

“CAF INFORMA” n° 2 del 6 Dicembre 2006

Collegato alla finanziaria 2007

Il testo definitivo

Premessa

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262¹, recante disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, si è concluso il primo passo della Manovra Finanziaria per il 2007.

Il decreto legge convertito (di seguito decreto) introduce diverse e nuove misure in materia fiscale e modifica anche alcune delle norme introdotte pochi mesi fa con il decreto Bersani².

Per espressa previsione normativa, il decreto è entrato in vigore il 29 novembre scorso (giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

Si ricorda che il decreto legge è stato già oggetto di commento della nostra precedente circolare **CAF INFORMA n. 1**.

Al fine di evidenziare le modifiche introdotte in sede di conversione del decreto, si è pensato di apporre una bandierina vicino alle parti che sono state oggetto di cambiamento.



Ecco in sintesi le principali novità fiscali introdotte dal decreto in commento:

NORMATIVA	CONTENUTO IN SINTESI
Indeducibilità dei costi derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Paesi cd Black list (articolo 1, comma 6).	La disciplina sulla deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. Paesi black list) viene estesa anche alle spese per prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in tali Stati.
Soppressione degli incentivi auto inizialmente previsti dall'articolo 7.	Le agevolazioni soppresse riguardavano: i) l'esenzione biennale dal bollo auto, per le autovetture immatricolate come "euro 4" o "euro 5", al fine di incentivare la sostituzione delle autovetture "euro 0" – "euro 1"; ii) un contributo di € 1.000 a veicolo per il rinnovo del parco autocarri con veicoli a minore impatto ambientale; iii) un contributo di 1500 euro per l'acquisto di autovetture

¹ Legge 24/11/2006, n. 286, G.U. 28/11/2006, n. 277, S.O. n. 223

² Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito in legge n. 248/2006

	omologate per circolare anche a gas metano, incrementato di ulteriori 500 euro nel caso in cui il veicolo acquistato avesse emissioni di CO2 inferiori a 120 grammi per chilometro.
Accertamento, contrasto all'evasione e all'elusione fiscale: mancata emissione di scontrino o ricevuta fiscale (art. 1, comma 8)	Qualora siano state contestate, nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, anche se non sono state irrogate altre sanzioni accessorie, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da 3 giorni ad un mese (da un mese a 6 mesi se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50.000 euro).
Immatricolazione di veicoli acquistati dall'estero Art.1, commi 9-12	Per poter immatricolare (o per le successive volte) auto e moto di provenienza intracomunitaria, andrà allegata, alla relativa richiesta, copia del modello F24 dal quale risulti il numero del telaio e l'importo dell'Iva assolta in occasione della prima cessione interna. Relativamente, invece, all'immatricolazione degli stessi beni oggetto di importazione, occorrerà esibire la certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'Iva e contenente il riferimento all'eventuale utilizzazione, da parte dell'imprenditore, del <i>plafond</i> (articolo 8, comma 2, Dpr 633/72).
Riscossione: dichiarazione stragiudiziale del terzo (art. 2, comma 8)	Decorso inutilmente il termine per il pagamento delle somme iscritte a ruolo, l'agente della riscossione, prima di procedere all'espropriazione presso terzi, ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari previste dalla legge, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore. Nelle richieste formulate è fissato un termine per l'adempimento non inferiore a 30 giorni dalla ricezione. In caso di inadempimento, all'irrogazione della sanzione (da 2.065 a 20.658 euro) provvede - su documentata segnalazione dell'agente della riscossione procedente - l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto cui è stata rivolta la richiesta.
Costi deducibili dei fabbricati strumentali (art. 2, comma 18)	Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso. Le stesse disposizioni si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria.
Riparto illimitato delle perdite (Art.2, comma 22)	Il DI n. 223/2006 (decreto Bersani), nell'ambito delle significative innovazioni introdotte in campo fiscale, ha modificato profondamente il regime delle perdite. I cambiamenti agiscono sia dal punto di vista della determinazione del reddito complessivo, che da quello del meccanismo di riporto delle perdite medesime.
Certificazione dei corrispettivi (art. 2, comma 30)	Per i commercianti al minuto e i soggetti ad essi assimilati restano fermi gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi (emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale) nonché di emissione della fattura su richiesta del cliente, fatta eccezione per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione.
Produttori agricoli: regimi di esonero IVA ed IRAP (art. 2, comma 31 e 32)	I produttori agricoli che - nell'anno solare precedente - hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli e ittici assoggettabili ad IVA ridotta del 4%, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente nel registro degli acquisti. Tali disposizioni cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro, a condizione che non sia superato il limite di 1/3 delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle stesse disposizioni: in tal caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal D.P.R. n. 442/1997. Gli stessi soggetti - sempre che non abbiano rinunciato opzionalmente al regime speciale di cui sopra - non sono soggetti passivi ai fini IRAP.
Istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni (art. 2, commi 47 e seguenti)	È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni D.Lgs. n. 346/1990, nel testo vigente al 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dalle norme seguenti: → art. 2, comma 48: i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta sulle successioni con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

	<ul style="list-style-type: none"> o devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%; o devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6%; o devoluti a favore di altri soggetti: 8%. <p>→ art. 2, comma 49: per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni, l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario (diversi da quelli che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, considerati donazioni a favore dei beneficiari) ovvero - se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi - al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> o a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%; o a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6%; o a favore di altri soggetti: 8%. <p>Con cadenza quadriennale, con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze si procede all'aggiornamento degli importi esenti dall'imposta, tenendo conto dell'indice del costo della vita. Sono inoltre abrogate le disposizioni incompatibili con le precedenti norme. Le disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 262/2006, nonché per le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006. Le stesse decorrenze valgono per le imposte ipotecaria e catastale concernenti gli atti e le dichiarazioni relativi alle successioni apertesi dal 3 ottobre 2006.</p>
Tassa automobilistica di possesso sui motocicli (art. 2, comma 63)	A decorrere dai pagamenti successivi al 1° gennaio 2007, è rideterminata la tassa automobilistica di possesso sui motocicli.
Limiti di deducibilità per i mezzi di trasporto a motore (art. 2, comma 71)	<p>Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle seguenti fattispecie:</p> <ul style="list-style-type: none"> → per l'intero ammontare relativamente a: <ul style="list-style-type: none"> o gli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, ai ciclomotori e motocicli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa; o ai veicoli adibiti ad uso pubblico; → nella misura dell'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio in modo diverso da quello esclusivamente strumentale all'attività propria d'impresa; → nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 25%, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni fra professionisti, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato; → per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti, è deducibile l'importo costituente reddito di lavoro. <p>In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, le disposizioni precedenti hanno effetto a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tuttavia, ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative a tale periodo e a quelli successivi, il contribuente può continuare ad applicare le precedenti disposizioni. Si provvede con regolamento ministeriale alla modifica delle isure di cui sopra, tenuto conto degli effetti finanziari derivanti dalla concessione all'Italia da parte del Consiglio UE dell'autorizzazione a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'IVA assolta per gli acquisti di autoveicoli a motore e delle relative spese. La modifica è effettuata, in particolare, tenuto conto degli effetti economici derivanti da ciascuna delle misure previste dalle precedenti disposizioni.</p>

Di seguito si analizzano articolo per articolo le principali novità fiscali introdotte dal decreto.

Novità sulle accise
Art.1 , comma 1

Il decreto introduce delle novità in tema di accise. In particolare, dovranno essere presentati esclusivamente in via telematica le seguenti informazioni:

- a) dati relativi alle contabilità degli
 - operatori qualificati come depositari autorizzati;
 - operatori professionali, rappresentanti fiscali ed esercenti depositi commerciali, concernenti l'attività svolta nei settori degli oli minerali, dell'alcole e delle bevande alcoliche e degli oli lubrificanti e bitumi di petrolio;
- b) documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti soggetti o assoggettati ad accisa ed alle altre imposizioni indirette previste dal testo unico delle accise;
- c) dichiarazioni di consumo per il gas metano e l'energia elettrica di cui agli articoli 26 e 55 del testo unico delle accise.

Entrata in vigore

con appositi provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle dogane, da adottarsi entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legge (3 ottobre 2006), dovranno essere stabiliti i tempi e modalità per la presentazione esclusivamente in forma telematica dei suddetti dati e documenti.

Novità per chi gestisce i depositi fiscali (depositi Iva)
Art.1, comma 2

I soggetti esercenti le attività³ di depositi Iva, anteriormente all'avvio della operatività, dovranno presentare agli uffici delle dogane e delle entrate, territorialmente competenti, apposita comunicazione anche al fine della valutazione, qualora non ricorrano i presupposti della congruità della garanzia prestata in relazione alla movimentazione complessiva delle merci.

Proprietà intellettuale
Art.1, comma 3

Il decreto introduce una procedura semplificata per la distruzione delle merci bloccate o sospese dalle Autorità doganali, sospettate di violazione del diritto di proprietà intellettuale. E' fatta salva la conservazione di campioni da utilizzare a fini giudiziari. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri della giustizia e dello sviluppo economico saranno fissate modalità e tempi della procedura

Non deducibili le spese per prestazioni rese da professionisti domiciliati
in Stati della *Black list*
Art.1, comma 6

La disciplina sulla deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. Paesi black list) viene estesa anche alle spese per prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in tali Stati.

Nella prima formulazione della disposizione non era chiaro se le imprese potessero invocare le esimenti previste dal comma 11 dell'art. 110, del Tuir, al fine di rendere deducibili dal reddito di impresa le spese e gli altri componenti negativi di dette prestazioni, in quanto il comma 11 non richiamava espressamente la nuova disposizione. L'errore è stato sanato, in sede di conversione del decreto, inserendo un richiamo espresso al comma 11.

La nuova disposizione aggrava quindi la disciplina prevista per la deduzione dei costi relativi ad operazioni commerciali con soggetti residenti in detti Paesi (commi 10 e 11, dell'art. 110, citato). Tali costi non sono deducibili qualora non vengano indicati separatamente in

³ Soggetti disciplinati dall'articolo 50-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

dichiarazione, anche se il contribuente prova lo svolgimento dell'attività commerciale effettiva o l'effettivo interesse economico all'effettuazione della transazione con imprese residenti in tali Paesi (esimenti di cui al comma 11).

Ciò comporta che, in sede di verifica da parte dei competenti Uffici finanziari, un inadempimento meramente formale, come può essere considerato quello dell'omessa indicazione separata, diventi "sostanziale", in quanto dalla mancata osservanza ne consegue non solo l'assoggettamento a sanzioni (da euro 258 a 2.065), ma anche la ripresa a tassazione dei costi non indicati, equiparando di fatto, a parità di omissione formale, soggetti che abbiano effettuato operazioni regolari o irregolari.

Di fronte a molte situazioni di mera dimenticanza e di errori nella compilazione della dichiarazione, l'agenzia delle entrate non viene incontro al contribuente. In particolare gli uffici (Ris. Agenzia delle entrate, del 17/01/2006, n. 12), ritengono che non sia possibile correggere le dichiarazioni in caso di omessa o inesatta indicazione dei detti costi, ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, anche nel caso in cui siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche da parte dei competenti organi di controllo, alla luce del fatto che la correzione non determina né una rettifica del reddito a favore del fisco, né una rettifica dello stesso a favore del contribuente.



Sospensione dell'attività per chi non emette scontrini e/o ricevute fiscali art.1, comma 8

La normativa ante DI 262/2006 disponeva la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi (periodo che andava invece da due a sei mesi nel caso in cui i corrispettivi non documentati superassero i 103.291,38 euro, 200 milioni di lire), qualora fossero state definitivamente accertate tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio.

Con il decreto legge 262, nella sua formulazione originaria, era stato, invece, previsto che bastava il definitivo accertamento di una sola violazione per far scattare il provvedimento sanzionatorio.

Tale disposizione è stata poi ulteriormente modificata nel corso dell'iter parlamentare del decreto fiscale: da un lato è stata ridotta l'entità della sanzione, dall'altro sono stati introdotti tempi più rapidi per la sua irrogazione.

Alla luce delle modifiche, il nuovo comma 2 dell'articolo 12 del Dlgs 471/1997 prevede che la sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima viene disposta quando, nel corso di un quinquennio, vengono **contestate** tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale. Quindi, non è più richiesto il definitivo accertamento delle tre violazioni, ma è sufficiente la "semplice" contestazione ai sensi dell'articolo 16 del Dlgs 472/1997.

Inoltre, sempre nell'ottica di velocizzare la procedura, viene disposto che, in deroga all'articolo 19, comma 7, del citato Dlgs 472/1997 ("*Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo*"), il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo; pertanto, la sua impugnazione non ne impedirà o ritarderà l'applicazione.

Contestualmente, però, come già accennato, è stata ridotta l'entità della sanzione: la sospensione opererà per un periodo che va **da tre giorni a un mese** (non più da quindici giorni a due mesi), mentre, qualora l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di 50mila euro, la sospensione è disposta per un periodo **da un mese a sei mesi**.

Altre novità, poi, sono introdotte con l'inserimento di tre commi (dal 2-*bis* al 2-*quater*) nel corpo dell'articolo 12 del Dlgs 471/1997.

In particolare,

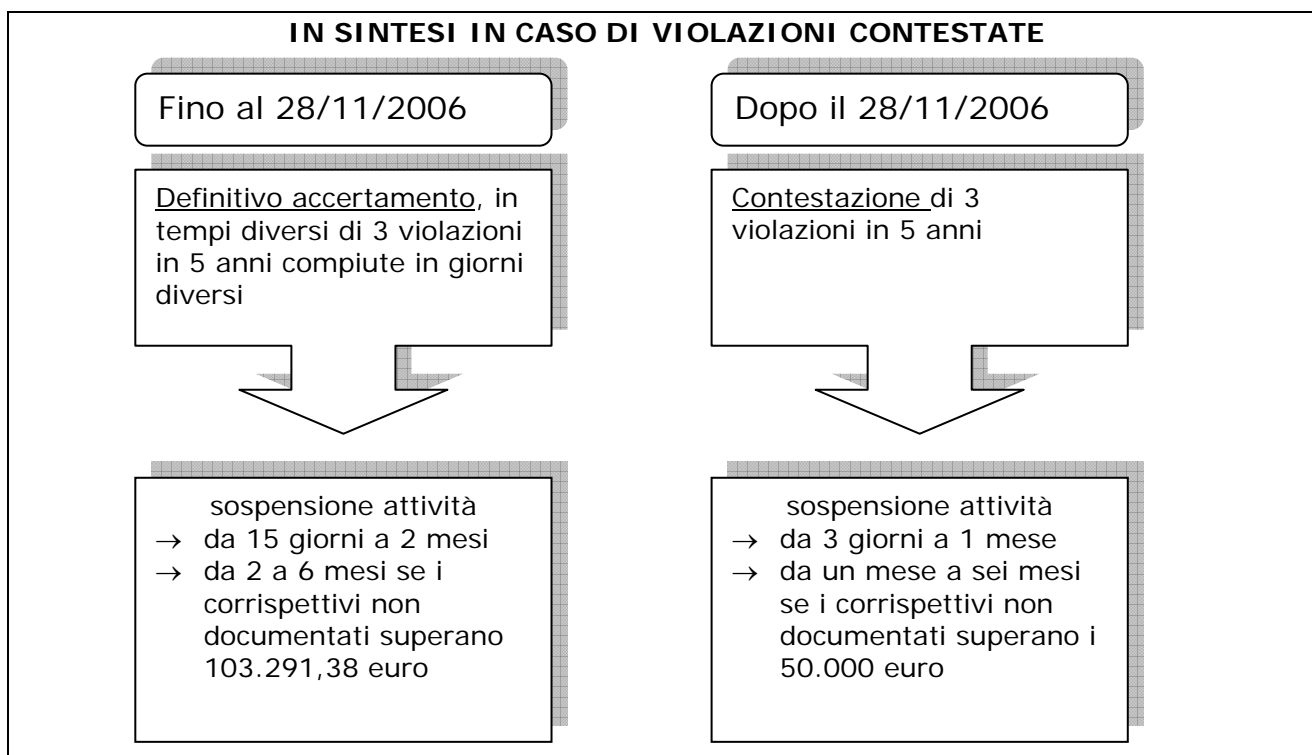
- il comma 2-*bis* dispone che il provvedimento di sospensione, che dev'essere emanato dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente, va notificato, a pena di decadenza, nei sei mesi successivi alla contestazione della terza violazione;
- il comma 2-*ter* attribuisce all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza il compito di rendere esecutivi e verificare l'effettivo adempimento delle sospensioni;
- il comma 2-*quater*, infine, contiene una prescrizione che mira a dare pubblicità alla motivazione fiscale della chiusura del locale, disponendo che l'esecuzione del provvedimento di sospensione venga "assicurata con il sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto a fini fiscali".

Tecnicamente è stato in parte riscritto l'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Entrata in vigore

Le novità in commento si applicano alle violazioni constatate a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (29 novembre 2006).

Per le violazioni già constatate alla medesima data si applicano le disposizioni previgenti.





Immatricolazione di veicoli acquistati dall'estero **Art.1, commi 9-12**

Acquisti intracomunitari

Per poter immatricolare autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi acquistati da paesi intracomunitari, occorrerà allegare alla relativa richiesta copia del modello F24 recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'ammontare dell'IVA assolto in occasione della prima cessione interna.

Sarà un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che dovrà apportare al modello F24 le necessarie integrazioni.

Importazioni di veicoli

Per gli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi oggetto di importazione, l'immatricolazione e' subordinata alla presentazione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'IVA e contenente l'eventuale riferimento all'eventuale utilizzazione, da parte dell'imprenditore, del *plafond* (articolo 8, comma 2, Dpr 633/72).

Entrata in vigore

L'operatività delle suddette novità è subordinata all'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Tale provvedimento, inoltre, oltre a fissare la data a decorrere dalla quale si applicano le nuove disposizioni dovrà individuare i criteri di esclusione dall'applicazione delle disposizioni in commento.

Riordino agenzie fiscali **Art.1, comma 15**

Al fine di razionalizzare l'ordinamento dell'Amministrazione economico-finanziaria, il provvedimento in esame ha disposto il riordino delle Agenzie fiscali e dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nonché la possibilità di fusioni, soppressione, trasformazione e liquidazione di vari enti ed organismi.

Riscossione **Art.2, comma 2**

Il compenso per le concessionarie della riscossione spontanea di Province e comuni è aumentato del 25%. Se il debito a ruolo supera i 25.000 euro, agli agenti della riscossione sono riconosciuti i poteri dei funzionari delle Entrate.

E' stata, altresì, prevista la possibilità di compensare ruoli e rimborsi d'imposta tramite segnalazioni in via telematica: sarà poi un provvedimento delle Entrate a definire tempi e modalità della trasmissione.

Pignoramento dei crediti verso terzi **Art.2 comma 6**

Con il decreto in commento, è stato introdotto un istituto, quale quello del pignoramento del quinto dello stipendio, le cui previsioni sono state ora allargate, fino a ricomprendere nella sua disciplina ogni credito verso terzi vantato da chi è debitore verso il Fisco.

Al fine di comprendere meglio le novità si ritiene opportuno fornire un riepilogo della situazione.

Il Codice di procedura civile prevede limiti stringenti per quanto concerne le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto contrattuale di lavoro, consentendo il pignoramento nel limite di un quinto delle stesse, al fine precipuo di evitare di colpire in maniera indiscriminata quella che potrebbe rappresentare l'unica fonte di reddito del soggetto interessato.

L'articolo 545, comma 4, cpc, infatti, afferma che "*tali somme possono essere pignorate nella misura di un quinto per i tributi dovuti allo Stato, alle province e ai comuni, ed in eguale*



misura per ogni altro credito". Per quanto riguarda l'aspetto più marcatamente processuale e procedurale, il creditore ha l'onere di notificare al debitore e al terzo l'atto di pignoramento, che deve contenere la citazione di quest'ultimo a comparire innanzi al giudice dell'esecuzione, per dichiarare quali somme siano dovute al debitore esecutato e quali siano i termini e le modalità di pagamento delle medesime. In mancanza della comparizione del terzo e, comunque, in assenza della sua dichiarazione al riguardo, si apre necessariamente una vera e propria fase di merito, volta ad accertare quanto dallo stesso sia effettivamente dovuto al debitore sottoposto a procedimento esecutivo.

Con riferimento alla procedura di riscossione, si sottolinea come tale forma di pignoramento sia prevista dall'articolo 72-bis del Dpr n. 602 del 1973, inserito mediante il decreto legge 203 del 2005 e ora sostituito dal decreto in commento.

La norma prevede attualmente che *"salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'articolo 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile, l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'articolo 543, secondo comma, numero 4), dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede, nel termine di quindici giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica, ed alle rispettive scadenze, per le restanti somme".*

Messo in evidenza che, a differenza di quanto prescritto dalla procedura ordinaria, è prevista la possibilità che l'atto di pignoramento contenga, al posto della citazione, direttamente l'ingiunzione di pagare al concessionario (semplificazione di non poco conto, visto che permette di evitare la fase avanti al giudice dell'esecuzione), la novità, rispetto alla versione della norma in vigore fino allo scorso 3 ottobre, consiste nell'allargamento soggettivo e oggettivo dell'efficacia della stessa: non si parla più di "pignoramento del quinto dello stipendio", ma di "crediti", così come non ci si riferisce più al lavoratore e al datore di lavoro, ma a un debitore e a un terzo.

Da ricordare, altresì, che il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, ha la facoltà di chiedere ai terzi, debitori dell'esecutato, di indicare per iscritto, entro un termine non inferiore a trenta giorni, le cose e le somme a quest'ultimo dovute, agevolando così le indagini. In caso di mancata risposta, per effetto del rinvio, operato dall'articolo 2, comma 8, della legge di conversione del DL n. 262/2006, all'articolo 10 del DLgs n. 471/1997, è prevista la sanzione da 2.065,83 a 20.658,26 euro, ridotta alla metà se il ritardo non eccede i quindici giorni.

Tecnicamente è stato riscritto l'art.72-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 602.



Dichiarazione stragiudiziale del terzo Art.2, comma 8
--

Il decreto ha modificato l'art.75-bis del Dpr 602/1973.

In particolare tale norma dispone che l'agente della riscossione, prima di procedere all'adozione delle azioni esecutive e cautelari (pignoramento dei crediti) può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore.

Nelle richieste dovrà essere fissato un termine per l'adempimento non inferiore a trenta giorni dalla ricezione.

In caso di inadempimento, si applica una sanzione amministrativa da 2.065,83 a 20.658,28 euro.

Compensazione dei crediti d'imposta con iscrizione a ruolo Art.2, commi 12, 13 e 14
--

Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta

È stato introdotto un nuovo istituto del pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta.

In particolare, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, le somme da rimborsare.


Ricevuta la segnalazione, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.

- In caso di accettazione della proposta, l'agente della riscossione movimentata le somme compensate e le riversa ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.
- In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.

Entrata in vigore

Un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate approverà le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi e stabilirà le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi spese.

Tecnicamente è stato inserito l'art. 28-ter nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.



Indeducibilità del terreno e fabbricati in leasing art.2, comma 18

Come si ricorderà, il decreto legge Bersani (DL n.223/2006) ha stabilito l'obbligo di calcolare le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali sul costo al netto del valore delle aree occupate dalla costruzione di quelle pertinenziali.

Tale limitazione ora è estesa anche ai fini della deducibilità dei canoni di leasing dei predetti fabbricati, con riferimento alla quota capitale così come desumibile dal piano di ammortamento fornito dalla società di leasing. In altre parole, l'impresa che acquista un fabbricato in leasing finanziario non potrà più dedurre la quota capitale del canone riferibile all'acquisto del terreno sottostante.

In sede di conversione, nel testo approvato dalla Camera, si è eliminato l'obbligo di effettuare la perizia, introdotto dal citato DL 223/2006, al fine di determinare il costo delle aree sottostanti i fabbricati e le relative pertinenze.

Il costo da attribuire alle predette aree, se non sono state acquistate separatamente in precedenza, è quantificato in misura pari al maggiore tra il valore dell'area iscritto in bilancio nell'anno di acquisto (ove esistente) e quello corrispondente al 20% o al 30%, nel caso di fabbricati industriali, del costo complessivo stesso.

È stato, quindi, risolto il dubbio interpretativo riguardante il caso di terreni acquistati dalle imprese e successivamente edificati.

Viene stabilito che per fabbricato industriale debba intendersi quello destinato alla produzione e alla trasformazione di beni. Sul punto bisogna osservare che l'indicazione di specifiche categorie catastali avrebbe risolto possibili incertezze. Inoltre, non è stato risolto il dubbio

interpretativo riguardante la determinazione del costo del terreno in caso di fabbricati strumentali ricompresi in immobili più ampi, come ad esempio in condomini.

Le disposizioni, di cui al d.l. n. 223/2006 come ora modificate, si applicano alle restanti quote di ammortamento dei fabbricati acquistati o acquisiti in periodi di imposta precedenti al 4 luglio 2006. Sono, dunque, fatte salve le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali già dedotte nei periodi di imposta precedenti, in questo caso, ai fini della determinazione del costo da attribuire al terreno, si tiene conto del maggior valore tra quello delle aree iscritto nell'ultimo bilancio approvato (ove esistente), prima dell'entrata in vigore della disposizione (bilancio 2005), e quello risultante dall'applicazione delle predette percentuali sul costo complessivo del fabbricato iscritto nel medesimo bilancio assunto al netto delle spese capitalizzate (in quanto si riferiscono al fabbricato, come le spese di ristrutturazione, ammodernamento e simili) e delle rivalutazioni effettuate.

Inoltre, è previsto che il "residuo valore ammortizzabile" per ciascun fabbricato sia pari al costo relativo al solo fabbricato al netto delle quote di ammortamento già dedotte.

Esempio

- nel 1995 è stato acquistato un fabbricato industriale iscritto in bilancio al valore di costo pari a 1500
- nel 2000 su tale fabbricato sono stati eseguiti lavori di ristrutturazione pari ad euro 200.
- nel 2003 è stata eseguita una rivalutazione pari ad euro 500.
- Nel 2006 le quote di ammortamento già dedotte risultano pari a 600.

PRIMA DEL DECRETO

Costo del fabbricato	1.500
Lavori di ristrutturazione	200
Rivalutazione	500
TOTALE IN BILANCIO (al lordo quote amm.to)	2.200

Ammortamenti dedotti	600
valore residuo da ammortizzare	1.600

DOPO IL DECRETO

Occorre dapprima calcolare il valore del terreno.

Costo del Fabbricato	2.200
- Lavori di ristrutturazione	- 200
- Rivalutazione	- 500
Valore su cui applicare la percentuale del 30% per determinare il costo del terreno (1.500 x 30%)	450

Il costo del fabbricato "rettificato" dal costo del terreno sarà:

$$2.200 - 450 = 1.750$$

valore residuo da ammortizzare	1.150 (1.750 - 600).
---------------------------------------	-----------------------------

Entrata in vigore

Come ricordato le norme descritte, che hanno effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, si rendono applicabili anche per le quote

di ammortamento e per i canoni relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti nel corso di periodi di imposta precedenti. In tali casi, ai fini della individuazione del maggior valore di cui parla la norma, il contribuente deve avere come punti di riferimento il "*valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della... disposizione*" e il valore risultante applicando le percentuali del 20 o del 30 per cento al costo complessivo del fabbricato, al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate, risultante dal medesimo bilancio. E' importante precisare che per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso, al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo.

Alcune osservazioni sul leasing immobiliare

Come ricordato, il legislatore ha disposto che le suddette disposizioni sulla valutazione del costo si debbano applicare "*anche ai fabbricati strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria con riferimento alla quota capitale del canone*".

In base ai principi contabili internazionali la contabilizzazione del leasing può avvenire mediante l'utilizzo del sistema finanziario.

Le caratteristiche essenziali del *leasing* sono enucleate dallo Ias 17, il quale - come affermato nel documento dell'Organismo italiano di contabilità sulla transizione ai principi contabili internazionali (ottobre 2005) - nel definire quale criterio di identificazione della natura del contratto l'analisi della sostanza dell'operazione alla data di stipula del contratto, fornisce alcuni esempi di situazioni che potrebbero di norma indicare che si è di fronte a un *leasing* finanziario.

La durata del *leasing* copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita. All'inizio del *leasing* il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti equivale almeno al *fair value* (valore equo) del bene locato. Una caratteristica dei terreni è che essi hanno, di norma, una vita economica indefinita e, se non si prevede che la proprietà sia trasferita al locatario alla scadenza, non si può ritenere che al locatario siano trasferiti, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici inerenti alla proprietà; ne consegue che, al verificarsi delle suddette condizioni, il *leasing* di terreni sarà classificato come *leasing* operativo (Oic 1).

In particolare in applicazione del principio contabile internazionale Ias 17 (paragrafo 15), il legislatore tributario ha implicitamente accolto il principio secondo il quale gli elementi di terreni e fabbricati di un contratto di *leasing* di terreni e fabbricati sono considerati separatamente ai fini della classificazione del *leasing*. Fatta eccezione dell'ipotesi in cui sia previsto che alla scadenza la proprietà degli immobili passi al locatario, entrambi gli elementi patrimoniali sono classificati come *leasing* finanziario, indipendentemente dal fatto che sia analizzato come un unico *leasing* ovvero come due *leasing*, a meno che sia evidente, da altre caratteristiche, che il *leasing* sostanzialmente non trasferisca tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà di uno o entrambi gli elementi.

Contabilmente per la classificazione di un *leasing* di terreni e fabbricati, i pagamenti minimi dovuti sono suddivisi tra quota relativa al terreno e quota relativa al fabbricato, in base al rapporto fra i rispettivi *fair values* (valori equi).

Il bene, secondo corretti principi contabili internazionali, è rilevato in bilancio dal locatario e deve essere assoggettato ad ammortamento, con i medesimi criteri dei beni di proprietà, secondo le regole previste dagli Ias/Ifrs. Lo stesso locatario contabilizza il relativo debito nei confronti del locatore contestualmente alla rilevazione del bene oggetto di *leasing* tra le attività.

Il canone di *leasing* finanziario non va iscritto interamente nel conto economico, ma deve essere suddiviso tra quota "capitale rimborsato" (da portare a riduzione del debito residuo verso il locatore tra le passività dello stato patrimoniale) e quota "interessi" (da rilevare per competenza come onere finanziario nel conto economico).

Il locatore iscrive, secondo il metodo finanziario, tra le attività il credito nei confronti del locatario, per un importo pari all'investimento del *leasing*, quindi il valore relativo ai pagamenti minimi previsti dal contratto e l'importo non garantito, cioè il valore di riscatto del bene. A incremento del credito si iscrivono gli eventuali costi diretti per commissioni e spese in genere

sostenute.

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari (art.2, comma 21)

Nel 2006 è stata introdotta un'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze realizzate da persone fisiche a seguito della cessione a titolo oneroso di un immobile acquistato/costruito da non più di 5 anni o di un terreno edificabile.

Il decreto in commento ha elevato tale imposta dal 12,5% al 20%.

Alla luce delle modifiche introdotte dal decreto, l'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicare alle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria - modalità di tassazione alternativa a quella ordinaria - passa dal 12,50 al 20 per cento.



Riporto illimitato delle perdite Art.2, comma 22

Il DI n. 223/2006 (decreto Bersani), nell'ambito delle significative innovazioni introdotte in campo fiscale, ha modificato profondamente il regime delle perdite.

I cambiamenti agiscono sia dal punto di vista della determinazione del reddito complessivo, che da quello del meccanismo di riporto delle perdite medesime.

Il comma 27 dell'articolo 36 del DI n. 223/2006 è intervenuto a modificare l'articolo 8 del Tuir. La sua nuova stesura si sostanzia nei seguenti punti:

- il comma 1 conferma che il reddito complessivo è determinato sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo, ma **non è più prevista la sottrazione generica delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni**
- al comma 2 si afferma che le perdite delle Snc e delle Sas, nonché delle società semplici e delle associazioni tra professionisti *"si imputano a ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'art. 5"* del Tuir, confermando il principio che per tali soggetti le perdite sono imputate direttamente ai soci. Viene, peraltro, confermato che per *"le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale"*, la disposizione *"si applica nei soli confronti dei soci accomandatari"*, solidalmente e illimitatamente responsabili
- al comma 3 ha previsto che a essere computate in diminuzione dei medesimi redditi conseguiti nel periodo d'imposta siano non solo le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa commerciale o dalla partecipazione in Snc e Sas, ma anche *"quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche esercitate attraverso società semplici e associazioni di cui all'articolo 5"*. Di conseguenza, per questi ultimi è possibile effettuare la deduzione delle perdite solo dalla stessa categoria di reddito che le ha prodotte, mentre in precedenza la deduzione avveniva dal reddito complessivo. Inoltre, a tali contribuenti è estesa la disposizione per cui l'eventuale eccedenza è computabile in diminuzione dei relativi redditi negli successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto. Prima della modifica, la deduzione per i professionisti *"poteva avvenire unicamente nel periodo d'imposta in cui le perdite si erano prodotte, escludendo, quindi, la possibilità di riportarle in esercizi successivi (c.d. riporto in avanti)"* (circolare n. 28/2006).

Il successivo comma 28 dell'articolo 36, DI n. 223/2006, ha precisato, altresì, che le disposizioni in esame si applicano *"ai redditi e alle perdite realizzati dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore"* del decreto.

Il regime delle perdite è stato innovato anche dal punto di vista del riporto delle medesime. Il meccanismo, regolato dall'articolo 84 del Tuir, è stato rettificato dai commi 12 e 14 dell'articolo 36 del DI n. 223/2006, nella parte relativa al riporto delle perdite dei primi tre periodi d'imposta. Queste sono riportabili in diminuzione del reddito complessivo dei successivi periodi d'imposta, senza limiti temporali, tenendo presente, però, che i primi tre periodi partono *"dalla*

data di costituzione" dell'impresa, e che le perdite devono riferirsi a una nuova attività produttiva.

A tale proposito, la circolare 28/E del 2006 sottolinea come la modifica abbia *"introdotto un requisito oggettivo, quello della nuova iniziativa produttiva, in aggiunta a quello soggettivo, riferito alla società neo-costituita, al fine di agevolare l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale, piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un nuovo soggetto"*.

La stessa circolare specifica che la decorrenza di tale nuovo assetto normativo è, a norma dell'articolo 41 del DI n. 223/2006, la data di entrata in vigore del decreto medesimo. Pertanto, *"per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2006"*.

Tuttavia, in considerazione della rilevante modifica introdotta, il comma 13 originario del DI 223/2006 aveva previsto una fase *"transitoria"*, in relazione alle perdite dei primi tre periodi, *"formatesi in esercizi precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto"* e non ancora utilizzate alla medesima data, ma che non possedevano i nuovi requisiti. Tali perdite erano, infatti, considerate *"limitatamente riportabili, fino all'ottavo periodo successivo a quello di formazione delle stesse"* (circolare n. 28/E del 2006).

Il decreto in commento ha, però, sostituito e riscritto il suddetto comma 13.

Nella nuova stesura è stato previsto che le disposizioni, relative alla individuazione temporale delle perdite dei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della nuova attività, *"si applicano alle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore"* del medesimo DI n. 223/2006.

Per quelle, sempre relative ai primi tre periodi d'imposta, formatesi anteriormente all'entrata in vigore dello stesso decreto legge *"resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"* (norma antielusiva).

Perdite dei soci e regime di trasparenza Art. 2, comma 23
--

Viene modificata la decorrenza dell'art. 36, comma 11, del decreto legge n. 223/2006 che impedisce ai soci che hanno optato per i regimi di trasparenza fiscale di cui agli art. 115 e 116 del TUIR di compensare le proprie perdite pregresse con i redditi attribuiti dalla società partecipata (c.d. società trasparente).

In particolare, questa disposizione ha effetto con riferimento ai redditi delle società partecipate (società trasparenti) relativi ai periodi d'imposta che iniziano successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 223/2006 (4 luglio 2006, ad esempio con riferimento ai redditi delle società partecipate prodotti dal 2007, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Resta, comunque, ferma la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di applicare la norma antielusiva generale di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi ai periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore del suddetto decreto legge, con ciò potendosi determinare una portata sostanzialmente retroattiva della norma.

Definizione di reddito complessivo Art. 2, comma 24
--

Per l'anno 2006, l'articolo 3, comma 1, del Tuir si applica nel testo vigente alla data del 3 luglio 2006.

In sostanza, per il 2006, la definizione del reddito complessivo si applica nella versione antecedente al 4 luglio 2006, ossia prima delle modifiche introdotte dal DL 223/2006 (decreto Bersani).



Reddito di lavoro dipendente – Stock option **Art.2, comma 29**

Sono previste ulteriori e più restrittive condizioni per le stock options, che sostituiscono quelle precedentemente dettate dal decreto Bersani⁴.

Come è noto, il regime previsto dalla lettera g-bis dell'art. 51 del Tuir consiste nell'esenzione dal reddito di lavoro dipendente del differenziale tra valore delle azioni (valore normale ex art. 9 del Tuir) al momento dell'assegnazione (momento in cui le azioni entrano nella disponibilità giuridica del dipendente) e prezzo corrisposto dal dipendente per l'esercizio dell'opzione (acquisto/sottoscrizione delle azioni offerte), a condizione che:

- il prezzo pagato dal dipendente sia almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta (ex lett. g-bis, art. 51);
- le partecipazioni e i titoli posseduti dal dipendente rappresentino una percentuale di diritto di voto in assemblea ordinaria o di partecipazioni al capitale non superiore al 10% (ex lett. g-bis, art. 51).

A queste condizioni si aggiunge ora, nell'ultimo periodo del comma 2-bis, dell'art. 51 citato, che il regime di favore si applica se:

- a) l'opzione sia esercitabile non prima che siano trascorsi tre anni dalla sua offerta;
- b) al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società sia quotata in mercati regolamentati;
- c) il dipendente mantenga per almeno un quinquennio dall'assegnazione un investimento in titoli oggetto dell'opzione non inferiore al differenziale tra il valore azioni al momento dell'assegnazione e il prezzo corrisposto. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che sia trascorso il quinquennio, l'importo che non ha concorso alla formazione del reddito da lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo di paga in cui avviene la cessione o la costituzione in garanzia.

Le condizioni devono essere soddisfatte congiuntamente.

Entrata in vigore

Le nuove disposizioni si applicano alle assegnazioni di azioni effettuate dopo il 4 luglio 2006, anche se i relativi piani sono stati deliberati prima del 5 luglio 2006.

Invio telematico dei corrispettivi **Art.2, comma 30**

Come si ricorderà il decreto legge Bersani⁵ ha introdotto l'obbligo per tutti i soggetti che operano nel settore del commercio e attività assimilate (articolo 22 del DPR n. 633 del 1972) di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate, con cadenza settimanale o mensile, l'ammontare dei corrispettivi giornalieri conseguiti. Le disposizioni in esame entrano in vigore il 1° gennaio 2007, con l'obbligo di effettuare la prima trasmissione telematica entro il mese di luglio dello stesso anno, anche con riferimento ai dati relativi ai mesi precedenti.

Il decreto in commento, ha modificato l'ultimo periodo del comma 34 dell'articolo 37 del decreto-legge.

Alla luce delle modifiche la norma dispone che nell'ipotesi di invio telematico dei corrispettivi restano fermi gli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi⁶, nonché di emissione della fattura su richiesta del cliente, fatta eccezione per i soggetti indicati all'articolo 1, commi da 429 a 430-bis, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

⁴ decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248

⁵ Vedi nota precedente

⁶ previsti dall'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696



Novità in materia di agricoltura 2, commi 31 e 32

Il comma 1, articolo 4, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, modificativo dell'articolo 34, comma 6, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, è stato, in sede di conversione, integralmente sostituito.

Le correzioni apportate al nuovo testo del citato articolo 34, comma 6, del Dpr sull'Iva, sono così sintetizzabili:

- le disposizioni contenute nell'articolo 32-*bis*, Dpr n. 633 del 1972, per i contribuenti minimi in franchigia non si applicano più ai produttori agricoli con volume d'affari non superiore a 7.000,00 euro
- viene reintrodotta l'esonerazione dal versamento dell'Iva e da tutti gli obblighi documentali e contabili per i produttori agricoli che hanno realizzato, o in caso di inizio di attività prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000,00 euro
- è stato elevato da 2.582,28 a 7.000,00 euro il limite previsto per l'applicazione del regime di esonerazione
- è stato eliminato il regime semplificato che era applicabile ai produttori agricoli che avevano realizzato un volume d'affari superiore a 2.582,28, oppure superiore a 7.746,85 euro (se esercitavano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di mille abitanti e nelle zone con meno di cinquecento abitanti ricompresi negli altri comuni montani individuati dalle rispettive Regioni come previsto dall'articolo 16 della legge 31 gennaio 1994, n. 97) ma non superiore a 20.658 euro.

Alla luce di quanto sopra evidenziato, si precisa che, affinché i produttori agricoli possano fruire dell'esonerazione, devono aver realizzato nell'anno solare precedente, o prevedere di realizzare, in caso di inizio di attività, un volume d'affari inferiore a 7.000,00 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A) allegata al citato Dpr n. 633 del 1972.

I produttori agricoli in possesso dei descritti requisiti, quindi, sono esonerati dal versamento dell'Iva e da tutti gli obblighi documentali e contabili (fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della dichiarazione Iva annuale), conservando, però, l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni; i loro cessionari o committenti che acquistano beni o utilizzano servizi nell'esercizio dell'impresa devono emettere autofattura con l'indicazione della relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnare una copia della stessa al soggetto esonerato e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25 del Dpr n. 633 del 1972.

Nell'ipotesi in cui venga superato il previsto limite di 7.000,00 euro, il regime di esonerazione cesserà di avere efficacia, a partire dall'anno solare successivo; se, invece, è superato, durante l'anno, il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici, di cui al primo comma dell'articolo 34 del Dpr 633/1972, l'esonerazione cesserà dallo stesso anno in cui è avvenuto il superamento.

I produttori agricoli che intendono rinunciare al regime di esonerazione lo potranno fare esercitando l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, con le modalità stabilite nel Dpr 10 novembre 1997, n. 442.

Pertanto, in seguito alle modifiche normative illustrate, la disciplina del regime Iva speciale per l'agricoltura è cambiata nel modo di seguito illustrato:

- i produttori agricoli con volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A), allegata al decreto n. 633 del 1972, applicano il regime di esonerazione oppure possono optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari

i produttori agricoli con volume d'affari superiore a 7.000,00 euro applicano il regime speciale per i produttori agricoli previsto dall'articolo 34 oppure possono optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Riflessi ai fini IRAP

l'articolo 2, comma 32, del decreto legge n. 262/2006 introduce una modifica all'articolo 3 del Dlgs n. 446 del 15 dicembre 1997 (decreto istitutivo dell'Irap), che contiene l'elenco dei soggetti passivi dell'Irap e, in particolar modo, alla lettera d), che riguarda i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir.

Viene confermato per questi ultimi, nel caso siano in possesso di determinati requisiti, il particolare regime di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione e dal versamento dell'Irap, già previsto dal Dlgs n. 446/1997.

La novità è rappresentata dal fatto che viene elevato da 2.582,28 euro a 7.000,00 euro il livello di volume d'affari che consente l'applicazione del regime di esonero, mentre non è più prevista l'elevazione a 7.746,85 euro per le imprese collocate in Comuni montani con meno di mille abitanti, o in Comuni con meno di 500 abitanti, come individuati dalle Regioni.

Il produttore agricolo, esattamente come avveniva prima dell'emanazione del DI n. 262/2006, al fine di poter beneficiare del regime di esonero Irap, deve rispettare una seconda condizione: deve risultare esonerato dagli adempimenti Iva, ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972.

Disposizioni in materia di catasto Art. 2, commi 40 -43

Le unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9, (edifici speciali) non possono comprendere immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, se essi sono dotati di autonomia funzionale e reddituale.

Entro il 31 luglio 2007 (nove mesi dalla data di approvazione del decreto) le unità immobiliari che, per effetto del criterio indicato, necessitano di una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari.

Entrata in vigore

Le rendite catastali dichiarate ovvero attribuite secondo le nuove disposizioni produrranno effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Tuttavia sarà un provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto che dovrà stabilire le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni in commento.

Aggiornamento del moltiplicatore dei fabbricati cat. B Art.2, comma 45

A partire dalla data di entrata in vigore del decreto (3 ottobre 2006) è stato rivalutato nella misura del **40%** il moltiplicatore⁷ previsto per la c.d. valutazione automatica degli immobili, da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B.

A seguito della predetta rivalutazione, il moltiplicatore aumenta da 100 a 140.

Imposte sulle donazioni e successioni Art. 2 commi 47-53

Il decreto prima della conversione, aveva introdotto nell'ambito dell'imposta di registro e/o delle imposte ipocatastali delle nuove fattispecie riguardanti i trasferimenti di beni e diritti per *mortis causa* e per disposizioni tra vivi, reintroducendo di fatto le abrogate imposte di successione e donazione.

⁷ moltiplicatore previsto dal comma 5 dell'articolo 52, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

L'articolo 6 del decreto è stato ora completamente sostituito da una nuova formulazione che reintroduce nel nostro ordinamento l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. n. 346/1990 (testo unico delle imposte di successione e donazione), nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001.

I trasferimenti di beni e di diritti per causa di morte sono, pertanto, nuovamente soggetti all'imposta di successione, con differenti aliquote, a seconda dei soggetti beneficiari, da applicarsi sul valore complessivo netto dei beni.

Le novità

I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, così come le donazioni e i *trust* (istituto mediante il quale si costituiscono vincoli di destinazione su determinati beni, in favore di specifici beneficiari), sono soggetti a tassazione con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

BENEFICIARI	ALIQUOTA
Coniuge, parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, un milione di euro	4%
altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado	6%
altri soggetti	8%

In sostanza, per ciascun beneficiario, ove stretto parente del *de cuius* o del donante, è prevista una franchigia di un milione di euro (che peraltro, con cadenza quadriennale, sarà aggiornata tramite decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, tenendo conto dell'indice del costo della vita). Tale franchigia è di pari importo sia in caso di donazione che in caso di successione e indipendentemente dalla tipologia di beni trasferiti (mentre, in base alla previgente disciplina, vi erano delle differenziazioni).

Come si osserva, a mano a mano che si diluisce il grado di parentela, aumenta (oltre alla base imponibile, non operando la franchigia) l'aliquota cui è parametrata la tassazione. La base imponibile, inoltre, è data dalla massa patrimoniale netta trasferita (attività meno passività), e non più dai singoli beni.

Sono soggetti all'imposta, oltre agli immobili, alle aziende, alle azioni o quote sociali e alle obbligazioni, anche i crediti, il denaro, i beni mobili e le quote di fondo comune di investimento, limitatamente alla parte del loro valore non corrispondente al valore dei titoli di Stato presenti nel fondo. Restano esenti i titoli di Stato.

Imposte ipotecarie e catastali

Quanto alle imposte ipotecaria e catastale, nel caso, ovviamente, in cui siano trasferiti immobili, le stesse vengono di fatto ripristinate nella misura del 2 e dell'1 per cento, con applicazione della misura fissa pari a 168 euro, se ricorrono i requisiti "prima casa" in capo all'**avente causa**.

Scompare, dunque, qualsiasi riferimento a una normativa di favore per il caso di trasferimento dell'immobile che costituiva l'abitazione principale del *de cuius*, mentre tornano a valere, per usufruire di una tassazione agevolata, i requisiti "prima casa" in capo al beneficiario.

Per quanto non disposto dal decreto convertito si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

Entrata in vigore

Un aspetto da sottolineare è quello della decorrenza temporale delle nuove norme in materia. Lo stesso decreto, così come convertito (articolo 2, comma 53), a tal proposito, introduce una sorta di "doppio binario" fra l'imposta sulle successioni e quella sulle donazioni.

- **Successioni:** le nuove norme si applicano, retroagendo, fin dal 3 ottobre, data di entrata in vigore del DI 262/2006 (rileva la data di apertura della successione)
- **Donazioni:** le nuove norme trovano applicazione solo dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, mentre dal 3 ottobre sino a tale data si applicheranno le disposizioni del DI 262/2006 nella sua originaria formulazione.

Ovviamente, a partire dalla citata data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (29 novembre 2006), tutte le successioni e donazioni saranno soggette alle nuove disposizioni illustrate e tornano, pertanto, a "viaggiare" su un unico binario.

Addizionali Regionali – più tempo per le regioni per fissare l'aliquota Art.2, comma 70
--

Le regioni possono maggiorare l'aliquota dell'addizionale regionale fino all' 1,4 %.

Il provvedimento⁸ con cui si delibera l'aumento dell'aliquota deve essere pubblicato in Gazzetta Ufficiale non oltre il 30 novembre dell'anno precedente a quello cui l'addizionale si riferisce.

Ebbene, il decreto sposta tale termine al 31 dicembre di ogni anno.

Deducibilità dei veicoli aziendali Art.2, commi 71 - 72
--

Il decreto modifica l'articolo 164 del Tuir, quello riguardante i limiti di deduzione delle spese relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

L'innovazione interviene esclusivamente sul comma 1 dell'articolo, introducendo una riduzione della deducibilità dei costi delle auto aziendali o utilizzate nell'esercizio della professione.

Lavoratori autonomi

Nel caso dei soggetti esercitanti arti e professioni in forma individuale, la deducibilità del costo d'acquisto dell'auto, limitatamente a un solo veicolo, sarà ammessa nella misura del 25 % e non più del 50 %.

Restano invariati i limiti massimi su cui poter applicare la percentuale di deducibilità:

- 18.075,99 euro per le autovetture
- 4.131,66 euro per i motocicli
- 2.065,83 euro per i ciclomotori.

Pertanto, un'auto che costi 40.000 euro, potrà essere ammortizzata complessivamente dal professionista solo nella misura massima del 25 per cento di 18.075,99 euro, ovvero 4.519 euro.

Se l'attività è svolta in forma associata o da società semplici, i limiti sopra menzionati sono riferiti a ciascun socio o associato.

Imprese

Per quanto riguarda le imprese, le novità introdotte sono di due tipi.

- **Veicoli concessi per uso promiscuo ai dipendenti** - Per i costi delle auto concesse, per la maggior parte dell'anno, al dipendente dell'azienda, ovvero per quelli relativi all'attribuzione allo stesso di un veicolo da utilizzare sia per esigenze lavorative che per quelle personali, viene eliminata la possibilità della deducibilità piena. Tale novità viene introdotta attraverso l'inserimento al comma 1, primo periodo, dell'articolo 164 del Tuir, della lettera b-*bis*, in base alla quale l'importo deducibile, dal reddito d'impresa, per tale tipologia di veicoli, è pari a quello che costituisce reddito per il dipendente. Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell'articolo 51, comma 4, del Tuir, la possibilità di utilizzare un veicolo

⁸ articolo 50, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 506.

dell'azienda, per la maggior parte dell'anno, anche ai fini personali, costituisce per il dipendente un compenso in natura, tassabile con un apposito criterio di valutazione "convenzionale". Si assume, pertanto, o meglio si assumeva (in quanto il decreto legge è intervenuto anche su quest'articolo del Tuir) il 30 % dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Acì deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno, e la cui pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avviene entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto di quanto già trattenuto al dipendente. Come detto, il decreto legge n. 262/2006 ha modificato la percentuale utilizzata per la tassazione in capo al dipendente, elevandola dal 30 al 50 per cento (ovvero 7.500 chilometri moltiplicati per la tariffa chilometrica Acì).

- **Altri autoveicoli** - La seconda novità, riguardante sempre le imprese, attiene alle autovetture e autocaravan di cui all'articolo 54 del decreto legislativo n. 285/292, lettere a) e m), che perdono completamente il diritto alla deducibilità del costo d'acquisto, precedentemente pari al 50 per cento. Perderanno, così, qualsiasi tipo di deducibilità dal reddito d'impresa, per esempio, i costi delle auto dell'amministratore, quelle di rappresentanza e tutte quelle autovetture utilizzate per fini pubblicitari, così come le auto utilizzate da una cooperativa sociale per il trasporto degli utenti, ecc.. A compensare questa riduzione, vale ricordare, gli effetti prodotti dalla sentenza della Corte di giustizia, in tema di detraibilità dell'Iva sugli acquisti d'auto.

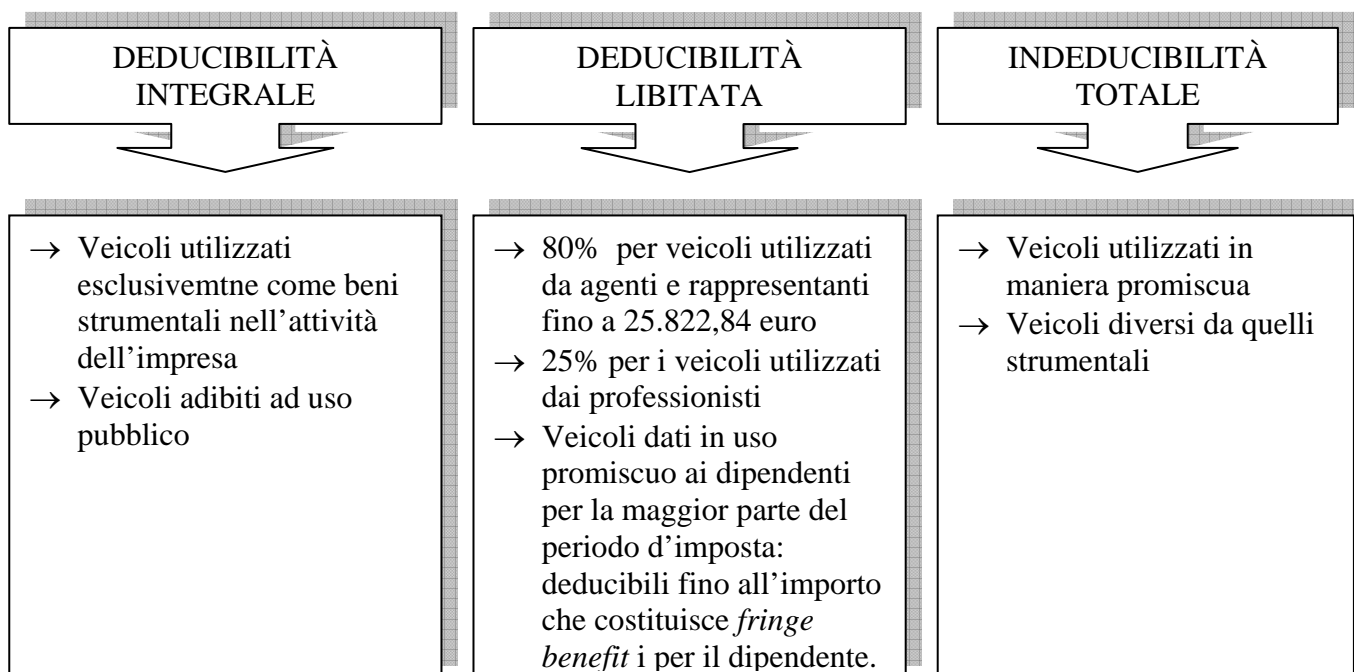
Agenti e rappresentanti di commercio e autovetture esclusivamente strumentali

Nessuna modifica, invece, riguarda i rappresentanti e agenti commercio, che mantengono una deducibilità dei costi per l'acquisto dei veicoli da loro utilizzati nella misura dell'80 per cento, e le seguenti altre tipologie di automezzi posseduti dalle imprese:

- autovetture e autocaravan di cui alle lettere a) e m) dell'articolo 54, comma 1, del Codice della strada, destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, individuabili come quei veicoli senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (esempio le autovetture per le imprese che esercitano attività di noleggio delle stesse)
- autoveicoli adibiti a uso pubblico (riconosciuto attraverso un atto proveniente dalla Pubblica amministrazione).

Decorrenza degli effetti delle novità

Le novità hanno effetto a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, ma non sarà necessario ricalcolare i versamenti d'acconto delle imposte sui redditi e dell'Irap relativi al 2006.



Cambia il Fring benefit per le auto al dipendente
Art.2 , comma 26

Come ricordato, il compenso in natura derivante dall'assegnazione dell'auto aziendale in uso promiscuo diviene pari al 50% (non più il 30%) dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (quindi 7.500 km) desumibile dalle tabelle ACI. Eventuali somme addebitate con fattura al dipendente per l'uso dell'auto continuano a ridurre, fino al limite ad azzerare, questo fringe benefit. La modifica trova applicazione dal 2006.

Soppressione degli incentivi auto inizialmente previsti dall'articolo 7

Va infine menzionato che in sede di conversione del decreto in commento, il maxi emendamento presentato dal Governo ha soppresso le agevolazioni all'acquisto di auto ad impatto ambientale limitato, inizialmente previste dall'articolo 7.

Le agevolazioni sopresse riguardavano: i) l'esenzione biennale dal bollo auto, per le autovetture immatricolate come "euro 4" o "euro 5", al fine di incentivare la sostituzione delle autovetture "euro 0" – "euro 1"; ii) un contributo di € 1.000 a veicolo per il rinnovo del parco autocarri con veicoli a minore impatto ambientale; iii) un contributo di 1500 euro per l'acquisto di autovetture omologate per circolare anche a gas metano, incrementato di ulteriori 500 euro nel caso in cui il veicolo acquistato avesse emissioni di CO2 inferiori a 120 grammi per chilometro.

No tax area per i non residenti

La modifica alle regole di determinazione del reddito imponibile dei non residenti (non spettanza della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione), introdotta dal decreto legge n. 223/2006, varrà a partire dall'anno 2007.