevede anche un particolare trattamento per le liberalita' indirette, ossia quelle liberalita' diverse dalle donazioni e dalle liberalita' risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti in Italia. Si tratta, in sostanza, di atti di disposizione, non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalita' delle donazioni tipiche.

Il comma 3 dell'articolo 56-bis del testo unico, introdotto dalla lettera p) del comma 1 dell'articolo 69 in commento, stabilisce che tali liberalita' indirette possono essere registrate volontariamente; in tale ipotesi l'imposta dovuta e' determinata sulla base delle nuove aliquote indicate nell'articolo 56 (tre per cento, cinque per cento e sette per cento). In via transitoria, qualora la registrazione volontaria avvenga entro il 31 dicembre 2001, l'aliquota da applicare e' del 3 per cento, indipendentemente dal grado di parentela.

Si osserva che sono escluse da tassazione le liberalita' e le donazioni di cui all'articolo 742 del c.c. (spese non soggette a collazione) tra le quali rientrano, ad esempio, le spese di mantenimento e di educazione nonche' quelle sostenute per malattia; sono inoltre escluse le donazioni di modico valore, aventi per oggetto beni mobili, disciplinate dall'articolo 783 del c.c.

Per l'accertamento delle liberalita' indirette e' prevista una particolare disciplina. Il comma 1 del nuovo articolo 56-bis stabilisce, infatti, che si puo' procedere ad accertamento esclusivamente in presenza di due condizioni e precisamente:

- quando l'esistenza di liberalita' risulta da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;
- quando le liberalita' anche cumulativamente abbiano determinato un incremento patrimoniale superiore a 350 milioni di lire con riferimento ad un unico beneficiario.

In caso di accertamento da parte dell'ufficio si applica l'aliquota del 7 per cento sulla parte dell'incremento patrimoniale dovuto alla liberalita' che eccede la franchigia.

L'aliquota e' stabilita in misura fissa e non e' correlata, al contrario di quanto previsto per l'imposta sulle donazioni dall'articolo 56 del testo unico, al grado di parentela del beneficiario.

Il comma 1, lettera a) dell'articolo 69 in commento, introducendo il comma 4-bis all'articolo 1 del testo unico, stabilisce l'inapplicabilita' dell'imposta alle donazioni o altre liberalita' indirette collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende che siano gia' assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale oppure all'imposta sul valore aggiunto.

Alle fattispecie appena richiamate non si applica, pertanto, la presunzione di liberalita' prevista dall'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Di conseguenza, per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi sara' possibile dichiarare in atto che il pagamento e' avvenuto a cura del soggetto donante, cosi' da consentire alle famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (ad esempio, la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di una casa).

Registrazione degli atti di donazione formati all'estero

Il comma 1-bis aggiunto all'articolo 55 del testo unico estende l'obbligo della registrazione in termine fisso agli atti di donazione, diretta o indiretta, formati all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia.

A seguito della registrazione tali atti vengono assoggettati all'imposta sulle donazioni. Nella determinazione dell'imposta dovuta si terra' conto delle imposte pagate all'estero in dipendenza dello stesso atto di donazione ed in relazione ai beni esistenti all'estero. Viene fatta salva, in ogni caso, l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni esistenti tra l'Italia e alcuni Stati esteri.

Il termine per la registrazione di questi atti e' indicato nell'articolo 13, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con il DPR 26 aprile 1986, n. 131, che stabilisce in sessanta giorni il termine fisso per la richiesta di registrazione degli atti formati all'estero.

Presunzioni di liberalita'

L'art. 69, comma 5, del "collegato" ha modificato l'articolo 26, comma 1, del testo unico dell'imposta di registro introducendo, tra le presunzioni di liberalita', anche i trasferimenti di partecipazioni sociali tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta, qualora il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di 350 milioni di lire.

Pertanto, salvo prova contraria, i suddetti trasferimenti si presumono donazioni con la conseguenza che, nel caso in cui l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta (tassa sui contratti

di borsa) risulti inferiore a quella di donazione, si applica quest'ultima.

La previsione della prova contraria ha attribuito alla presunzione in esame il valore di presunzione relativa, in ottemperanza alla sentenza della Corte Costituzionale n. 41 del 1999, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui escludeva la prova contraria diretta a superare la presunzione.

Inapplicabilità dell'INVIM e dell'imposta sostitutiva

E' stata disposta l'inapplicabilità dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e dell'imposta sostitutiva dell'INVIM, previste, rispettivamente, per le donazioni di immobili dall'articolo 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643 e per le successioni di immobili dall'articolo 11, comma 3, del d.l. 28 marzo 1997, n. 79, coordinato con la legge di conversione 28 maggio 1997, n. 140.

Si ricorda che tali tributi riguardavano gli immobili (donati o caduti in successione) acquistati prima del 31 dicembre 1992; in particolare l'imposta sostitutiva trovava applicazione quando il valore complessivo dei beni superava i 350 milioni di lire per le successioni apertesesi nel 2000 (250 milioni per le successioni apertesesi nel 1999).

Decorrenza del nuovo regime impositivo

Il comma 15 dell'articolo 69 in commento stabilisce la decorrenza delle novità introdotte in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

In particolare e' previsto che le nuove disposizioni si applicano alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000 e alle donazioni fatte a decorrere dal 1 gennaio 2001.

Cio' significa che il nuovo regime tributario deve essere applicato a tutte le dichiarazioni di successione che possono essere regolarmente presentate dopo il 31 dicembre 2000 nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 31, commi 1 e 2 del testo unico ma altresì a quelle presentate prima di tale data, in anticipo rispetto al termine di decadenza.

Con riferimento alle donazioni, il nuovo regime e' applicato agli atti stipulati a decorrere dal 1 gennaio 2001.

3 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO, DI RISCOSSIONE, DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO, DI IMMOBILI PUBBLICI E PER IL FUNZIONAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

3.1 Art. 70 - Disposizioni riguardanti l'accertamento basato sugli studi di settore e l'accertamento basato sui parametri

Con il comma 1 dell'articolo 70 del "collegato" e' previsto che gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali diverse da quelle che sono state oggetto di tali accertamenti.

In sostanza si estende anche agli accertamenti basati sugli studi di settore la disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 181, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 con riferimento agli accertamenti effettuati utilizzando i parametri di cui al comma 184 dello stesso articolo. Si consente, infatti, all'Amministrazione finanziaria di emettere ulteriori accertamenti, anche dopo la notificazione di quelli basati sugli studi di settore, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Al successivo comma 2 si afferma inoltre che, qualora sopravvenga la conoscenza di elementi nuovi, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad una ulteriore rettifica del reddito che sia stato oggetto di accertamento sulla base degli studi di settore, e per il quale sia intervenuta la definizione ai sensi degli articoli 2 e 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, a prescindere dai limiti previsti dall'articolo 2 comma 4 lettera a) dello stesso decreto. L'Amministrazione finanziaria, quindi, qualora venga a conoscenza di nuovi elementi, e' legittimata ad emettere ulteriori avvisi di accertamento, relativi alla categoria reddituale oggetto di adesione, anche se il maggior reddito accertato non e' superiore al cinquanta per cento di quello definito ed e' inferiore a centocinquanta milioni di lire.

Tale disposizione si applica anche nelle ipotesi di avvenuta definizione degli accertamenti effettuati sulla base dei parametri previsti dall'articolo 3, comma da 181 a 184, della legge n. 549 del 1995, relativamente al periodo d'imposta 1998 ed ai successivi.

3.2 Art. 71 - Adeguamento alle risultanze degli studi di settore

L'articolo 71 del "collegato" dispone che non si applicano le sanzioni e gli interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta 1999, ricavi, non annotati nelle scritture contabili, per adeguarli a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore approvati con Decreti del Ministro delle finanze 30 marzo 1999. Con detti decreti, pubblicati nei supplementi ordinari n. 61 e 62 alla Gazzetta Ufficiale n. 75 del 31 marzo 1999, sono stati approvati gli studi di settore relativi ad attività economiche nel settore dei servizi, delle manifatture e del commercio.

Analogia agevolazione e' prevista per l'IVA. Il comma 2 stabilisce, infatti, che, qualora il contribuente provveda all'adeguamento del volume di affari per effetto dell'applicazione degli studi di settore, mediante il

versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, non si applicano le sanzioni e gli interessi.

La norma introduce una deroga temporanea alla disposizione, applicabile a regime, contenuta dall'articolo 2 del DPR 31 maggio 1999, n. 195, (regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalita' di applicazione degli studi di settore). Secondo tale disposizione l'adeguamento spontaneo in dichiarazione annuale, da parte del contribuente, senza applicazione delle sanzioni e degli interessi, e' ammesso esclusivamente con riferimento al primo periodo di applicazione degli studi di settore, ovvero di revisione degli stessi.

Per una piu' ampia trattazione dell'argomento si rinvia alla circolare 8 giugno 2000, n. 121/E.

3.3 Art. 72 - Adempimenti contabili dei soggetti esercenti piu' attivita'

Con l'articolo 72 del "collegato" viene riconosciuta la possibilita' per i contribuenti, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore ed i parametri, di procedere alla regolarizzazione dei codici di attivita' relativi all'attivita' prevalente e a quella secondaria, che risultano diversi da quelli noti all'Amministrazione finanziaria.

Come anticipato dalla circolare 8 giugno 2000, n. 121/E, la regolarizzazione avviene mediante l'indicazione nei modelli di dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1999 dei codici corrispondenti all'attivita' effettivamente esercitata dal contribuente.

La comunicazione produce gli stessi effetti della dichiarazione di variazione dati, prevista dall'articolo 35, terzo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai contribuenti che provvedono alla citata regolarizzazione non si applicano le sanzioni previste per la mancata od errata comunicazione dei codici attivita', relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1999 e ai periodi d'imposta precedenti.

Si intende in tal modo dare la possibilita', ai contribuenti interessati dagli studi di settore e dai parametri, di sanare l'eventuale mancata od errata comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei dati relativi alle attivita' esercitate, senza applicazione delle sanzioni.

3.4 Art. 73 - Liquidazione della Societa' esattorie vacanti spa

Il comma 1 dell'articolo 73 sancisce la cessazione degli effetti della legge 4 agosto 1977, n. 524 a decorrere dall'entrata in vigore della legge in esame.

E' utile rammentare che con la citata legge n. 524 del 1977, e' stata affidata ad un'apposita societa', la Societa' Esattorie Vacanti - S.E.V. S.p.A., la gestione delle esattorie vacanti, nonche' di quelle destinate a rendersi tali per disdetta da parte degli esattori e che tale societa' e' stata, successivamente, posta in liquidazione.

La previsione contenuta nel comma 1 dell'articolo 73 risponde, pertanto, all'esigenza di giungere alla definitiva chiusura della predetta fase di liquidazione.

Con il successivo comma 2 si e' inteso definire le residue pendenze connesse con l'attivita' svolta dalla menzionata S. E. V. S.p.A..

Il citato comma 2 prevede, infatti, che le dilazioni di versamento, concesse agli esattori dall'articolo 2, terzo comma, e dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 23 dicembre 1977, n. 954, e successive modificazioni, acquistano carattere di definitivita' mediante definizione automatica nella misura pari al 99 per cento degli importi riferiti alle integrazioni d'aggio e indennita' annuale liquidate alla S. E. V. S.p.A..

3.5 Art. 74 - Attribuzione o modifiche delle rendite catastali

L'articolo 74 del "collegato" dispone che, a decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti che attribuiscono o modificano le rendite catastali per i terreni e i fabbricati hanno efficacia dalla loro notificazione, da parte del competente l'Ufficio del territorio, ai soggetti interessati.

Dalla data della notifica decorrono i termini ordinari, pari a sessanta giorni, previsti dall'articolo 21, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo.

Gli uffici del territorio competenti sono tenuti a comunicare tempestivamente ai Comuni interessati l'avvenuta notificazione.

Il comma 2 dispone che non sono dovuti sanzioni ed interessi - relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso, come prorogato dall'ultimo periodo dello stesso comma - per gli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria e degli enti locali, non ancora divenuti definitivi, emanati sulla base di accertamenti catastali effettuati entro il 31 dicembre 1999. E' da ritenere che la disposizione appena richiamata non si applica agli atti impositivi riferiti alle rendite proposte dai soggetti obbligati ai sensi del decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, iscritte in catasto, come e' noto, sulla base di dichiarazioni di parte non annoverabili nella categoria degli "atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita". La legge

inoltre precisa che non si fa luogo alla ripetizione di quanto eventualmente già pagato dal contribuente.

Nello stesso comma è altresì prevista la facoltà di proporre ricorso, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, avverso gli atti di attribuzione o modificazione delle rendite, ancorché resisi definitivi per mancata impugnazione, entro il termine di sessanta giorni dall'entrata in vigore del "collegato".

Il successivo comma 3 stabilisce che, per gli atti che abbiano comportato modifiche o attribuzioni delle rendite catastali, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi, l'amministrazione finanziaria o gli enti locali provvedono, entro i termini di prescrizione o decadenza, previsti dalle singole leggi d'imposta, alla liquidazione o all'accertamento della maggiore imposta dovuta.

Si richiama anche in questo caso l'attenzione sul fatto che le disposizioni sono riferite esclusivamente agli atti degli uffici del territorio e non alle dichiarazioni di parte.

La notifica di tali atti costituisce anche atto di notifica della rendita catastale attribuita, con la conseguenza che, da tale data, decorrono i termini per la presentazione del ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il comma 4 abroga il secondo, terzo, quarto e quinto periodo dell'articolo 5, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, disciplinante la base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). Come è noto, tali periodi erano stati aggiunti dall'articolo 30, comma 11, della legge 23 dicembre 1999 n. 488, in vigore dal 1 gennaio 2000, e stabilivano che "Il termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova determinazione della rendita catastale dei fabbricati decorre dalla data in cui il contribuente abbia avuto conoscenza piena del relativo avviso. A tale fine, gli uffici competenti provvedono alla comunicazione dell'avvenuto classamento delle unità immobiliari a mezzo del servizio postale con le modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente, garantendo altresì che il contenuto della comunicazione non sia conosciuto da soggetti diversi dal destinatario. Fino alla data dell'avvenuta comunicazione non sono dovuti sanzioni ed interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale. Resta fermo quanto stabilito dall'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

Con i commi 5 e 6, infine, vengono estese rispettivamente all'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili (INVIM), limitatamente al comma 1, e all'imposta comunale sugli immobili (ICI), le disposizioni di cui all'articolo 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.

In particolare, tale disposizione, contenuta nel citato articolo 2, consente ai contribuenti di applicare, dal 1 gennaio 1992 anziché dal 1 gennaio 1994, i nuovi estimi catastali, revisionati per effetto dei ricorsi dei Comuni avverso le nuove rendite catastali, qualora gli stessi siano inferiori a quelle risultanti dalla normativa precedente.

3.6 Art. 75 - Rimborsi automatizzati

Il comma 1 dell'articolo 75 del "collegato" prevede che con decreti del Ministro delle finanze possano individuarsi le imposte e le tasse da rimborsare con procedura automatizzata e alla determinazione delle modalità di esecuzione di tali rimborsi.

Il successivo comma 2 dispone, inoltre, che, fino alla data di entrata in vigore dei citati decreti del Ministro delle finanze, i rimborsi automatizzati vengano effettuati in conformità alla normativa vigente alla data di entrata in vigore del "collegato".

3.7 Art. 76 - Cessione di crediti tributari da parte di enti locali e Camere di commercio

L'articolo 76 prevede che gli enti locali e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura possono cedere a terzi, a titolo oneroso, i loro crediti tributari, compresi gli accessori per interessi, sanzioni e penalità.

Il trattamento tributario di tali cessioni è individuato al comma 5 dello stesso articolo il quale ne dispone l'esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo e da ogni altra imposta indiretta.

Va da sé che gli atti di cessione, benché esenti dall'imposta di registro, devono essere assoggettati all'obbligo della registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 6 della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

3.8 Art. 77- Modifica del sistema di remunerazione spettante ai concessionari

L'articolo 77 apporta alcune modifiche al sistema dei compensi spettanti ai concessionari della riscossione.

Si prevede in particolare, a decorrere dal 1 gennaio 2002, la revisione dei compensi spettanti ai concessionari per la riscossione delle entrate che i contribuenti versano mediante "modello F23", e che fino al 31 gennaio 1997 venivano versate direttamente agli uffici finanziari, presso gli aboliti

servizi autonomi di cassa (SAC).

Tale revisione non avra' comunque alcun impatto sui contribuenti, in quanto il compenso restera' a carico dell'ente impositore.

Attualmente il compenso spettante per tali riscossioni e' pari ad una percentuale delle somme riscosse.

La modifica normativa prevede invece un compenso fisso per ciascun "modello F23" acquisito dagli intermediari (banche, poste e concessionari), da calcolarsi in funzione degli effettivi costi di lavorazione di ciascuna operazione di incasso.

L'obiettivo della norma e' quindi di razionalizzare il sistema dei compensi in argomento e di ridurre il costo complessivo della riscossione sostenuto dagli enti impositori.

La norma prevede altresì l'operativita' per un ulteriore semestre (rispetto al termine attualmente previsto del 30 giugno 2001) di un meccanismo di "garanzia della remunerazione" dei concessionari, per consentire agli stessi di portare a compimento tutti i complessi processi di riorganizzazione derivanti dalla riforma del sistema di riscossione coattiva, senza penalizzazione dei conti economici aziendali.

Alla fine del periodo "garantito", la completa attuazione della riforma comportera' un aumento del gettito tributario e, conseguentemente, un aumento della remunerazione spettante ai concessionari, tale da consentire la redditività delle imprese.

3.9 Art. 78 - Attivita' di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 78, si riconosce che gli enti locali riconosciuti titolari dell'autonomia tributaria di cui al d.lgs. n. 446/97 possono stipulare apposite convenzioni con il Ministero delle finanze aventi ad oggetto l'espletamento di attivita' di consulenza in ordine alle procedure adottate in tema di liquidazione, accertamento e riscossione delle proprie entrate.

Con il comma 2 dell'articolo in esame, poi, si opera l'esplicito riconoscimento circa l'assenza di qualsivoglia potere ispettivo o di controllo dell'amministrazione finanziaria centrale nei confronti degli enti locali in materia di liquidazione, accertamento e riscossione delle proprie entrate, peraltro gia' desumibile dallo stesso assetto normativo delineato con il d.lgs. n. 446/97.

Il comma 3 interviene ulteriormente sulla materia.

Nella disciplina originariamente dettata in tema di affidamento delle attivita' di accertamento e riscossione delle proprie entrate a comuni, nel rispetto delle disposizioni vigenti in tema di affidamento di servizi pubblici, un limite di carattere legale e' rappresentato dal fatto che i predetti servizi possono essere affidati anche a societa' di capitali a prevalente partecipazione pubblica locale (ai sensi dell'art. 22, comma 3, lett. e) della legge n. 142/90) i cui soci privati siano scelti tra gli iscritti nell'albo dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attivita' di accertamento e riscossione locale, al di fuori del servizio nazionale di riscossione, ovvero siano comunque reputati affidabili in quanto gia' operanti in tale contesto da epoca precedente.

Sull'ultimo punto specifico interviene la modifica normativa in esame. Infatti, l'originaria previsione dell'art. 52 del d.lgs. n. 446/97 stabiliva che dovesse trattarsi di societa' gia' costituite alla data di entrata in vigore del decreto n. 446/97 stesso (e cioe', al 1.1.1998). Il riferimento temporale viene ora esteso in avanti, indicando la nuova soglia nella data di entrata in vigore del decreto del Ministro delle finanze che istituisca l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attivita' di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni (art. 53 d.lgs. n. 446/97). Il decreto citato corrisponde al D.M. 11.09.2000, n. 289 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 244, del 18.10.2000).

Viene pertanto operato un ampliamento del bacino di possibile applicabilita' della disposizione di fatto estesa ai soggetti operanti in tale ambito alla data del 31.10.2000.

Con un intervento sull'art. 52 d.lgs. n. 446/97, poi, si prevede che (comma 4) l'affidamento ai concessionari del servizio nazionale di riscossione possa avvenire anche a prescindere dal rispetto dell'ambito territoriale entro il quale tali soggetti esercitano la concessione del servizio di riscossione: ne deriva una notevole semplificazione delle modalita' di affidamento delle procedure in favore di soggetti che gia' svolgano oggi tali attivita', in via professionale, e soprattutto potendo fare ricorso allo speciale procedimento di cui al D.P.R. n. 602/73, di gran lunga piu' appetibile per il creditore, in quanto incentrato su un procedimento di riscossione coattiva accelerato e piu' snello rispetto a quello ordinario, al quale in fondo continua a restare aderente la procedura dell'ingiunzione fiscale del R.D. n. 639/1910.

3.10 Art. 79 - Definizione automatica delle domande di rimborso e di discarico

L'articolo 79 prevede un'estensione della procedura di definizione automatica delle domande di rimborso che i concessionari hanno presentato agli

uffici finanziari per ottenere la restituzione delle somme anticipate all'erario e che i concessionari stessi non hanno potuto a loro volta riscuotere dai contribuenti. La norma consente da un lato ai concessionari di rientrare di onerose anticipazioni finanziarie sostenute nell'interesse dello Stato, e dall'altro lato elimina un forte aggravio operativo degli uffici finanziari, consistente nell'esame puntuale di tutta la documentazione a corredo delle numerose domande di rimborso in arretrato, liberando quindi risorse utili per aumentare l'efficacia dell'azione degli uffici stessi nello svolgimento delle attività fiscali di più rilevante interesse.

3.11 Art. 80 - Annullamento dei crediti erariali iscritti in articoli di campione penale o civile

L'articolo 80 non riguarda la materia tributaria.

3.12 Art. 81 - Utilizzazione dell'avanzo patrimoniale del Fondo di previdenza per gli impiegati dipendenti dalle esattorie e ricevitorie delle imposte dirette

L'articolo 81 prevede che l'avanzo patrimoniale del Fondo di previdenza dei dipendenti dei concessionari del servizio nazionale della riscossione, esistente al 31 dicembre 1998, venga utilizzato in maniera frazionata nel tempo (non meno di sei anni a decorrere dal 2001), secondo modalità da stabilirsi, previo accordo tra le parti interessate, con apposito decreto interministeriale. La norma è volta a consentire una adeguata gestione dei profondi processi di ristrutturazione che le aziende concessionarie del servizio nazionale della riscossione devono affrontare in conseguenza della riforma del sistema di riscossione realizzata in attuazione della legge delega 28 settembre 1998, n. 337.

3.12 Art. 82 - Disposizioni concernenti le liti fiscali in materia di imposta sugli spettacoli e dei tributi connessi

L'articolo 82 stabilisce le condizioni e i criteri attraverso i quali i contribuenti possono definire le liti fiscali e regolarizzare gli omessi versamenti in materia di imposta sugli spettacoli. Tale imposta è stata soppressa, a decorrere dal 1 gennaio 2000, dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 60.

Si premette al riguardo che, in relazione a tale imposta e in particolare relativamente all'individuazione dei proventi connessi, a norma dell'articolo 3, comma 2, lettera c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 640 (ad esempio, proventi derivanti da sponsorizzazione e dalla cessione dei diritti radiotelevisivi) sono sorti contrasti interpretativi. La questione ha costituito oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali e, infine, è stata risolta dal d.lgs. n. 60 del 1999, il quale ha normativamente sancito l'assoggettabilità all'imposta sugli intrattenimenti dei proventi derivanti da sponsorizzazione, dalla cessione di diritti radiotelevisivi e dei contributi da chiunque erogati. La definizione agevolata si estende conseguentemente anche ai tributi connessi.

Nella considerazione, tuttavia, che nel frattempo si è andato accumulando, su tali questioni un notevole contenzioso, il legislatore è intervenuto al fine di agevolare la definizione delle liti pendenti concernenti la soppressa imposta sugli spettacoli.

In particolare, il comma 1 dell'articolo in commento prevede che il contribuente possa definire le liti fiscali, riguardanti l'imposta sugli spettacoli, pendenti alla data del 31 luglio 2000, attraverso la presentazione di apposita domanda e con il pagamento entro il 31 gennaio 2001 di una somma pari al sessanta per cento del valore della lite.

Pertanto, oggetto della previsione normativa sono tutte le liti instaurate entro la data del 31 luglio 2000.

Ai fini della delimitazione dell'ambito di applicazione della disposizione in esame, il comma 4 del medesimo articolo dà la definizione di lite, identificabile con qualsiasi controversia avente ad oggetto l'accertamento del tributo o l'irrogazione delle sanzioni in materia di imposta sugli spettacoli e dei tributi connessi.

Quindi, si ha lite fiscale pendente quando il contribuente, nel rispetto dei termini, abbia promosso, ai sensi degli articoli 38 e 39 del DPR n. 640 del 1972, il ricorso gerarchico ovvero abbia adito l'autorità giurisdizionale ordinaria.

Il contribuente che intenda avvalersi del beneficio della definizione agevolata, come espressamente indicato nel comma 1, deve produrre apposita domanda nella quale dichiara di voler definire con l'amministrazione finanziaria la controversia pendente in materia. Con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400 saranno stabilite le modalità di presentazione delle domande per la definizione delle liti fiscali pendenti, le procedure per il controllo delle stesse e le modalità per l'estinzione dei giudizi.

Ai fini della determinazione del valore della lite, il comma 4, lettera b), dell'articolo in commento, statuisce che detto valore è costituito dall'importo dell'imposta, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Nell'ipotesi in cui il contribuente avesse in precedenza effettuato versamenti parziali, gli stessi sono computati a titolo di acconto dell'importo da versare per la definizione della lite. Nel caso in cui la controversia verta esclusivamente sull'irrogazione delle sanzioni, il valore della lite è costituito dal cinquanta per cento dell'ammontare

complessivo delle stesse.

Il comma 5 dell'articolo in esame contempla la sospensione dei giudizi in corso fino al 15 febbraio 2001, prevedendo, altresì, che nel caso in cui l'udienza di discussione sia stata già fissata, la sospensione opera a richiesta di parte. In quest'ultima ipotesi, infatti, il contribuente, che intende avvalersi della definizione agevolata della lite fiscale, può chiedere la sospensione del giudizio in corso attraverso il deposito nella cancelleria del giudice adito di apposita dichiarazione, dalla quale risulti, in modo non equivoco, che vuole beneficiare della disposizione agevolativa.

L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo ed integrale pagamento delle somme dovute per la definizione delle pendenze entro la data del 31 gennaio 2001. Nel caso in cui il contribuente sia incorso in errore scusabile ed abbia, quindi, effettuato un pagamento in misura inferiore rispetto a quella dovuta, potrà regolarizzare lo stesso, purché l'ulteriore versamento sia effettuato entro la data finale del 31 gennaio 2001.

La definizione della lite, ai sensi del comma 6 dell'articolo in commento, comporta che il contribuente non è più tenuto al versamento di eventuali somme provvisoriamente dovute in pendenza di giudizio, anche se queste fossero state, nel frattempo, già liquidate o iscritte a ruolo.

Peraltro, la definizione della lite non dà, in ogni caso, luogo a restituzione di somme da parte dell'amministrazione, per cui eventuali somme già versate dal contribuente non saranno restituite, ma potranno essere considerate corrisposte a titolo di acconto ai sensi del comma 2, lettera b).

Oltre alla definizione agevolata stabilita per le liti fiscali pendenti, l'articolo 82 prevede, altresì, la possibilità di regolare in modo agevolato anche gli omessi versamenti dell'imposta sugli spettacoli e dei tributi connessi.

In virtù del comma 2, infatti, i contribuenti possono regolarizzare, senza applicazione delle sanzioni amministrative, né degli interessi, gli omessi versamenti dell'imposta mediante il pagamento entro il 31 gennaio 2001, di una somma corrispondente all'imposta dovuta, calcolata sui proventi imponibili ridotti del cinquanta per cento.

Il comma 3 regola le modalità di pagamento delle somme dovute dal contribuente sia per la definizione agevolata, sia per la regolarizzazione degli omessi versamenti, prevedendo che il pagamento degli importi dovuti sia effettuato utilizzando il modello unificato (F24).

3.14 Art. 83 - Razionalizzazione del sistema di versamento unitario e compensazione

L'articolo 83 del "collegato" sostituisce, con una espressione di più ampia portata, il contenuto della lettera h-ter) dell'articolo 17, comma 2, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In particolare, viene stabilito che il versamento unitario e la compensazione possono riguardare anche i crediti ed i debiti relativi alle ulteriori entrate, anche non fiscali o parafiscali, individuabili con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché dei Ministri competenti per settore.

3.15 Art. 84 - Incompatibilità dei giudici tributari

3.16 Art. 85 - Composizione del consiglio di presidenza della giustizia tributaria

3.17 Art. 86 - Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545

Per il commento agli articoli 84, 85 e 86 si rinvia ad apposita circolare di imminente pubblicazione.

Art. 87 - Utilizzo di risorse finanziarie

Art. 88 - Razionalizzazione delle procedure relative ai corsi di riqualificazione

Art. 89 - Trattamento economico di talune categorie del personale del Ministero delle finanze

Gli articoli 87, 88 e 89 non recano disposizioni tributarie.

4 IMPOSTA REGIONALE SULLE EMISSIONI SONORE DEGLI AEROMOBILI

4.1 Art. 90 - Istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili

L'articolo 90 prevede, a partire dall'anno 2001, l'istituzione dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, a favore di tutte le Regioni e Province autonome, il cui gettito è destinato prioritariamente al completamento di sistemi di monitoraggio e inquinamento acustico nonché all'indennizzo delle popolazioni residenti presso le zone A e B aeroportuali, previste nel decreto del Ministro dell'ambiente 31 ottobre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 267 del 15 novembre 1997, e si differenziano in ragione del livello massimo di rumore accettabile in ciascuna delle zone.

È previsto, inoltre, che, in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, è attuata la compensazione delle risorse derivanti dall'applicazione dell'imposta nel caso di zone sottoposte ad inquinamento acustico derivante dalle emissioni sonore negli aeroporti civili situati in regioni limitrofe a quella ove ha sede l'aeroporto medesimo.

Le risorse percepite da ciascun ente territoriale dovranno, a cura dei medesimi enti, essere ripartite tra i vari Comuni dell'intero aeroportuale in conformita' a specifici programmi di risanamento e disinquinamento acustico. Tali programmi sono realizzati in conformita' al decreto del Ministro dell'ambiente del 20 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 225 del 24 settembre 1999.

Le modalita' applicative dell'imposta saranno stabilite con successivi decreti del Ministro delle finanze, di concerto col Ministro dei trasporti e della navigazione e con il Ministro dell'ambiente, sentita la Conferenza Stato-Regioni, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge.

Presupposto dell'imposta e' il decollo o l'atterraggio dell'aeromobile civile negli aeroporti civili; pertanto, sono implicitamente esclusi dal campo applicativo sia gli aeroporti sia gli aeromobili militari. Sono, altresì, esclusi dall'applicazione dell'imposta i voli di Stato, quelli sanitari ed i servizi di emergenza.

Art. 91 - Soggetto obbligato ed esenzioni

Soggetto passivo della imposta regionale e' l'esercente l'aeromobile civile che si identifica in colui il quale assume l'esercizio dell'aeromobile, ai sensi dell'articolo 874 del Codice della navigazione, il quale provvede al versamento delle somme dovute in base ai decolli ed agli atterraggi effettuati nel trimestre negli aeroporti civili, entro il quinto giorno del mese successivo al semestre.

Ai sensi dell'articolo 876 dello stesso Codice della navigazione, in mancanza della dichiarazione di esercente, si presume tale, fino a prova contraria, il proprietario dell'aeromobile.

La base imponibile e' determinata, in base al numero dei decolli e degli atterraggi effettuati nel trimestre, considerando due variabili: il peso massimo al decollo di ciascun velivolo e le caratteristiche tecniche dell'emissione sonora così come indicata nelle norme sulla certificazione acustica internazionale. Tali ultime norme sono contenute nell'allegato XVI alla Convenzione internazionale per l'aviazione civile, stipulata a Chicago il 7 dicembre 1944 e resa esecutiva in Italia con il d.lgs. 6 marzo 1948, n. 616. Il certificato acustico dei veicoli e' previsto dal decreto del Ministro dei trasporti 3 dicembre 1983, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 8 del 9 gennaio 1984.

4.3 Art. 92 - Determinazione e versamento dell'imposta

L'articolo 92, comma 1 lett. a), b) e c), stabilisce le misure per tonnellata dell'imposta regionale in senso decrescente riguardo alla minore emissione di rumore degli aeromobili. La citata lettera a), infatti, dispone un versamento per tonnellata più elevato rispetto a quanto previsto nella successiva lettera c).

Le Regioni e le Province autonome hanno facoltà, tramite legge, di elevare fino al 15 per cento le misure contenute nelle predette lettere a), b) e c), nei casi in cui l'atterraggio o il decollo di aeromobili avvengono durante quelle fasce orarie ritenute di maggior traffico, come individuate dal Ministero dei trasporti e della navigazione con apposito decreto.

L'art 92, comma 3, prevede, inoltre, l'eventualità che il Ministro dei Trasporti e della Navigazione proceda a modificare le misure dell'imposta in esame in funzione del raggiungimento, entro l'1/1/2004, delle finalità di monitoraggio e disinquinamento acustico stabilite dall'articolo 90.

4.4 Art. 93 - Poteri delle regioni e delle province autonome

All'articolo 93 si prevede che le Regioni e le Province autonome possano, con proprie leggi, variare annualmente le misure dell'imposta di cui all'articolo 92, nei limiti della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per la collettività nazionale. Dette variazioni devono essere deliberate entro il 31 luglio di ogni anno con effetto dall'1 gennaio dell'anno successivo.

I medesimi enti possono, altresì, deliberare, sempre con legge, misure d'imposta territorialmente differenziate in base alla densità abitativa delle zone aeroportuali, entro il limite del dieci per cento delle misure stabilite nell'articolo 92.

4.5 Art. 94 - Sanzioni e contenzioso

L'articolo 94 disciplina il sistema sanzionatorio.

Il contenzioso e' di competenza delle commissioni tributarie ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Inoltre, gli enti interessati possono introdurre, con apposita legge sulla base dei principi contenuti nella legge 24 novembre 1981, n. 689, l'applicazione di una sanzione amministrativa non superiore a L. 2.000.000 nei confronti degli esercenti degli aeromobili, nel caso in cui gli aeromobili stessi superino le soglie massime di rumore così come definite dal Ministro dell'Ambiente.

4.6 Art. 95 - Disposizioni transitorie e finali

Con l'articolo 95 sono abrogate, dalla data di entrata in vigore della legge, l'imposta erariale sugli aeromobili, di cui all'articolo 10 del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, nella legge 26 giugno 1990, n. 165, nonché l'imposta erariale regionale sulle emissioni sonore degli

aeromobili, di cui all'articolo 18 della legge 27 dicembre 1997, n. 449. La perdita di gettito per lo Stato derivante dall'abrogazione dell'imposta erariale sugli aeromobili, viene recuperata mediante riduzione di pari importo dei trasferimenti erogati alle Regioni a statuto ordinario. Con apposito decreto del Ministro del Tesoro Bilancio e Programmazione Economica si provvede a quanto appena descritto nonche' alla copertura della perdita di gettito subita dall'erario a causa della soppressione della sopradetta imposta erariale relativamente alle Regioni e Province autonome.

5 NORME FINALI

5.1 Art. 96 - Disposizioni in materia di volontariato e di canone radio per attivita' antincendio e di protezione civile

Il comma 2 dell'articolo 96 prevede che, a decorrere dal 1 gennaio 2001, la regione Valle d'Aosta e le province autonome di Trento e Bolzano, nonche' le associazioni e le organizzazioni da queste demandate all'espletamento del servizio antincendio e di protezione civile svolto nei rispettivi ambiti territoriali, sono esenti dal pagamento del canone RAI.

Con tale previsione sono stati estesi alle associazioni ed organizzazioni aventi sede nei territori della regione Valle d'Aosta e delle province di Trento e Bolzano i benefici tributari gia' stabiliti al comma 16 dell'articolo 24 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nei confronti del Corpo nazionale soccorso alpino e speleologico, del Club alpino italiano e delle associazioni di soccorso alpino aventi sede nelle regioni Valle d'Aosta e nelle province autonome di Trento e Bolzano.

5.2 Art. 97 - Proroga di termini per la concessione di agevolazioni alle regioni Umbria e Marche colpite da eventi sismici

Con l'articolo 97 del "collegato", sono prorogati, di ulteriori dodici mesi (fino al 31.12.2001), i termini per usufruire delle agevolazioni tributarie riguardanti i territori delle regioni Umbria e Marche colpiti da eventi sismici, di cui al decreto del Ministro dell'interno 28 settembre 1998, n. 499, fissati da quest'ultimo al 31 dicembre 1999 e gia' prorogati di dodici mesi con l'articolo 5, comma 2, dell'ordinanza del Ministro dell'interno delegato per il coordinamento della protezione civile n. 2991 del 31 maggio 1999.

5.3 Art 98 Rilevanza fiscale del bilancio dell'Ufficio italiano cambi

L'articolo in commento, modificando l'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 1998, n. 43, stabilisce che, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1999, il bilancio dell'Ufficio Italiani dei Cambi (UIC), compilato in conformita' dell'art. 8, comma 1 del suddetto decreto legislativo, rileva anche agli effetti tributari.

Il citato art. 8 pone un principio generale secondo il quale le risultanze del bilancio della Banca d'Italia redatto in base a disposizioni o raccomandazioni della Banca Centrale Europea assumono rilevanza ai fini fiscali, anche se i criteri di rilevazione dei fatti di gestione e di redazione del bilancio derogano a quelli previsti, per la generalita' delle imprese, dalla vigente normativa tributaria nazionale.

La norma in commento estende la particolare disciplina fiscale anche all'UIC, ente strumentale della Banca d'Italia, che e' tenuto, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 319 del 1998, a redigere il bilancio con criteri uniformi a quelli adottati per il bilancio della Banca d'Italia.

5.4 Art. 99 - Proroga di termini

Con l'articolo 99, comma 1, sono prorogati i termini per l'emanazione dei decreti legislativi previsti dalla legge 13 maggio 1999, n. 133.

In particolare, e' prorogato:

- a) da nove a diciotto mesi il termine, previsto dall'articolo 2, comma 1, della legge n. 133 del 1999, per l'emanazione di decreti legislativi, aventi ad oggetto la modifica delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi applicabili alle imprese individuali e alle societa' di persone, in regime di contabilita' ordinaria, secondo i principi e criteri direttivi contenuti nel medesimo articolo 2, comma 1;
- b) dal 1 giugno 2000 al 1 gennaio 2001 il termine di entrata in vigore dei decreti legislativi di attuazione delle disposizioni recate dall'articolo 3 della legge n. 133 del 1999, concernenti il riordino del regime fiscale delle forme di previdenza per l'erogazione di trattamenti pensionistici complementari del sistema obbligatorio pubblico, la disciplina di forme di risparmio individuale vincolate a finalita' previdenziali, la modifica del trattamento fiscale dei contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, nonche' il riordino del regime fiscale del trattamento di fine rapporto e delle altre indennita';
- c) da nove a venti mesi il termine entro cui il Governo e' delegato ad emanare, ai sensi dell'art 18 della legge n. 133 del 1999, i decreti legislativi in materia di tassazione degli immobili;
- d) e' prorogato al 31 dicembre 2001 il termine per l'esercizio della delega concessa al Governo, con l'art. 35, comma 1, per l'emanazione dei decreti legislativi concernenti i testi unici delle norme tributarie.

Il successivo comma 2 dell'articolo 99 proroga al 31 dicembre 2000 il termine per la sottoscrizione e la consegna dei ruoli relativi alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

5.5 Art. 100 - Riforma del sistema delle tasse e diritti marittimi

Con l'articolo 100 della legge in commento viene autorizzato il governo ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della medesima, un regolamento volto a riformare il sistema delle tasse e dei diritti marittimi di cui:

- alla legge 9 febbraio 1963, n. 82, e successive modificazioni, in materia di tasse e soprattasse di ancoraggio;
- al d.l. 28 febbraio 1974, n. 47 (convertito, con modificazioni dalla legge 16 aprile 1974, n. 117), in materia di tassa di sbarco e imbarco sulle merci trasportate via aerea e per via marittima;
- alla legge 5 maggio 1976, n. 355, in materia di tasse portuali.

Il medesimo articolo 100 stabilisce, altresì, alle lettere a), b), c) e d) le linee direttive da seguire.

5.6 Art. 101 - Semplificazione degli adempimenti contabili

L'articolo 101 interviene sulla normativa recata dall'articolo 3, comma 136 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che ha devoluto alla normativa secondaria la disciplina degli adempimenti formali e contabili in materia tributaria.

In particolare la norma conferma, al fine di evitare l'insorgere di incertezze interpretative, la persistenza del potere regolamentare in materia, anche in presenza di successive disposizioni legislative che regolino materie già disciplinate con regolamento, salvo che la legge sopravvenuta non lo escluda espressamente.

Con il comma 2, infine, il legislatore demanda allo strumento regolamentare la disciplina degli adempimenti contabili e formali a carico dei contribuenti che effettuano transazioni di commercio elettronico, aventi ad oggetto la cessione di beni e servizi, tramite intermediari abilitati, prevedendo, a tal fine, la possibilità di rendere facoltativa l'emissione della fattura qualora la transazione sia supportata da idonea documentazione.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.