



Circolare Informativa n. 4/2006

Alle Società Consorziate

Roma, 25 luglio 2006

Oggetto: Decreto "Prodi" - D.L. 4 luglio 2006, n. 223 - Interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale - Proposte di emendamento

Rif. 600.21

INDICE

| | | |
|-------|--|----|
| 1. | Norme concernenti le imprese e le operazioni societarie | 3 |
| 1.1. | <i>Ammortamenti (art. 36, commi da 5 a 8; art. 37, commi 45,46, 47 e 48)</i> | 3 |
| 1.2. | <i>Minusvalenze da assegnazione ai soci (art. 36, commi 18 e 19)</i> | 5 |
| 1.3. | <i>Società non operative (art. 35, commi 15 e 16)</i> | 5 |
| 1.4. | <i>Società controllate o gestite da società italiane - Presunzione di residenza (art. 35, commi 13 e 14)</i> | 7 |
| 1.5. | <i>Acconto IRES per il 2006 (art. 36, comma 34)</i> | 7 |
| 1.6. | <i>Retrodatazione delle fusioni e scissioni - Perdite di esercizio (art. 35, commi 17 e 18)</i> | 8 |
| 1.7. | <i>Ripporto delle perdite (art. 36, commi 12, 13 e 14)</i> | 9 |
| 1.8. | <i>Trasparenza fiscale - Modifiche della disciplina (art. 36, commi 9, 10, 11, 16 e 17)</i> | 9 |
| 1.9. | <i>Disciplina dei dividendi (art. 36, commi 3 e 4)</i> | 10 |
| 1.10. | <i>Valore degli immobili compravenduti (art. 35, comma 3)</i> | 10 |
| 2. | Novità riguardanti i lavoratori autonomi (art. 35, comma 12; art. 36, commi 27, 28, 29 e art. 37, comma 1) | 12 |
| 3. | Disposizioni in materia di IVA e di imposta di registro (artt. 35, commi 4, 7, 8, 9, 10, 21, 22, 23, 24, 34, 36, commi 1, 2, 15; 37, commi 8, 9, 15, 18, 19, 20) | 13 |
| 3.1. | <i>Cessioni e locazioni di immobili (art. 35, commi 8, 9 e 10)</i> | 13 |
| 3.2. | <i>Obblighi in materia di cessioni di immobili (art. 35, commi 21, lett. a) e b), 22, 23 e 24)</i> | 21 |
| 3.3. | <i>Responsabilità degli appaltatori ai fini IVA - Obblighi contributivi (art. 35, commi 5, 19 e da 28 a 34)</i> | 24 |
| 3.4. | <i>Aree fabbricabili - Nozione generale - Regime IVA e imposta di registro (art. 36, commi 2 e 15)</i> | 25 |
| 3.5. | <i>Regime di franchigia IVA (art. 37, commi da 15 a 17)</i> | 25 |
| 3.6. | <i>Attribuzione del numero di partita IVA (art. 37, commi 18/20)</i> | 26 |
| 3.7. | <i>Comunicazione dei corrispettivi nel commercio - Soppressione di obblighi formali e strumentali (art. 37, commi 33/37)</i> | 27 |
| 3.8. | <i>Omesso versamento di IVA (art. 35, comma 7)</i> | 28 |

| | | |
|-------|---|----|
| 3.9. | <i>Elenchi dei clienti e dei fornitori (art. 37, commi 8 e 9)</i> | 29 |
| 4. | <i>Norme in materia di accertamento</i> | 30 |
| 4.1. | <i>Comunicazioni all'Anagrafe tributaria (art. 37, commi 4, 5 e 6)</i> | 30 |
| 4.2. | <i>Comunicazioni di pagamento di somme nel settore delle assicurazioni a causa di danni (art. 35, comma 27)</i> | 31 |
| 4.3. | <i>Termini per la notifica degli avvisi di accertamento (art. 37, commi 24, 25 e 26)</i> | 32 |
| 4.4. | <i>Modifica al regime delle notifiche degli atti tributari (art. 37, commi 27, lett. a), b) e c), e 28)</i> | 33 |
| 4.5. | <i>Termini di efficacia delle elezioni di domicilio (art. 37, comma 27, lett. d) ed e)</i> | 33 |
| 4.6. | <i>Efficacia delle notificazioni (art. 37, comma 27, lett. f)</i> | 34 |
| 4.7. | <i>Notificazioni e comunicazioni nel processo tributario (art. 37, comma 28)</i> | 34 |
| 4.8. | <i>Sanzioni per inottemperanza agli inviti a comparire e all'invio dei questionari (art. 37, commi 29 e 30)</i> | 34 |
| 4.9. | <i>Comunicazione di violazioni tributarie (art. 37, comma 31)</i> | 35 |
| 4.10. | <i>Programmazione fiscale triennale - Concordato per il 2003-2004 - Abrogazione (art. 37, comma 51)</i> | 35 |
| 4.11. | <i>Ritenute alla fonte (art. 36, comma 24)</i> | 35 |
| 5. | <i>Norme in materia di IRPEF</i> | 36 |
| 5.1. | <i>Abolizione degli incentivi all'esodo (art. 36, comma 23)</i> | 36 |
| 5.2. | <i>Stock option - Abrogazione delle agevolazioni (art. 36, commi 25 e 26)</i> | 37 |
| 5.3. | <i>Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero - Credito d'imposta (art. 36, comma 30)</i> | 40 |
| 5.4. | <i>Redditi soggetti a tassazione separata - Riliquidazione da parte dell'Agenzia (art. 37, commi 41 e 43)</i> | 41 |
| 5.5. | <i>Soggetti non residenti - Eliminazione della "no tax area" (art. 36, comma 22, lett. a)</i> | 42 |
| 5.6. | <i>Redditi da attività illecite</i> | 43 |
| 5.7. | <i>Rilevazione della plusvalenza su immobili ed aree in caso di donazione (art. 37, commi 38 e 39)</i> | 43 |
| 6. | <i>Modifiche in materia di riscossione</i> | 43 |
| 6.1. | <i>Termine per la notifica delle cartelle (art. 37, commi 40 e 42)</i> | 43 |
| 6.2. | <i>Interessi anatocistici (art. 37, comma 50)</i> | 45 |
| 6.3. | <i>Accesso alle banche dati da parte di Riscossione S.p.A. (art. 35, commi 25 e 26)</i> | 45 |
| 7. | <i>Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni e di versamento</i> | 46 |
| 7.1. | <i>Certificazione dei sostituti di imposta (art. 37, comma 10, lett. d), n. 3)</i> | 47 |
| 7.2. | <i>Approvazione dei modelli di dichiarazione (art. 37, comma 10, lett. a)</i> | 47 |
| 7.3. | <i>Dichiarazione unificata - Autonomia del Mod. 770 ordinario (art. 37, comma 10, lett. e), n. 1</i> | 47 |
| 7.4. | <i>Trasmissione telematica delle dichiarazioni (art. 37, comma 10, lett. c), n. 2</i> | 48 |
| 7.5. | <i>Presentazione e trasmissione telematica dei Modd. 730 (art. 37, comma 12)</i> | 48 |
| 7.6. | <i>Modd. Unico - Termini di presentazione (art. 37, comma 10, lett. b), n. 1; comma 55)</i> | 49 |
| 7.7. | <i>Modello Unico dei soggetti IRES (art. 37, comma 10, lett. b), n. 2)</i> | 49 |
| 7.8. | <i>Trasmissione delle dichiarazioni presentate in banca o agli uffici postali (art. 37, comma 10, lett. e), n. 3)</i> | 50 |
| 7.9. | <i>Dichiarazioni IVA (art. 37, comma 10, lett. g)</i> | 50 |
| 7.10. | <i>Modelli 770 (art. 37, comma 10, lett. d), n. 1 e 2)</i> | 50 |
| 7.11. | <i>Trasformazione, fusione o scissione di società (art. 37, comma 10, lett. f)</i> | 50 |
| 7.12. | <i>Liquidazione di società (art. 37, comma 10, lett. e), n. 1)</i> | 51 |
| 7.13. | <i>Versamenti: modalità e termini di effettuazione (art. 37, commi 11, 13 e 55)</i> | 51 |
| 7.14. | <i>Soggetti IVA - Modalità di pagamento delle imposte e contributi (art. 37, comma 49)</i> | 52 |

PREMESSA

Nella G.U. n. 153 del 4 luglio 2006 è stato pubblicato il D.L. 4.7.2006 n. 223 (c.d. "manovra Prodi"), contenente:

- le misure di liberalizzazione in alcuni settori (abolizione delle tariffe minime professionali, interventi sulle licenze dei taxi, sulla vendita di medicinali senza obbligo di ricetta medica, sul passaggio di proprietà di veicoli, ecc..) (titolo I);
- misure di correzioni dei conti pubblici (titolo II);
- misure di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale (titolo III).

Il D.L. n. 223/2006 è entrato in vigore il 4 luglio 2006, salvo diverse indicazioni delle disposizioni in esso contenute.

Si sintetizzano di seguito le principali modifiche di natura tributaria di interesse del Gruppo ovvero di interesse generale, tenendo conto degli emendamenti finora noti, facendo riserva di commentare in dettaglio le disposizioni di maggiore interesse per il Gruppo con successive circolari dopo la conversione del decreto.

Le disposizioni fiscali sono contenute negli artt. 35/37, per un complesso di ben 126 commi, non raggruppati per materia né altrimenti ricondotti a sistema, per modo che la descrizione del contenuto e degli effetti delle disposizioni non è agevole.

Come accennato, molte disposizioni del D.L. sono destinate a decadere o ad essere radicalmente modificate da emendamenti anche governativi, ponendo notevoli problemi circa gli effetti temporaneamente prodotti dalle disposizioni in vigore, effetti che dovranno essere disciplinati dalla legge di conversione.

1. Norme concernenti le imprese e le operazioni societarie

1.1. *Ammortamenti (art. 36, commi da 5 a 8; art. 37, commi 45,46, 47 e 48)*

Le disposizioni in materia di ammortamenti riguardano essenzialmente le auto aziendali, i marchi e i brevetti, le spese di ricerca e sviluppo e i terreni su cui sono costruiti fabbricati strumentali.

In particolare:

- *auto aziendali* (compresi ciclomotori e motocicli). E' soppressa (art. 6, comma 5) dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 la facoltà di avvalersi dell'ammortamento anticipato, qualora non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali dell'impresa, né utilizzati dai dipendenti per usi promiscui e anche se i beni sono stati acquistati in precedenza (comma 6). Per il leasing di autovetture è stata introdotta, con un emendamento (comma 6-bis dell'art. 36), la condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti di legge. Tale limite si applica a contratti stipulati a decorrere dalla entrata in vigore della legge di conversione;
- *marchi e brevetti* (art. 37, comma 45). Il periodo di deducibilità dei costi relativi ai brevetti e consimili diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno (ad es., il software) è ridotto a due anni, sempre con la stessa decorrenza, anche se acquisiti in periodi anteriori (per i brevetti il limite è di cinque anni). Per i marchi il periodo di ammortamento è stato invece portato da 10 a 18 esercizi, in modo tale da equipararne la durata a quella dell'avviamento. Un trattamento di particolare favore è stato previsto *per le spese di studi e ricerche di sviluppo*, a prescindere dalla circostanza che queste siano state capitalizzate in base agli IAS e ammortizzate dal punto di vista civilistico. In sostanza, in tali casi, l'impresa può dedurre i costi di tale natura operando una variazione in diminuzione dal reddito fiscale per l'importo eccedente la quota ammortizzata. Le spese di ricerca diverse da queste sono invece sempre imputabili al c/economico. La norma ha effetto per il 2007, in quanto si riferisce a spese sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso. E' stata correlativamente integrata la seconda parte della lett. b) dell'art. 109, TUIR per comprendere nel prospetto (Quadro EC) le spese di cui all'art. 108, comma 1, TUIR;
- *fabbricati strumentali*. Non è più ammortizzabile la quota di costo dei fabbricati riferibile a terreni su cui essi insistono o dei quali costituiscono pertinenza. Ne consegue che il costo relativo al terreno, se iscritto in bilancio con riferimento a tale cespite, non è ammortizzabile e che quando il valore del terreno non sia stato discriminato nell'ambito del valore complessivo del fabbricato, una quota parte del costo complessivo dell'investimento immobiliare non è deducibile. Tale quota è determinata per presunzione di legge nel 20% del valore complessivo per

gli immobili in genere e nel 30% per i "fabbricati industriali" (1). La distinzione in parola si applica a decorrere già dal periodo 2006, anche per gli immobili costruiti o acquistati nel corso di precedenti periodi di imposta. Ne consegue che per le eventuali cessioni effettuate nel primo semestre dell'anno la plusvalenza eventualmente realizzata rispetto al minor costo ammortizzato dovrà essere ridotta in funzione del recupero a tassazione della quota di ammortamento relativa all'area. Circa le modalità di applicazione della disposizione, sembrerebbe aderente al testo quella che riduce all'80 o al 70% la quota ammortizzabile in precedenza, nel senso che ciò che è stato precedentemente ammortizzato in conformità alle norme fiscali *pro tempore* vigenti resta tale. La diversa tesi che vorrebbe confrontare il fondo ammortizzato con la quota ammortizzabile del costo originario, con l'effetto di rendere non ammortizzabile la quota eccedente non è da condividere perché determinerebbe la retroattiva in deducibilità di quote dedotte sul costo complessivo, comprensivo di quello dell'area, imputando l'intero ammortamento al valore del fabbricato.

1.2. *Minusvalenze da assegnazione ai soci (art. 36, commi 18 e 19)*

Non sono fiscalmente rilevanti le minusvalenze derivanti dalla assegnazione di beni ai soci ovvero dalla loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Anche tale disposizione si applica a decorrere dal 2006.

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

La disposizione contiene una riformulazione dei commi 1, 3 e 4 dell'art. 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724, riformulazione che sarà applicabile sempre nel periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006. La riformulazione costituisce una delimitazione dei proventi e, in genere, delle condizioni per l'applicazione del regime speciale più favorevole al fisco. In particolare, sono state riviste in aumento le percentuali per la verifica delle operatività e la determinazione del reddito minimo e le esimenti.

¹ La nozione di fabbricato industriale dovrebbe essere dedotta dal D.M. 31 dicembre 1988 che nella tabella indica come tali o come "fabbricati destinati all'industria" talune tipologie di immobili, specie con analisi degli stessi nella specie I di ciascun gruppo.

Quanto ai redditi minimi, sono considerate non operative le società di capitali e di persone (diverse dalle società semplici) residenti, e di qualunque tipologia se non residenti, con un ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, che siano inferiori alla somma degli importi che risultano applicando:

- il 2% (e non più l'1%) al valore delle azioni o quote, ancorché immobilizzate o esenti, cui va aggiunto il valore dei crediti da operazioni di finanziamento;
- il 6% (e non più il 4%) del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, anche se in locazione finanziaria;
- il 15% del valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Si tratta - come si vede - di incrementi che non esprimono una redditività minima, ma, specie per gli immobili, un reddito lordo ottimale se non eccezionale, attirando nell'orbita del regime situazioni del tutto ordinarie, specie se confrontate con altre disposizioni in materia, che considerano, ad es., non rettificabile un reddito immobiliare pari al 10% del valore catastale dell'immobile, ordinariamente inferiore al valore di bilancio, specie se rivalutato (art. 52-*bis*, DPR n. 131/86: cfr. ns. Circolare Inf. n. 8/2004, par. 4).

In presenza di tali requisiti si presume che il reddito della società non sia inferiore alle seguenti percentuali commisurate ai valori di cespiti come sopra individuati e cioè:

- all'1,5% (e non più lo 0,75%) del valore dei titoli e quote o crediti;
- al 4,75% (e non più al 3%) del valore degli immobili che costituiscono immobilizzazioni e delle navi, e, infine,
- al 12% sul valore delle altre immobilizzazioni.

La norma non si applica ai soggetti per i quali vige l'obbligo di costituirsi in forma di società di capitali, a quelli che si trovano nel primo periodo di imposta, alle società in amministrazione controllata o straordinaria, alle società esenti i cui titoli sono trattati nei mercati italiani, nonché alle società esercenti pubblici servizi di trasporto.

E' stata eliminata l'esimente costituita dal non trovarsi in un periodo di normale svolgimento dell'attività. E' stata, peraltro, inserita una disposizione (comma 4-bis) che consente di chiedere la disapplicazione delle disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, in presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario.

Inoltre, per le società non operative è prevista la "ibernazione" dell'IVA a credito, nel senso che essa non può essere né chiesta a rimborso né essere, addirittura, oggetto di cessione. In più, quando, per tre periodi di imposta consecutivi, non siano effettuate operazioni imponibili per importi non superiori a quelli risultanti dalle percentuali discriminanti ai fini della qualificazione, l'eccedenza di credito non è riportabile.

1.4. Società controllate o gestite da società italiane - Presunzione di residenza (art. 35, commi 13 e 14)

La disposizione inverte l'onere della prova circa il requisito della residenza di società ed enti che detengono partecipazione di controllo in società di capitale ed enti commerciali residenti ove siano controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, ovvero siano amministrate da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente di gestione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

La situazione indicata deve sussistere alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero. La disposizione opera già dal 2006.

1.5. Acconto IRES per il 2006 (art. 36, comma 34)

Ai fini della determinazione dell'acconto IRES dovuto per il 2006, l'imposta del periodo precedente deve essere rideterminata applicando le disposizioni introdotte con effetto dal medesimo periodo 2006.

Il Governo ha precisato che l'obbligo riguarda coloro che al 4 luglio erano tenuti al versamento, non essendo scaduto il termine. Non può, peraltro, sfuggire che il tempo concesso alle imprese per tale rideterminazione è evidentemente insufficiente, specie per quelle di grosse dimensioni; inoltre un emendamento governativo prevede poi che, per i soggetti di cui all'art. 73 del TUIR, l'acconto venga rideterminato *anche ai fini IRAP*, acconto che secondo il Ministero sarebbe dovuto anche in base al testo originario della norma. Tesi, questa, respinta dall'Assonime in base alla considerazione che l'emendamento non ha valore di interpretazione autentica (Circ. n. 34/2006).

Per la maggior parte dei soggetti la corretta rideterminazione delle somme dovrà, comunque, avvenire entro il termine di versamento della seconda rata, senza la maggiorazione dello 0,4% dovuta per i versamenti effettuati entro i 30 giorni successivi alla prima scadenza.

Non si può sottacere che il ricalcolo "proforma" dell'imponibile per un'annualità per la quale i presupposti del calcolo dell'imposta erano diversi, è adempimento non solo oneroso ma tecnicamente carente in mancanza di una specifica dichiarazione o prospetto sul quale effettuare eventuali controlli.

1.6. *Retrodatazione delle fusioni e scissioni - Perdite di esercizio (art. 35, commi 17 e 18)*

Con l'aggiunta di un periodo al comma 7 dell'art. 172 del TUIR si prevede che le limitazioni al riporto delle perdite in caso di fusione (essenzialmente in caso di mancanza di "vivacità" della società incorporata e di loro eccedenza rispetto all'entità del patrimonio netto) si applicano anche al risultato negativo che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipino alla fusione nel caso di non retrodatazione degli effetti fiscali della medesima. In sostanza, si vuole evitare che si vengano a compensare le perdite con gli utili delle società partecipanti all'operazione, con particolare riguardo al caso di società non operative. Stante il richiamo al comma 7 dell'art. 172 operato dal comma 10 dell'art. 173, la disposizione si applica anche alle operazioni di scissione.

La norma è immediatamente applicabile, tranne che per le operazioni di scissione e fusione *deliberate* anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge, salva l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto *37-bis* del DPR n. 600/73.

1.7. Riporto delle perdite (art. 36, commi 12, 13 e 14)

L'art. 84 del TUIR prevedeva nel testo previgente che le perdite nei primi tre periodi di imposta potessero essere riportate senza limiti di tempo.

Le modifiche sono dirette a precisare che i periodi in parola decorrono dalla data di costituzione e che comunque devono derivare da una nuova attività produttiva. Per quelle formatesi anteriormente alla data di entrata in vigore del provvedimento, in mancanza di tali requisiti, il riporto è limitato agli otto anni successivi.

Viene, poi, soppressa – con effetto innovativo – la lett. a) del comma 3 dell'art. 84, di modo che la limitazione al riporto delle perdite, di cui alla prima parte del comma 3 (acquisto delle partecipazioni da parte di un soggetto estraneo al gruppo) si applica anche quando le partecipazioni siano acquisite da società controllate dallo stesso soggetto che controlla quello che riporta le perdite, ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi.

La disposizione si applica ai soggetti le cui partecipazioni sono acquisite da terzi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.

1.8. Trasparenza fiscale – Modifiche della disciplina (art. 36, commi 9, 10, 11, 16 e 17)

Sono introdotte limitazioni alla utilizzazione di perdite formate prima del periodo di imposta nel quale si esercita l'opzione per la trasparenza da parte dei soci delle società (trasparenti).

Modifiche vengono apportate anche al regime di trasparenza delle S.r.l. che vengono equiparate alle società di persone per il trattamento della plusvalenza di cessione delle partecipazioni e dei dividendi.

1.9. Disciplina dei dividendi (art. 36, commi 3 e 4)

La disposizione ripristina, in sostanza, la versione originaria dell'art. 47, comma 4, TUIR, nel senso che concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti (e non più "corrisposti") da società residenti in paesi o territori a regime fiscalmente privilegiato, salvo che non siano stati già imputati quali CFC, o sia stata data dimostrazione del rispetto delle condizioni per l'esclusione. A tali utili ai quali non compete, quindi, l'ordinario abbattimento al 40% (5% per i soggetti IRES).

Allo stesso regime sono soggette le remunerazioni di cui all'art. 109, comma 9, lett. b) e cioè associazioni in partecipazione e altri simili contratti con apporto diverso da quello di opere e servizi.

Analoga modifica ("utili provenienti") è stata operata sull'art. 89, comma 3, TUIR, ad opera di un emendamento governativo.

La *ratio* della modifica è quella di non consentire l'aggiramento della disposizione attraverso l'interposizione di altre società nella percezione dei dividendi; peraltro non è chiaro come i dividendi distribuiti dalla società interposta debbano essere quantificati e quando tale regime operi, specie quando la società interposta abbia residenza comunitaria.

1.10. Valore degli immobili compravenduti (art. 35, comma 3)

Salvo quanto appresso si dirà circa l'analoga disposizione relativa all'IVA, la norma citata introduce nel DPR n. 600 (art. 39, comma 1, lett. d) un periodo che costituisce una svolta radicale in materia di rettifica dei corrispettivi, tanto da trascendere la natura formalmente procedimentale della disposizione.

Si stabilisce, infatti, che qualora l'impresa effettui cessioni di beni immobili o altre operazioni aventi ad oggetto diritti reali di godimento sugli stessi, la prova dell'infedeltà del corrispettivo è costituita dal valore normale dei beni stessi, determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR.

Quello che anteriormente era solo un elemento che poteva rilevare in aggiunta ad altre prove o indizi, diviene così un elemento essenziale per la determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito, con l'effetto di invertire l'onere della prova circa la congruità del prezzo dichiarato. Posto che il valore normale è a sua volta frutto di presunzioni, nel senso che la sua determinazione presuppone una comparazione con il valore di transazioni aventi ad oggetto immobili aventi caratteristiche similari, la norma fa assurgere a prova della infedeltà del corrispettivo indicato una presunzione basata su altre presunzioni e non su dati certi.

Anche se è possibile dare una prova di quanto effettivamente percepito, è evidente che tale prova è proprio quella che si vuole disattendere con la contrapposizione del valore normale.

Il sistema che ne risulta è notevolmente ambiguo, in quanto da un lato non è per il momento previsto un procedimento diretto a motivare tecnicamente il valore accertato e, dall'altro, non è chiaro come si possa provare la inesistenza di corrispettivi che si assume siano stati occultati e quindi non documentati. Si deve ritenere che la norma presupponga che l'accertamento di valore prescindano da prove costituite da risultanze bancarie o da altri elementi di riscontro di terzi, che evidentemente sarebbero di per sé sufficienti a comprovare l'accertamento, per cui la controversia si risolverà nella contrapposizione di valutazioni, tipica delle imposte su trasferimenti.

Nè è chiaro nemmeno che tipo di accertamento sia quello così motivato, posto che l'art. 39, D.P.R. n. 600, condiziona la rettifica induttiva di poste di bilancio a specifiche violazioni di obblighi formali.

2. Novità riguardanti i lavoratori autonomi (art. 35, comma 12; art. 36, commi 27, 28, 29 e art. 37, comma 1)

I professionisti, le società e le associazioni professionali sono obbligate a tenere un conto bancario dedicato al versamento degli incassi dell'attività professionale e ai prelevamenti per il pagamento delle spese della stessa natura.

Al di sopra di € 100 (probabilmente € 1.000, per effetto di emendamento) i professionisti non possono riscuotere corrispettivi se non con assegno, bonifico o simili.

Quanto alla determinazione del reddito (di lavoro autonomo), sono attratte ad imposizione anche le plusvalenze (e correlativamente le minusvalenze) dei beni strumentali realizzati a titolo oneroso o comunque utilizzati per fini estranei all'esercizio dell'attività. In particolare, è imponibile anche la plusvalenza realizzata mediante la cessione della clientela o del marchio, che potrà essere assoggettata a tassazione separata.

Rileva anche per i committenti la disposizione di cui all'art. 36, comma 29, in base al quale le spese relative a prestazioni alberghiere o a somministrazioni di alimenti e bevande sono integralmente deducibili dal professionista (e cioè senza il limite del 2%) se sono sostenute dal committente per conto del professionista e da questi riaddebitate nella fattura.

Sono apportate modifiche al sistema di accertamento in base agli studi di settore applicabile dal 2005.

Viene, inoltre, estesa la qualifica di sostituto d'imposta ai curatori fallimentari e ai commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa. Conseguentemente, essi dovranno operare le ritenute, rilasciare le certificazioni ai sostituiti e presentare il Mod. 770.

Con tale disposizione viene sostanzialmente smentita la giurisprudenza che non aveva attribuito la qualifica di sostituto a tali operatori.

3. Disposizioni in materia di IVA e di imposta di registro (artt. 35, commi 4, 7, 8, 9, 10, 21, 22, 23, 24, 34, 36, commi 1, 2, 15; 37, commi 8, 9, 15, 18, 19, 20)

Quella dell'imposta sul valore aggiunto è certamente una delle materie più ampiamente interessate dal decreto legge, sia in termini di disciplina sostanziale che procedimentale e formale.

La disciplina sostanziale concerne una serie di fattispecie, prevalentemente incentrate sul regime degli immobili, che sono state oggetto di numerosi emendamenti governativi; altre disposizioni impongono obblighi dichiarativi o adempimenti formali in materia di imposte indirette, che, peraltro, sono strumentali alla emersione di redditi o di plusvalenze soggetti anche ad imposizione sul reddito.

3.1. *Cessioni e locazioni di immobili (art. 35, commi 8, 9 e 10)*

Come noto, il testo originario del D.L. ha operato un profondo e sostanziale, per non dire traumatico, mutamento del sistema di imposizione degli immobili ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro.

Nella sua versione originaria (e tutt'ora vigente), il decreto aveva modificato da imponibile a esente, ai fini IVA, il regime di locazione e di cessione di immobili, con la sola eccezione delle cessioni da parte di imprese costruttrici entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione e/o ristrutturazione.

In particolare, l'intervento non escludeva le società di locazione finanziaria che, anche quando fossero imprese costruttrici, certamente non cedono gli immobili entro cinque anni dalla loro ultimazione, società le cui operazioni nel settore (locazione e cessione) divenivano così da soggette a esenti. Per tali imprese, gli effetti di tale modificazione non si limitavano all'improvvisa trasformazione del regime delle operazioni poste in essere dopo l'entrata in vigore del decreto, ma, soprattutto,

concernevano la rettifica della detrazione da operare, ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 3.

In sostanza, le imprese che avevano detratto l'IVA relativa agli acquisti o alla costruzione in quanto vendevano o locavano gli immobili in regime di imponibilità, erano costrette a versare l'IVA detratta, nel caso in cui l'acquisto fosse stato effettuato da non più di dieci anni e in proporzione agli anni mancanti al compimento del decennio. In più, trattandosi di IVA relativa ad acquisto o a prestazioni di servizi commessi dall'impresa locatrice, di tale imposta non era possibile operare giuridicamente la rivalsa nei confronti dell'utilizzatore, quale maggiore costo del cespite.

La constatazione delle devastanti conseguenze di tale modifica ha spinto il Governo a riformulare, pressoché integralmente, la disciplina originariamente prevista, con l'effetto di prevedere un regime effettivamente meno oneroso di quello originario, ma certamente complesso e non sempre di agevole interpretazione o applicazione.

In estrema sintesi, ai fini IVA, nell'art. 10, vengono ulteriormente sostituiti i nn. 8 e 8-bis e aggiunto un nuovo numero 8-ter, per cui si opera una drastica distinzione fra locazione e vendita di immobili a uso abitativo e quelle di fabbricati strumentali, individuati come d'uso, in quelli la cui diversa utilizzazione non è possibile senza radicali trasformazioni.

Per gli immobili abitativi la *locazione è sempre e comunque esente da IVA*. Per quelli strumentali il regime IVA dipende in parte - in modo anomalo - non da particolari requisiti del locatore, ma da quelli del locatario, con modalità penalizzanti rispetto alla possibilità di detrarre l'IVA addebitata, e in parte, da una scelta insindacabile del locatore quando il conduttore sia un soggetto IVA ordinario.

In particolare la locazione è soggetta a IVA quando riguardi consumatori finali ovvero soggetti IVA con un pro-rata di detraibilità inferiore o pari al 25%, mentre, nel caso di locazione ad altri soggetti, il regime dipende, essenzialmente, da una scelta del locatore, nel senso che tali locazioni sarebbero, in via generale, esenti da

IVA, ma possono divenire imponibili se il locatore esercita l'opzione per l'applicazione dell'IVA. Opzione, come si vedrà, da esercitare non in via generale ma per singolo immobile e per singolo contratto e, quindi, per la residua durata di questo.

Quanto alle *cessioni*, permane l'applicazione dell'IVA per quelle operate dalle "imprese costruttrici", di immobili di qualsiasi destinazione, da esse costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, ferme restando le aliquote pertinenti alla destinazione del cespite.

Per gli altri soggetti di imposta, comprese le imprese costruttrici, dopo il decorso dei quattro anni, la cessione di fabbricati abitativi è esente, quella di fabbricati strumentali segue lo stesso criterio delle locazioni e quindi di imponibilità, se la vendita avviene nei confronti di soggetti con ridotta detraibilità ovvero di privati, e regime generale di esenzione negli altri casi, con opzione per imponibilità, con l'aliquota di competenza ordinaria o ridotta nel caso di ristrutturazioni.

In deroga all'ordinario regime di alternatività fra imposta di registro ed IVA l'emendamento introduce un oneroso criterio di tassazione aggiuntiva ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, onerosità che è particolarmente evidente quando tali imposte si aggiungono all'applicazione dell'IVA.

In particolare, per quanto concerne le locazioni, la cui aliquota ordinaria è, come noto, il 2%, che rimane ferma per le locazioni esenti, la locazione di immobili strumentali è soggetta all'imposta di registro all'1% non solo quando tali locazioni siano esenti, ma anche quando siano obbligatoriamente soggette all'imposta, quindi per i soggetti che non detraggono l'IVA o la detraggono in misura pari o inferiore al 25%.

Per le *cessioni di abitazioni soggette ad IVA*, l'imposta di registro è applicata in misura fissa; quando invece le cessioni sono esenti, l'imposta di registro e ipotecaria sono dovute con le aliquote vigenti, distinguendo il trattamento della "prima casa" da

quello ordinario che, come si ricorda, comporta un onere complessivo del 10% fra imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Per quanto concerne *la cessione di fabbricati strumentali*, quando la loro cessione è soggetta ad IVA, il regime dell'imposta di registro è quello della imposta fissa, cui va però aggiunta l'imposta ipotecaria (maggiorata) del 3% e l'imposta catastale dell'1%, per un onere complessivo del 4%.

Quando, invece, la cessione di tali fabbricati sia esente, l'imposta di registro è quella ordinaria del 7%, ma è mantenuto il maggior onere per imposta ipotecaria e catastale del 4%, con un aggravio di un punto percentuale.

Per effetto di emendamenti, a tale regime fanno eccezione le operazioni relative a fabbricati strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi, di cui all'art. 37 del testo unico della finanza e all'art. 14-*bis* della L. n. 86/94, e gli acquisti fatti da imprese di leasing, casi in cui le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale sono ridotte della metà e quindi all'1,5% e allo 0,50% rispettivamente. Tali ultime riduzioni sono, peraltro, subordinate all'autorizzazione da parte degli organi della CEE, di modo che nelle more si deve ritenere che le aliquote applicabili saranno quelle ordinarie.

Sempre in materia di imposte di registro e IVA, altro emendamento prevede un nuovo comma 10-*quater* dell'art. 35, in base al quale l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% del valore *normale* dei fabbricati, il relativo atto è assoggettato al regime di locazione dei fabbricati strumentali. Si ricorda che già una norma non recente (art. 1, comma 9-*septies*, del D.L. 7 febbraio 1985, n. 12) qualifica come locazione di immobile e non come affitto di azienda, quella in cui l'attività alberghiera sia stata iniziata dal conduttore.

Con il successivo comma 10-*quinquies* viene poi previsto che, ai fini dell'applicazione della imposta di registro alle locazioni, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. a-*bis*) della Tariffa, parte I, entro il 1° ottobre 2006 le parti dovranno presentare per la registrazione una *dichiarazione*, nella quale vanno indicati gli elementi essenziali del

contratto, il periodo contrattuale residuo e gli importi convenuti, ferma restando l'applicazione dell'art. 17 del T.U., per le singole annualità. *In tale dichiarazione può essere esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA in luogo dell'esenzione, opzione il cui esercizio avrà effetto a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.* Per le cessioni di cui al nuovo n. 8-ter e per le nuove locazioni, l'opzione andrà manifestata nell'atto stesso per cui, in difetto, si applicherà l'imposta di registro e, se del caso, quelle ipotecaria e catastale.

A margine di tale regime non si possono sottacere perplessità che dovranno essere oggetto di approfondimento. Ad es., quale sia il *pro-rata* rilevante ai fini della imponibilità o meno delle operazioni, se quello provvisorio o quello definitivo; se il *pro-rata* che rileva (art. 19-bis, DPR n. 633/72) sia quello di cui al comma 2 dello stesso articolo, che si riferisce all'attività propria del soggetto, facendo salva l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa ad attività esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10; se le variazioni annuali determinino un mutamento di regime del contratto negli anni successivi al primo; se il regime si applichi ai conferimenti in società, con applicazione dell'imposta di registro per conferimenti di stabilimenti ed aree di pertinenza, con particolare riguardo a quelle di nuova costituzione.

In tale ultimo caso, se la conferitaria svolgesse attività che prevedibilmente saranno integralmente soggette ad IVA, la società conferente potrebbe, infatti, scegliere il regime per essa più conveniente, che sarà subito dalla conferitaria anche se per lei penalizzante.

Accanto a tali perplessità, altre sorgono *in materia di rettifica della detrazione*, in relazione al nuovo comma 9 dell'art. 35, che sostituisce la disciplina transitoria formulata nel testo originario del D.L., prevedendo che in sede di prima applicazione del nuovo regime:

- non si procede alla rettifica dell'IVA relativa ai fabbricati *diversi da quelli strumentali*, non suscettibili di diversa utilizzazione, *posseduti da qualsiasi soggetto IVA*, ad eccezione delle imprese costruttrici, alla data del 4 luglio 2006, quale ne sia l'epoca di acquisto;

- non si procede alla rettifica per gli immobili non strumentali posseduti da imprese costruttrici, da loro costruiti ovvero ristrutturati anche attraverso imprese appaltatrici, limitatamente ai fabbricati e loro porzioni per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione dell'intervento sia già scaduto al 4 luglio 2006;
- non si procede alla rettifica i soggetti che esercitino l'opzione per la imposizione ai fini IVA, relativamente a fabbricati strumentali, qualora l'opzione per imposizione sia esercitata nel primo atto (di locazione o vendita) stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione ovvero nella dichiarazione presentata per l'applicazione dell'imposta di registro al contratto di locazione.

In sostanza, in sede di prima applicazione,

- *non si effettua la rettifica per i fabbricati abitativi* da qualunque soggetto (società immobiliari, di leasing, ecc.) e per qualunque tempo posseduti al 4 luglio 2006 ovvero posseduti da imprese costruttrici, quando siano decorsi quattro anni dalla ultimazione dei lavori;
- *si effettua la rettifica per i fabbricati abitativi* posseduti al 4 luglio 2006, quando a tale data sia in corso il quadriennio dalla ultimazione dei lavori. Tale rettifica non è ovviamente istantanea, ma andrà operata solo se l'impresa non venderà il cespite entro il termine di quattro anni;
- per gli *immobili strumentali* posseduti da soggetti IVA la rettifica dipenderà dal regime della locazione o vendita. Nei casi in cui si applica l'IVA, essa non va operata. Nel caso in cui le operazioni siano esenti va invece operata ai sensi dell'art. 19-bis2, prendendo a base gli anni mancanti al compimento del decennio dall'acquisto e/o costruzione.

La disciplina dettata dall'emendamento e come sopra sintetizzata costituisce - come accennato - un indubbio miglioramento rispetto a quella originariamente formulata.

Restano comunque perplessità non solo per l'aggravio di imposizione sugli immobili strumentali, per soggetti che non detraggono l'IVA o la detraggono in misura minima, ma soprattutto per talune conseguenze che incidono pesantemente

sull'assetto negoziale convenuto dalle parti, prima dell'entrata in vigore del provvedimento.

Ad esempio, le società di leasing che si trovano ora a gestire necessariamente in regime di esenzione rapporti per l'innanzi soggetti a IVA, quali le locazioni finanziarie di case di abitazione, dovrebbero essere escluse dalla rettifica della detrazione. Vi possono essere tuttavia casi in cui esse possono essere qualificate come imprese costruttrici e in tali casi la rettifica potrebbe essere necessaria se non siano decorsi quattro anni dall'ultimazione della costruzione, anche se, perverso, non sembra essere tale la *ratio* della norma, che sembra riferirsi alle imprese di costruzione più che alle imprese costruttrici. Peraltro, nel previgente sistema, la nozione di "impresa costruttrice" non coincideva con quella di "impresa che ha per oggetto esclusivo o principale l'attività di costruzione di fabbricati", laddove il limite di quattro anni per la vendita ha una sua logica solo per le imprese di costruzione.

Per le abitazioni dovrebbero essere anche chiarite le modalità di effettuazione della rettifica, che, in base all'art. 19-*bis*2, dovrebbe essere operata in base agli anni mancanti al compimento del decennio, ordinariamente previsto per i fabbricati.

In particolare, se per le abitazioni la cessione con IVA può avvenire fino al quarto anno, non è chiaro quale sia il fatto che determina la rettifica della detrazione, se cioè il mutamento del regime al 4 luglio 2006 ovvero la mancata vendita nel quadriennio.

Se - come si ritiene - il mutamento del regime è dovuto alla mancata vendita, la rettifica va operata nell'anno in cui si verifica l'evento (art. 19-*bis*2, comma 9) e quindi essa va operata per sei decimi dell'IVA relativa.

In caso di locazione esente nel quadriennio e successiva vendita imponibile dovrebbe comunque operare la norma di cui all'art. 19-*bis*2, comma 6, con recupero dell'IVA assolta per rivalsa, proporzionale agli anni mancanti al decennio.

Circa la gestione a regime dei contratti di locazione, anche finanziaria, va notato che l'emendamento abroga la norma del D.L. che, a sua volta, abrogava la parte dell'art.

36, in cui, comma 3, che consentiva l'applicazione separata nell'ambito dell'attività di locazione, a seconda che le locazioni fossero esenti o soggette. Ciò consentirà di separare nel futuro l'attività di locazione esente da quella soggetta, in modo di conglobare l'IVA relativa all'acquisto o alla costruzione nel costo dell'immobile e rendere così possibile la conversione di tale costo in quello complessivamente finanziato o assunto a base della plusvalenza. Ciò soprattutto ove si consideri la variabilità del regime in relazione ai requisiti degli immobili e delle controparti, pur nella identità del rapporto contrattuale. E' ovvio, comunque, che l'aver escluso per gli immobili posseduti al 5 luglio 2006 la rettifica della detrazione implica la inapplicabilità dell'art. 36, comma 5, DPR n. 633/72 in materia di passaggio di beni da attività soggette ad attività esenti.

Infine, la norma non sembra considerare il caso in cui i fabbricati aventi destinazione promiscua, abbiano determinato l'applicazione del *pro-rata* per l'imposta relativa all'acquisto, ciò che nel sistema dell'art. 19-bis 2, impone l'adozione del criterio di rettifica di cui al comma 4. Tale criterio dovrebbe ritenersi estraneo alla norma transitoria e determinare quindi la continuità nella sua applicazione sempreché ne sussistano i presupposti.

Un'ultima osservazione occorre fare circa gli effetti prodotti dal decreto legge con le norme non convertite, che dovranno essere disciplinati dalla legge di conversione.

Taluni di questi effetti sembrano essere prefigurati nella disposizione relativa alla opzione per l'imponibilità, che *retroagisce alla data di entrata in vigore del decreto*. E' tuttavia evidente che tale affermazione di principio non appare sufficiente ad individuare le modalità attraverso le quali sarà possibile compensare o recuperare l'imposta di registro e accessorie eventualmente corrisposte per cessioni di immobili strumentali, ora soggetti a IVA, ma esenti in base al D.L.. Su tale punto sarebbe auspicabile un intervento diretto a impedire indebite, se pur temporanee, duplicazioni di imposta.

3.2. *Obblighi in materia di cessioni di immobili (art. 35, commi 21, lett. a) e b), 22, 23 e 24)*

Per affinità della materia, si esaminano in questa sede altre disposizioni del decreto concernenti gli immobili e che, pur facendo riferimento formale alla imposta di registro, tendono tuttavia a recuperare basi imponibili anche ai fini della imposizione sul reddito e dell'IVA.

I commi 21 e 22 dettano norme procedurali e sostanziali aventi finalità antielusive di valenza generale, in quanto prevedono l'applicazione di imposte indirette con effetto sanzionatorio rispetto all'inosservanza di obblighi, non rilevanti o solo parzialmente rilevanti ai fini della imposta medesima. In particolare:

- integrando l'art. 1, comma 497 della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (che, come si ricorda, ha ammesso la possibilità di applicare, su opzione, l'imposta di registro sul valore c.d. "automatico" e non su quello dichiarato come prezzo corrisposto), il comma 21, lett. a), n. 1 stabilisce che le parti siano comunque obbligate ad indicare nell'atto il corrispettivo pattuito, con un'ulteriore riduzione degli onorari notarili del 30% (n. 2). Tale obbligo viene poi rafforzato nella successiva lett. b) che aggiunge al comma 498 della predetta legge una disposizione in base alla quale *si decade* dal regime suindicato qualora venga occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito. In tale caso non solo le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute sull'intero importo occultato (si deve intendere, con imputazione dell'imposta pagata in sede di registrazione), ma si applica una sanzione amministrativa variante dal 50 al 100% della differenza fra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo (*rectius*, valore) dichiarato. Da questa va detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata, ex art. 71, del DPR n. 131/86.

A tale norma si collega un emendamento governativo all'art. 35, che inserendo nell'art. 35 un comma 23-*bis*, aggiunge all'art. 52 del T.U. n. 131/86 un comma 5-*bis*, che esclude l'applicazione della disposizione di cui ai commi 4 e 5 dello stesso articolo 52 (e cioè la non esperibilità dell'accertamento di valore in caso di dichiarazione di esso in misura non inferiore al valore automatico) per le cessioni di

immobili diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della sopra citata Legge n. 266/05.

Il quadro che ne risulta non è privo di qualche contraddizione, perché i commi 497 e 498 volevano forfetizzare l'imposta nelle compravendite fra privati e nel contempo precludevano sugli stessi atti l'effettuazione di controlli fiscali. In più, si ricorda che l'art. 52 inibisce gli accertamenti di valore per gli immobili iscritti in catasto e per i terreni agricoli, sempreché si indichi un prezzo non inferiore al valore c.d. automatico.

Ora, si prevede che in caso di *occultamento* di valore, anche parziale, l'imposta si applichi sul valore oggetto di riscontro con elementi documentali reperiti, e che si applichi una sanzione dal 50 al 100% della differenza di imposta. Si ripristina l'accertamento di valore *per i fabbricati diversi da quelli abitativi*, si prevede una sanzione dal 50 al 100% della differenza dell'imposta dovuta, diversa da quella prevista dagli artt. 71 e 72 del T.U. n. 131/86, dichiarando detraibile la sanzione irrogata per la insufficiente dichiarazione di valore ma non quella per occultazione di corrispettivo, che sarebbe quella astrattamente applicabile nel caso ipotizzato. In sostanza, per gli immobili abitativi si prevedono sanzioni per il solo occultamento, mentre per i non abitativi si ripristina l'accertamento di valore.

Inoltre, con l'abrogazione dell'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (art. 35, comma 4) e il comma 2 dello stesso art. 35 *si stabilisce* – come previsto per le imposte sui redditi – *la rilevanza probatoria del valore normale quale indizio della sussistenza di operazioni imponibili ovvero della inesattezza dei corrispettivi fatturati*. L'esistenza di operazioni imponibili può concernere quelle costituenti prestazioni di servizi, di cui verrebbe presunto il pagamento di un corrispettivo pari al valore di mercato delle prestazioni stesse (locazioni, mediazioni, appalti, ecc.), anche in assenza di prove di pagamento effettivo (che è però l'elemento che qualifica la prestazione di servizi ex art. 3, DPR n. 633/1973).

Tale disposizione riassume tutti i tentativi fatti nel tempo di dare corpo alle presunzioni dei verificatori (ad es., con l'accertamento del valore degli appalti ai fini

delle imposte di registro operante negli anni '60), e danno significato a disposizioni – finora di incerta portata – quale quella citata dall'art. 52-*bis* del DPR n. 131/86. Anche in questo caso non è chiaro come le disposizioni potranno essere gestite proceduralmente.

A tali norme fa seguito altra anch'essa di valenza inquisitoria. Il comma 22 dispone che all'atto della cessione dell'immobile, anche se soggetta a IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita *dichiarazione sostitutiva di atto notorio* ⁽²⁾ recante l'indicazione *analitica* delle modalità di pagamento del corrispettivo. Analoga disposizione deve essere resa sull'intervento o meno di un mediatore e, in caso positivo, l'importo pagato, le modalità del pagamento e gli estremi per l'identificazione anche fiscale del mediatore. In caso di dichiarazione non veritiera od omessa si applica la sanzione da € 500 a 10.000, e, ai fini dell'imposta di registro, i beni sono assoggettati ad accertamento di valore (si deve intendere, senza tener conto nemmeno dei commi 4 e 5 dell'art. 52 T.U. n. 131/86, che sarebbero astrattamente applicabili).

Sia la modifica di cui al comma 21 che quella del comma 22 sono applicabili agli atti formati dal 6 luglio 2006. Si tratta di norme dettate ad esclusivo interesse del fisco e, per di più con una sovrapposizione di obblighi e di sanzioni, soprattutto nel caso di cessione di abitazioni, senza che si chiarisca come possano essere accertati l'occultamento del prezzo (effettivo) o le modalità di (occulto) pagamento del prezzo o della provvigione senza con ciò esaurire la pretesa erariale e dar luogo – in aggiunta – anche all'accertamento del valore, a prescindere dal prezzo effettivamente pagato. Ma non basta. Il comma 24 dello stesso art. 35 integra al T.U. n. 131/86 con un art. 53-*bis*, che estende all'imposta di registro, ipotecaria e catastale gli stessi poteri spettanti agli uffici delle entrate e alla Guardia di finanza in materia di imposte sul reddito (art. 31 e seguenti DPR n. 600/73) prevedendo l'irrogazione di pene

² Si dovrebbe trattare della dichiarazione di cui all'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, che comporta, in caso di mendacio, l'applicazione delle sanzioni penali (ad es., l'art. 483 C.P. che prevede la reclusione fino a due anni). E' abbastanza nuova la validazione di dichiarazioni rese a fini fiscali con assunzione di responsabilità penali non per il contenuto fiscale, già di per sé sanzionato, ma per la falsità ideologica della dichiarazione. Le "regole del gioco" finora vigenti erano che se si dichiara qualcosa di inesatto ai fini fiscali la sanzione era parametrata al danno fiscale, ma non al mendacio o alle reticenze in sé considerati. Peraltro anche la formulazione della disposizione non è chiara, in quanto non richiama la legge Bassanini e prevede sanzioni amministrative specifiche che dovrebbero prevalere su quelle penali comuni. Certamente, la incertezza aumenta l'effetto intimidatorio della disposizione.

pecuniarie in caso di inosservanza di tali poteri. Poteri che sono, in sostanza, quelli di cui agli artt. 32 e 33, ma che non è chiaro come possano essere esercitati, ad es., nei confronti di privati, se non come convocazione o invio di questionari.

E' di tutta evidenza che tali poteri mirano a colpire più le imprese che non i privati, per i quali al di là dell'imposta di registro, vi è solo il rischio di pagare l'imposta sostitutiva del 12,5% sulla plusvalenza realizzata nel quinquennio, nei casi in cui è tassabile (cfr. art. 1, commi 496/499, L. 23 dicembre 2005, n. 266, relativo ad aree fabbricabili e immobili, che consente l'opzione relativa). Con la minaccia di gravi sanzioni si rompe, quindi, l'interesse a profittare dell'altrui evasione per pagare meno imposte e si cerca di colpire l'anello più debole della catena e cioè il privato acquirente, finora soggetto alle decisioni (elusive o di evasione) del venditore.

3.3. *Responsabilità degli appaltatori ai fini IVA - Obblighi contributivi (art. 35, commi 5, 19 e da 28 a 34)*

Al fine di evitare evasioni di imposta o frodi fiscali da parte di subappaltatori, si è introdotto un regime di *reverse charge*, ai sensi dell'art. 17, ultimo comma, DPR n. 633, ai corrispettivi dei subappalti. La disposizione entrerà in vigore dopo l'autorizzazione comunicata ai sensi dell'art. 77 del VI Direttiva.

Tale misura è integrata da altra, non relativa all'IVA, ma concernente sostanzialmente tutti gli oneri fiscali per il lavoro dipendente che fanno carico ai subappaltatori (art. 35, commi da 28 a 34).

Per effetto di tale disposizione, l'appaltatore diventa corresponsabile di ritenute, contributi previdenziali ed assicurativi obbligatori relativi alla manodopera.

Sempre agli stessi fini, l'art. 35, comma 9, prevede che la detrazione dall'IRPEF lorda del 41% delle spese di ristrutturazione e manutenzione straordinaria, si applica a condizione che in fattura sia distinto il costo della manodopera. Per incentivare tali operazioni verrà reintrodotta l'aliquota IVA ridotta del 10% a decorrere dal 1° ottobre 2006.

3.4. Aree fabbricabili - Nozione generale - Regime IVA e imposta di registro (art. 36, commi 2 e 15)

Con rilievo ai fini IVA ma anche, in generale, di tutte le imposte sia sul reddito che locali (ICI), l'art. 36, comma 2, precisa che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

Ne risulta che tutte le cessioni di aree, comprese con tale qualifica nei piani regolatori generali adottati, cedute da soggetti IVA, sono soggette all'imposta, a prescindere dall'imminenza o meno dell'intervento edilizio. In sostanza, quindi, l'art. 2, comma 3, lett. c), va inteso nel senso che per terreni non suscettibili di edificazione a norma delle vigenti disposizioni, la cui cessione non costituisce operazione imponibile, è limitata a quei terreni per i quali i piani regolatori adottati dai comuni prevedono destinazioni incompatibili con l'edificazione.

Sempre in tema di aree, l'art. 36, comma 15, ha abrogato l'art. 33, comma 3, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, norma che, come noto, consentiva l'applicazione dell'imposta di registro all'1% e dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa, alle cessioni di aree comprese in piani regolatori particolareggiati, soggette a imposta di registro (effettuate, ad es., da comuni), a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenisse entro cinque anni dall'acquisto.

L'abrogazione riguarda gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto.

3.5. Regime di franchigia IVA (art. 37, commi da 15 a 17)

La norma reintroduce il regime di franchigia IVA per i soggetti passivi marginali, regime che sarà operante dal periodo di imposta 2007. Sostanzialmente, sono ammesse al regime le persone fisiche che esercitano attività commerciali o professionali il cui volume di affari non sia superiore a € 7.000 e non effettuino

cessioni all'esportazione ovvero che si avvalgano di altri regimi di determinazione dell'imposta.

L'adozione di tale regime da parte del soggetto che fruisca dei relativi requisiti impone, tuttavia, notevoli oneri sia dal punto di vista economico (ad es. rettifica della detrazione) sia soprattutto dal punto di vista degli obblighi strumentali, perché, oltre all'obbligo di registrare le fatture ricevute, viene previsto anche quello di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, facendosi assistere eventualmente dall'Ufficio delle Entrate competente, mediante l'uso di un'apparecchiatura informatica corredata da accessori idonei, da utilizzare in connessione con il sistema informativo dell'Agenzia.

La materia sarà regolamentata da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

3.6. Attribuzione del numero di partita IVA (art. 37, commi 18/20)

Al fine di evitare che si qualifichi come soggetto IVA anche chi abusi di tale qualifica per consentire ad altri la detrazione di un'IVA effettivamente non versata, viene modificato l'art. 35 del DPR n. 633, aggiungendo un comma per effetto del quale l'attribuzione del numero di partita IVA è subordinata alla esecuzione dei riscontri automatizzati e all'accertamento dell'effettiva operatività del soggetto.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno individuate le informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione all'inizio di attività, le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione della partita IVA è subordinata a rilascio di fidejussioni, nonché le modalità per l'attribuzione temporanea delle partite IVA utilizzabili esclusivamente per l'acquisto di beni e servizi, esclusi quelli comunitari.

La norma opera dal 1° settembre 2006, ma sia l'Agenzia delle Entrate che la Guardia di Finanza effettueranno controlli mirati ai contribuenti ai quali è stata attribuita la partita IVA anche in data anteriore.

3.7. *Comunicazione dei corrispettivi nel commercio – Soppressione di obblighi formali e strumentali (art. 37, commi 33/37)*

Con decorrenza dal 1° gennaio 2007 viene operata un'altra rivoluzione nel settore dell'IVA relativamente ai soggetti di cui all'art. 22 del DPR n. 633 e cioè commercianti al minuto e assimilati.

In sostanza, a partire da tale data i soggetti interessati non sono più tenuti alla certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'art. 12 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 al DPR 21 dicembre 1996, n. 696 (e cioè all'emissione di ricevute fiscali e scontrini fiscali).

Ovviamente, permane (art. 2, comma 1, lett. m) ed n) del DPR n. 696/96) l'esonero dall'obbligo di certificazione delle prestazioni effettuate dalle banche per le operazioni esenti di cui all'art. 22, nonché per quelle imponibili di custodia e amministrazione titoli e altri servizi, banche che devono ritenersi quindi estranee agli obblighi sostitutivi introdotti con i commi in esame.

A fronte della soppressione degli obblighi formali, viene esteso a tutti i soggetti, *che erano obbligati alla certificazione*, il regime già introdotto dall'art. 1, comma 429, della Legge 30 dicembre 2004, n. 301 per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione. Di conseguenza, tutti i soggetti indicati dovranno trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri relativi alla cessione di beni e alle prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA.

Le violazioni degli obblighi relativi a tale trasmissione sono puniti con la sanzione amministrativa da € 1.000 a 4.000, fatte salve quelle applicabili alle violazioni degli obblighi di registrazione e di contabilizzazione.

Pur non essendo più obbligatoria l'emissione di documenti fiscali, si deve, comunque, ritenere che gli esercizi in parola dovranno comunque attestare nei confronti degli utilizzatori i corrispettivi pagati, quale documentazione fiscale delle

spese in parola e che resta fermo l'obbligo di emissione della fattura nei confronti di imprese o di chi comunque ne faccia richiesta. Resta fermo anche l'obbligo di registrazione dei corrispettivi di cui all'art. 24, comma 1.

Le modalità tecniche e i termini per la trasmissione delle informazioni saranno determinati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che, in quello emesso in data 8 luglio 2005, prevedeva la cadenza settimanale delle comunicazioni e la loro comunicazione entro il quinto giorno successivo.

3.8. Omesso versamento di IVA (art. 35, comma 7)

Come noto, l'art. 10-*bis* introdotto nel D.L. 10 marzo 2000, n. 74 punisce con la reclusione da sei a due anni chi non versa ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun periodo di imposta (art. 1, comma 414, L. n. 311/2004).

Con l'aggiunta dell'art. 10-*ter*, la stessa sanzione è ora applicabile anche all'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo anche se per effetto di compensazione con crediti non spettanti o inesistenti. Si tratta dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per la quale l'Agenzia delle Entrate sarebbe in condizione di procedere al recupero quando non risultino gli estremi del pagamento ovvero non risultino esistenti i crediti compensati. In ogni caso il pagamento successivo comporta la riduzione della pena fino alla metà (art. 13, D.Lgs. n. 74/2000 cit.).

Si rammenta che lo stesso comportamento integra anche un illecito di natura amministrativa, punito con la sanzione pecuniaria pari al 30% dell'importo non versato (art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97).

Si osserva che anche se l'IVA dovuta è stata acquisita per rivalsa nei confronti del committente o cessionario, purtuttavia la previsione di una sanzione penale per l'omesso versamento di un importo che potrebbe essere trascurabile in relazione alle

dimensioni dell'impresa appare forse eccessiva, considerando anche che l'elemento del dolo è in tali casi pressoché inesistente, non essendo agevole la dimostrazione della non consapevolezza dell'obbligo e della non volontarietà dell'omissione. Inoltre non è chiara la nozione di crediti inesistenti o non spettanti, che, specie per questi ultimi, è fin troppo generica. Certo è che non si comprende perché l'omesso versamento sia reato solo per l'IVA e non per altre imposte.

3.9. *Elenchi dei clienti e dei fornitori (art. 37, commi 8 e 9)*

Viene modificato l'art. 8-bis del DPR n. 322/98, inserendo un nuovo comma 4-bis che reintroduce l'obbligo di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, *esclusivamente per via telematica*, l'elenco dei clienti e dei fornitori. Obbligo che, come si ricorda, era stato abolito dal 1994 e riproposto nel disegno di legge finanziaria 2005.

Per il periodo di imposta 2006, l'elenco dei clienti comprende solo quelli titolari di partita IVA; nel 2007 dovrebbero essere compresi anche i privati e gli enti non commerciali. L'elenco dovrà concernere, in particolare, gli elementi identificativi di ciascun soggetto, cliente o fornitore, nei cui confronti siano state emesse o da cui siano state ricevute fatture nell'anno di riferimento. Dovrà, inoltre, essere indicato l'importo complessivo delle operazioni effettuate al netto delle note di variazione, l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta, l'importo delle operazioni non imponibili o esenti. Ulteriori elementi saranno individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Gli elenchi dovranno essere presentati entro 60 giorni dall'ultimo giorno del mese di febbraio utile per la comunicazione annuale dei dati IVA, di cui all'art. 8-bis del DPR n. 322/98.

Il regime sanzionatorio previsto per la comunicazione dei dati IVA viene esteso anche all'omessa, incompleta, inesatta presentazione degli elenchi dei clienti e dei fornitori con applicazione della sanzione amministrativa da € 258 a € 2.065 (art. 11, D.Lgs. n. 471/97).

4. *Norme in materia di accertamento*

Le modifiche in tema di accertamento e controllo sono assai variegata e sono sparse fra i commi dei tre articoli in modo disorganico. Nel loro complesso e tenendo conto degli obblighi previsti in materia di immobili, esse sono dirette ad agevolare in ogni direzione l'attività di controllo dell'Agenzia e/o della Guardia di Finanza, senza che vengano contemporaneamente stabiliti limiti o garanzie a tutela del contribuente in caso di richieste eccessive o immotivate in relazione agli scopi perseguibili. Altre norme sono, infine, dirette a risolvere problemi applicativi o interpretativi sorti in materia di accertamento, anche in questo caso a favore del Fisco.

4.1. *Comunicazioni all'Anagrafe tributaria (art. 37, commi 4, 5 e 6)*

L'art. 37, commi 4 e 5, integra l'art. 7 del DPR n. 605/73, stabilendo che le banche, le Poste italiane S.p.A., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, ecc. devono comunicare all'Anagrafe tributaria *gli estremi dei rapporti intrattenuti con i propri clienti*, i cui dati saranno archiviati in apposita sezione dell'Anagrafe stessa. Le informazioni comunicate sono utilizzabili anche per le attività connesse alla riscossione mediante ruolo.

Le specifiche tecniche, le modalità e i termini per le comunicazioni relative a rapporti *posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2001* (ma, quasi certamente, solo dal 1° gennaio 2005), ancorché cessati, e quelli necessari per l'aggiornamento periodico delle medesime informazioni, saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare con le modalità di cui all'art. 7, comma 11, del DPR n. 605/73.

In sostanza, viene integrato l'obbligo di rilevazione e memorizzazione, previsto dall'art. 6, comma 2, del DPR n. 605, dei dati relativi alle operazioni di natura finanziaria, effettuate dai clienti, in relazione a qualunque rapporto od operazione effettuata con banche, intermediari finanziari ecc., dati da comunicare a richiesta della p.a.. Infatti, conoscendo *l'esistenza* di rapporti con un determinato soggetto, è ora più agevole per l'Amministrazione procedere ad indagini più approfondite in

base a specifiche autorizzazioni. Il comma 6 integra le norme sanzionatorie di cui all'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97 - estendendo l'applicazione delle sanzioni all'omessa trasmissione dei dati o delle notizie alla loro non rispondenza al vero o incompletezza.

Con la medesima sanzione amministrativa (da € 2.065,00 a € 20.658,00) è punita (nuovo comma 1-*bis* dell'art. 10) la violazione dell'obbligo di comunicare all'Anagrafe dei dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualunque rapporto o effettui per conto proprio o per conto di terzi qualunque operazione di natura finanziaria.

4.2. Comunicazioni di pagamento di somme nel settore delle assicurazioni a causa di danni (art. 35, comma 27)

Le imprese di assicurazione, gli intermediari e tutti gli operatori dei settori che erogano a qualsiasi titolo somme di denaro a danneggiati, devono comunicare dal 1° ottobre 2006 l'importo pagato, la causale, codice fiscale e partita IVA del beneficiario, nonché dei soggetti le cui prestazioni sono state valutate ai fini della quantificazione della somma liquidata.

Le modalità, il contenuto ecc. di tali comunicazioni saranno definite con provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Anche tale obbligo interessa non solo le parti contrattuali, ma i terzi comunque coinvolti nella definizione del sinistro, quali prestatori d'opera o di servizi e - forse - come fornitori di beni.

La norma non sembra applicabile nei casi in cui la prestazione dei servizi è diretta ovvero le prestazioni sono rese all'estero, né di casi in cui non si tratti di somme corrisposte a fronte di danni, di modo che non è chiaro perché la norma parli di imprese di assicurazione di "qualsiasi ramo".

4.3. *Termini per la notifica degli avvisi di accertamento (art. 37, commi 24, 25 e 26)*

Altra modifica effettuata ad esclusivo beneficio dell'Amministrazione è quella in base alla quale, sia ai fini IVA che delle imposte sul reddito, in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sono raddoppiati i termini per la notifica degli avvisi di accertamento relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

In sostanza, i termini del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, vengono raddoppiati e quindi portati al 31 dicembre dell'ottavo e del decimo anno successivo.

Il raddoppio si applica per la notifica degli avvisi di accertamento per i quali al 4 luglio 2006 sono ancora pendenti i termini per l'accertamento medesimo.

In prima battuta si osserva che il presupposto del raddoppio del termine di decadenza, termine che costituisce un limite posto a tutela della certezza del diritto nei confronti dei contribuenti, è eminentemente discrezionale, in quanto la prospettazione di fatti che possono costituire reato ovvero la mera notizia di tale reato, non implica che tale reato sia stato effettivamente commesso né che sia valutato come tale dalla Procura della Repubblica.

Ad es., sembra perlomeno eccessivo che quando si siano constatati elementi che facciano presumere la presentazione di una dichiarazione infedele, ex art. 4, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (elementi la cui rilevanza penale dipende da una molteplicità di circostanze), si verifichi un'automatica proroga del termine di accertamento da parte dell'Ufficio, a prescindere sia dalla fondatezza del rilievo sia dal seguito della denuncia, in modo da procedere, in ipotesi, al rinnovo dell'accertamento in dipendenza di nuovi elementi.

In più va ricordato che il procedimento penale e quello fiscale sono autonomi e che quindi gli uffici tributari e quelli giudiziari non dipendono reciprocamente dai risultati delle attività istruttorie o dai provvedimenti emessi. In altri termini, dopo la constatazione dei fatti l'Ufficio delle Entrate può procedere all'accertamento senza attendere l'esito di procedimenti penali, per cui non si comprende la necessità di un raddoppio del termine (con prolungamento del contenzioso eventualmente instaurato) per tali motivi.

4.4. Modifica al regime delle notifiche degli atti tributari (art. 37, commi 27, lett. a), b) e c), e 28)

A modifica dell'art. 60 del DPR n. 600/73, sono introdotte disposizioni atte ad assicurare la privacy delle notificazioni, essenzialmente nel senso di imporre la notifica in busta chiusa degli atti relativi al procedimento fiscale. In parallelo sono dettate norme sia per la notificazione con affissione all'albo del comune, sia per le notificazioni all'estero.

4.5. Termini di efficacia delle elezioni di domicilio (art. 37, comma 27, lett. d) ed e)

L'art. 60, comma 2, del DPR n. 600/73 viene sostituito nel senso di prevedere che le elezioni di domicilio non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto dal 30° giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni di cui alle lett. d), e) ed e-bis) del medesimo art. 60, comma 1.

Parallelamente viene modificato anche il comma 3 dello stesso art. 60, nel senso che le variazioni e modificazioni dell'indirizzo del contribuente non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal 30° giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica. In particolare, le disposizioni hanno accorciato da 60 a 30 giorni i termini di validità delle variazioni in parola.

4.6. Efficacia delle notificazioni (art. 37, comma 27, lett. f)

Sempre lo stesso comma 27, nella lett. f) stabilisce che, in caso di notifica a mezzo posta, ai fini dell'osservanza dei termini da parte dell'amministrazione vale la data di *spedizione dell'atto*, laddove i termini a favore del destinatario decorrono comunque dalla data di consegna dell'atto medesimo. In sostanza il tempo entro il quale il servizio postale procede all'inoltro e al recapito dell'atto non rileva ai fini dell'eventuale decadenza dell'ufficio notificante.

Si dovrebbe ritenere che in ogni caso la notifica si perfezioni con l'effettiva ricezione dell'atto da parte del destinatario, nel senso che se questa non avviene, il termine non è osservato.

4.7. Notificazioni e comunicazioni nel processo tributario (art. 37, comma 28)

La disciplina in materia di tutela della privacy viene estesa anche alle notifiche relative al processo tributario.

4.8. Sanzioni per inottemperanza agli inviti a comparire e all'invio dei questionari (art. 37, commi 29 e 30)

Com'è noto, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 68/2001, salve altre norme generali, i militari del corpo della Guardia di Finanza si avvalgono dei poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR n. 600 e dagli artt. 51 e 52 del DPR n. 633/72. Si tratta, nella sostanza, dell'invio di questionari relativi a dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento - ora anche ai fini delle imposte indirette - nei confronti del soggetto cui il questionario è destinato ovvero nell'invito a conferire di persona o a mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti a tali fini.

La norma prevede che le violazioni di tali obblighi da parte dei contribuenti (mancata restituzione degli stessi, risposte incomplete o non veritiere, ovvero mancata comparizione) sono soggette alla sanzione amministrativa pecuniaria da €

258,00 a € 2.065,00, applicandosi, a riguardo, la disposizione in materia di constatazione ed irrogazione di sanzioni di cui alla Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Anche questa disposizione amplia l'effetto intimidatorio nei confronti di privati al fine di ottenere notizie che non è chiaro se possano essere utilizzate nei confronti di terzi che siano controparti del soggetto inquisito.

4.9. Comunicazione di violazioni tributarie (art. 37, comma 31)

Viene modificato l'art. 36 del DPR n. 600/73 nel senso di aggiungere ai soggetti obbligati a comunicare alla Guardia di Finanza violazioni tributarie anche gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali o civili o amministrativi, nonché - previa autorizzazione - gli organi di polizia giudiziaria.

In sostanza, i giudici di qualsiasi Ufficio e gli organi di polizia giudiziaria, che, nell'espletamento di indagini non fiscali, appurino l'esistenza di fatti che possono costituire violazione di norme tributarie, devono segnalarli direttamente o nelle forme di legge al competente reparto della Guardia di Finanza, fornendo l'eventuale documentazione.

4.10. Programmazione fiscale triennale - Concordato per il 2003-2004 - Abrogazione (art. 37, comma 51)

Il comma 51 dell'art. 37 abroga sia la programmazione fiscale triennale che il concordato per il 2003 e 2004 introdotto dalla legge finanziaria 2006 (commi da 499° 508 della Legge n. 266/05), nonché l'art. 1, commi 510/518 della stessa legge.

4.11. Ritenute alla fonte (art. 36, comma 24)

Viene introdotto per i sostituti di imposta l'obbligo di applicazione della ritenuta alla fonte di cui l'art. 25 del DPR n. 600/73 anche per i compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere che costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR. In tal modo, viene anticipata

la tassazione al momento dell'erogazione dei compensi rispetto al sistema finora vigente che ne prevede la tassazione solo in sede di dichiarazione dei redditi.

Non essendo prevista una specifica decorrenza, la norma entra in vigore dal 4 luglio 2006.

5. Norme in materia di IRPEF

Le modifiche attengono essenzialmente alla tassazione di redditi di lavoro dipendente, nel senso di eliminare regimi agevolativi o di riformulare regimi speciali, e in materia di redditi diversi.

5.1. *Abolizione degli incentivi all'esodo (art. 36, comma 23)*

Il comma abroga l'art. 19, comma 4-bis, del TUIR, con decorrenza dalla data di entrata in vigore del decreto, e quindi, dal 4 luglio 2006.

L'effetto sostanziale della disposizione è quindi quello che, a decorrere da tale data, le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo sono soggette all'ordinario regime fiscale che è, come si ricorda, quello della tassazione separata di cui all'art. 19, comma 2, del TUIR, quale somma percepita *una tantum* in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro. Si tratta, quindi, di applicare l'aliquota determinata per la tassazione del TFR senza la riduzione alla metà.

Si ricorda che è principio fermo in materia di tassazione del TFR che l'aliquota applicabile è quella relativa al periodo in cui *matura* il diritto alla percezione del TFR e cioè, in pratica, il giorno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro. A tali fini non dovrebbe essere rilevante il momento in cui vengono corrisposte le somme, in quanto in materia di TFR il cosiddetto principio di cassa rileva, come noto, ai soli fini dell'effettuazione della ritenuta, ma non anche del regime applicabile; di conseguenza, per i soggetti per i quali il diritto alla percezione del TFR è maturato prima del 4 luglio, dovrebbe spettare la riduzione alla metà dell'aliquota indipendentemente dal momento in cui esso viene erogato. Su tale punto, tuttavia,

sussistono orientamenti giurisprudenziali che hanno collegato il regime agevolativo al momento dell'erogazione delle somme. Per eliminare dubbi al riguardo, il Governo ha proposto un emendamento al comma in esame, con il quale si stabilisce che il regime agevolativo continua ad applicarsi ai rapporti cessati prima dell'entrata in vigore del decreto e – con norma di indubbia valenza equitativa – ai rapporti di lavoro cessati dopo tale data ma in attuazione di atti o accordi aventi data certa anteriori a tale data (ad es., verbali in sede di conciliazione).

5.2. *Stock option – Abrogazione delle agevolazioni (art. 36, commi 25 e 26)*

Nella sua formulazione originaria, il decreto abroga la lett. *g-bis*) dell'art. 51, comma 2, TUIR che concerne le c.d. *stock options*. Il comma 26 stabilisce, in particolare, che l'abrogazione del regime di esclusione concerne le azioni la cui assegnazione ai dipendenti si effettua successivamente alla data di entrata in vigore del decreto. A tali fini, quindi, non è rilevante la data di delibera dei piani, ma quella alla quale, a seguito dell'esercizio dell'opzione, le azioni vengono acquistate.

Di conseguenza, per quelle assegnate dopo il 4 luglio 2006, la differenza fra il valore normale delle azioni al momento dell'assegnazione e il prezzo effettivamente pagato dal dipendente (ordinariamente inferiore) sulla base dell'offerta concorre a formare la base imponibile ai fini fiscali.

Si tratta, in sostanza, di un reddito in natura, soggetto a ritenuta, che in caso di incapienza dei redditi, dovrà essere versata al sostituto dal dipendente o collaboratore coordinato interessato dall'operazione. Ai fini dell'applicazione successiva della tassazione come reddito diverso, la plusvalenza sarà determinata prendendo come costo il valore assunto come normale ai fini della tassazione del reddito di lavoro dipendente o assimilato.

E' di tutta evidenza che la norma – a prescindere dalla sua opportunità in termini di politica fiscale – incide su rapporti in corso di svolgimento e oggetto di delicati equilibri economici; penalizzando piani deliberati e per i quali sia pendente

l'esercizio dell'opzione, se ne modifica, infatti, il contenuto remunerativo loro attribuito in sede di offerta.

Per tali motivi la norma sarà quasi certamente modificata in sede di conversione, presumibilmente in senso conforme all'emendamento governativo presentato, in base al quale il comma 2-*bis* dell'art. 51 TUIR viene integrato da una disposizione che – in via ordinaria – si limita ad integrare la lett. g-*bis*, che non viene quindi abrogata, in modo da condizionare la non imponibilità della differenza fra il valore normale al momento della assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente a due ulteriori condizioni, oltre a quella che la partecipazione non superi il 10% ivi previsto:

- che le azioni offerte non siano comunque cedute né date in garanzia per cinque anni decorrenti dalla data di assegnazione;
- che il valore delle azioni assegnate (e quindi non la predetta differenza) non superi per ciascun periodo di imposta, la retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente.

In caso di cessione o di garanzia costituita prima dei cinque anni ovvero di superamento del limite del reddito l'intera differenza è assoggettata ad imposta nel periodo di cessione, si deve intendere come reddito di lavoro dipendente o assimilato.

Viene, infine, introdotto un comma 25-*bis*, in base al quale il reddito derivante dalla applicazione del comma 25 rileva anche ai fini contributivi con esclusivo riferimento alle assegnazioni effettuate in virtù di piani di incentivazione deliberati successivamente all'entrata in vigore del decreto.

La nuova versione del comma 25 sembra quindi non dare rilevanza ordinaria all'attribuzione delle opzioni, ma solo al loro esercizio in un determinato periodo, essendo quindi possibile attribuire opzioni per l'acquisto di azioni di importo superiore alla retribuzione, purché in ciascun periodo l'esercizio di esse non determini l'acquisto di azioni per un importo superiore a questo.

Non è chiaro, invece, come sarà applicata l'imposta nel caso in cui durante il quinquennio si verificano circostanze tali da far cessare il rapporto con il datore di lavoro o, comunque, con il sostituto.

Sia per i lavoratori dipendenti sia, soprattutto, per gli amministratori di società, non è detto che nel periodo in indisponibilità delle azioni sussista ancora quel rapporto in base al quale le azioni sono state assegnate.

In tali casi la qualificazione come reddito di lavoro dipendente (con la ordinaria soggezione a ritenuta) viene ad essere applicata ad un provento in natura misurato al momento dell'assegnazione, ma realizzato con operazioni non aventi attinenza con il rapporto di lavoro e quindi, potenzialmente, al di fuori del controllo dell'originario erogante.

Può cessare l'attività del datore di lavoro come quella del beneficiario; possono subentrare eredi, lavoratori o meno; possono verificarsi perdite rispetto al valore al momento dell'assegnazione, non compensabili con plusvalenze della stessa natura. Il mutamento della natura del reddito, da reddito diverso a reddito di lavoro dipendente o assimilato, determina quindi conseguenze non previste dalle norme. In particolare, si può dubitare che un reddito di lavoro non percepito (in caso di cessione di azioni minusvalenti rispetto al loro valore in sede di assegnazione) sia tassabile come reddito in natura.

Se, infatti, di reddito in natura si tratta, al momento dell'assegnazione esso è indisponibile in quanto non realizzato e quindi non percepito; se, invece, come prevede l'emendamento, è tassabile nell'anno di cessione delle azioni e in proporzione alle azioni cedute, non può essere tassato che per l'importo effettivamente percepito al netto del costo relativo.

Anche il regime transitorio non appare sufficientemente chiaro. Il comma 26 non è abrogato, e quindi il nuovo regime è applicabile ai piani in corso per le assegnazioni ancora da effettuare. Il comma 25-bis elimina sicuramente l'applicazione dei contributi per le assegnazioni effettuate a seguito di piani deliberati prime del 4

luglio 2006, ma si riferisce al “reddito” derivante dall’applicazione del comma 25 (e quindi in caso di inottemperanza ai requisiti, ad es., di valore delle assegnazioni, ivi previsti), la cui rilevanza dovrebbe ritenersi operante in base al comma 26 (e quindi con riferimento alle assegnazioni successive al 4 luglio). In ogni caso, è dubbia l’applicabilità di contributi in assenza di rapporti che ne comportino l’obbligo (pensionamento, morte del lavoratore ecc.).

E’ auspicabile che in sede di conversione, o in sede interpretativa, sia operato un miglior coordinamento fra le due norme transitorie.

5.3. Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero - Credito d'imposta (art. 36, comma 30)

La norma concerne i redditi di lavoro dipendente di cui all’art. 51, comma 8-*bis* TUIR e cioè i lavoratori fiscalmente residenti in Italia che prestino la loro attività all’estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto e che nell’arco di 12 mesi, anche se a cavallo di due anni solari, soggiornino nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Si tratta dei lavoratori il cui reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia è costituito dalle retribuzioni convenzionali, di cui all’art. 4, comma 1, del D.L. 31 luglio 1987, n. 317, retribuzioni il cui importo è annualmente determinato con decreto ministeriale (per il 2006, D.M. 31 gennaio 2006).

Il comma 30 citato prevede che l’art. 165, comma 10, del TUIR deve intendersi riferito anche ai crediti di imposta relativi ai redditi di che trattasi. Di conseguenza, il credito per imposte pagate all’estero non è assunto nella sua totalità, ma solo nella quota proporzionale all’importo del reddito che risulta imponibile in Italia, laddove per l’innanzi si riteneva che le imposte corrisposte all’estero fossero integralmente detraibili in quanto relative ad un reddito che in Italia era tassato integralmente, ancorché su una base imponibile convenzionalmente determinata.

La norma non prevede una specifica decorrenza: purtuttavia per la sua formulazione (“devono intendersi riferite”) essa sembra avere valenza di interpretazione autentica,

come, del resto, sembra comprovato dalla prevista deroga all'art. 3 dello Statuto del contribuente.

Non si può sottacere che la norma, sia per il suo contenuto che soprattutto per l'eventuale retroattività, appare penalizzante in quanto determina una potenziale doppia imposizione su quote di reddito imponibile in modi diversi negli Stati interessati e, comunque, per gli anni anteriori non si collega ad alcuna interpretazione condivisa nel passato, non realizzandosi così alcuna "interpretazione", autentica o meno.

5.4. Redditi soggetti a tassazione separata - Riliquidazione da parte dell'Agenzia (art. 37, commi 41 e 43)

Con tali disposizioni il D.L. interviene sulla riliquidazione dell'IRPEF da parte dell'Agenzia nei casi in cui essa è prevista per taluni redditi soggetti a tassazione separata.

Si tratta, come noto, delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, per effetto del quale l'importo del TFR e di altre indennità e somme, quali le prestazioni pensionistiche complementari erogate in capitale, sono soggette a riliquidazione per le quote maturate dal 1 gennaio 2001, in base non all'aliquota del TFR applicata in sede di ritenuta, ma all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione delle somme (artt. 19, comma 1, terzo periodo, e 20, comma 1, secondo periodo, del TUIR).

Con le modifiche come sopra apportate, il termine del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (Mod. 770) per l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte (o per il rimborso di quelle pagate in eccesso) è stato abrogato, di modo che ora la fattispecie ricade nella disciplina generale di cui all'art. 25, comma 1, lett. a), del DPR n. 600/73, che stabilisce i termini in materia di notifica della cartella di pagamento.

In sostanza, il termine per la riliquidazione è ora quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, termine da intendersi a pena di decadenza.

Sempre in materia di riliquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, il comma 43 contiene una disciplina transitoria per l'iscrizione a ruolo (o i rimborsi) relativi alla riliquidazione del TFR e prestazioni pensionistiche in forma di capitale corrisposti a decorrere dal 1° gennaio 2003 al 1° dicembre 2005.

Per tali redditi, si prevede che non si procede alla comunicazione di cui all'art. 1, comma 412, Legge finanziaria 2005, 30 dicembre 2004, n. 311 e all'iscrizione a ruolo o rimborso di importi inferiori a € 100.

In pratica l'esito della liquidazione non viene comunicato con raccomandata, di modo che la prima notizia dell'eventuale iscrizione a ruolo sarà ora costituita solo dalla notifica della cartella, con accorciamento dei tempi utili per chiarire eventuali errori.

5.5. *Soggetti non residenti - Eliminazione della "no tax area" (art. 36, comma 22, lett. a)*

Sempre in materia di base imponibile IRPEF, viene sostituito il comma 1 dell'art. 3 del TUIR, nella parte in cui stabilisce la base imponibile IRPEF dei soggetti non residenti.

Con tale modifica viene eliminata la possibilità di ridurre la base imponibile dei soggetti non residenti delle deduzioni dirette ad assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'art. 11 del TUIR (c.d. *no tax area*). Ciò in quanto, essendo i soggetti non residenti tassati solo per i redditi prodotti in Italia, non avrebbe senso riequilibrare la progressività dell'imposizione, posto che la tassazione non riguarda tutti i redditi prodotti dal soggetto.

Non è chiara la decorrenza di tale modifica, che, in linea di massima, dovrebbe riguardare il periodo di imposta successivo a quello in cui la modifica è stata introdotta, né se a tali soggetti si applichi la clausola di salvaguardia per l'applicazione delle disposizioni previgenti, se più favorevoli, né, infine, se la norma abbia inteso escludere la deduzione degli oneri, ex art. 10, prima espressamente prevista. Si ricorda, peraltro, che l'art. 24, comma 2, del TUIR consente espressamente la deduzione di taluni oneri di cui al citato art. 10.

5.6. *Redditi da attività illecite*

Con un emendamento all'art. 36 (comma 34-*bis*) viene disposto che i proventi illeciti di cui all'art. 14, comma 4, della L. 29 dicembre 1993, n. 537, si interpreti nel senso che, ove non siano classificabili in determinate categorie di reddito, tali proventi costituiscano in ogni caso redditi diversi.

5.7. *Rilevazione della plusvalenza su immobili ed aree in caso di donazione (art. 37, commi 38 e 39)*

Si equipara all'acquisto diretto quello a seguito di donazione, in modo da riferire all'acquisto del donante i requisiti di tempo e di prezzo o costo assunti per il calcolo della plusvalenza, ex art. 67, comma 1, lett. b), e art. 68, comma 1. La norma opera dal 4 luglio 2006 per le cessioni fatte a partire da tale data.

6. *Modifiche in materia di riscossione*

Le modifiche apportate dal decreto tendono a rendere più agevole il recupero delle imposte e ad escludere l'anatocismo per interessi dovuti dallo Stato sui rimborsi di imposta.

6.1. *Termine per la notifica delle cartelle (art. 37, commi 40 e 42)*

La norma costituisce un ulteriore intervento in materia di termini per la notifica delle cartelle di pagamento, già modificati con l'art. 1, commi 5-*bis* e 5-*ter* del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, inseriti in sede di conversione con la Legge 31 luglio 2005, n. 156.

In particolare, il comma 40 sostituisce la lett. a) dell'art. 25, comma 1, del DPR n. 602/73, stabilendo che nei casi di cui all'art. 36-*bis* del DPR n. 600/73 il concessionario, a pena di decadenza, deve notificare la cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il terzo anno successivo a quello di scadenza di versamento dell'ultima o unica rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata.

Per le somme dovute a seguito di riliquidazione di cui al precedente paragrafo n. 5.4. il termine per la notifica della cartella è, come accennato, quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione del Mod. 770.

Di conseguenza, non solo si è prorogato di un anno il termine per la notifica delle cartelle relative alla riliquidazione dell'IRPEF, in caso di tassazione separata, ma si è portato a tre anni il termine per le riliquidazioni ex art. 36-*bis* del DPR n. 600/73.

Vengono conseguentemente eliminati i termini per l'iscrizione a ruolo che facevano riferimento ai procedimenti interni dell'Amministrazione (esecutività e consegna dei ruoli), di modo che ora l'unico adempimento rilevante è quello della notifica della cartella.

I termini suddetti si applicano anche per le cartelle emesse per il recupero dell'IVA dovuta in base alla liquidazione automatica di cui all'art. 54-*bis* del DPR n. 633/72.

Anche in questo caso viene soppresso il termine del secondo anno successivo per l'iscrizione a ruolo delle somme in base alle operazioni di controllo c.d. automatico delle dichiarazioni, confermandosi come termine di decadenza quello del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Infine, il comma 44 dello stesso art. 37 fissa al 31 dicembre 2008 il termine ultimo per la notifica delle cartelle di pagamento relative ai c.d. condoni di cui alla Legge 27 febbraio 2002, n. 289; nella stessa materia il comma 44 dell'art. 37 fissa al 31 dicembre

2008 il termine per la notifica delle cartelle relative per i soggetti che hanno sanato gli omessi o ritardati versamenti.

6.2. *Interessi anatocistici (art. 37, comma 50)*

Con tale disposizione viene dichiarata inapplicabile in materia tributaria la disciplina civilistica in materia di capitalizzazione degli interessi (art. 1283 cod. civ.).

Come si ricorda, la giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente ha ammesso la possibilità di chiedere il pagamento di interessi anatocistici nei confronti del Fisco, non essendovi alcun ostacolo normativo, in quanto le obbligazioni tributarie, come qualsiasi altra obbligazione pecuniaria, è regolamentata dalle norme civilistiche ove non derogate.

La norma non ha una decorrenza specifica che, quindi, deve ritenersi coincidere con quella dell'entrata in vigore del D.L., né prevede un regime transitorio, che non è comunque di agevole individuazione. Non è chiaro, in particolare, se la norma incida sui procedimenti in corso e in caso positivo in quale stadio. Sembra comunque certo che quando gli interessi in discorso si siano riconosciuti con sentenza passata in giudicato, l'eventuale giudizio di ottemperanza non possa essere inficiato dalla norma sopravvenuta.

6.3. *Accesso alle banche dati da parte di Riscossione S.p.A. (art. 35, commi 25 e 26)*

I commi 25 e 26 dell'art. 35 attribuiscono ai dipendenti di Riscossione S.p.A. ("agenti di riscossione") o delle società da essa partecipate (cfr. art. 3, commi 1/35 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, portante costituzione della società e norme per l'acquisizione delle società concessionarie) rilevanti poteri in materia di utilizzazione dei dati di cui dispone l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 7, comma 6, del DPR n. 605/73.

Tale utilizzo può avvenire ai soli fini della riscossione mediante ruolo, previa autorizzazione agli Agenti rilasciata dal Direttore Generale della Riscossione S.p.A., con facoltà di estendere la richiesta anche in via telematica ai soggetti pubblici o privati che li detengono, con facoltà di prenderne visione e di estrarre copia degli atti riguardanti i predetti dati, nonché di ottenere le relative certificazioni. Tali dati sono acquisiti senza rendere l'informativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 e cioè ai fini della *privacy* (cfr. l'art. 3, comma 36, lett. a) del D.L. 203/2005).

7. Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni e di versamento

Il decreto attua una complessa manovra per anticipare – talvolta in modo notevole – numerosi adempimenti tributari in materia di dichiarazioni e di versamenti, in particolare quelli di consegna delle certificazioni del sostituto di imposta e di presentazione dei Modd. 770, con decorrenza dal 2008, quelli di presentazione dei Modd. 730, Unico e IVA, oltreché di effettuazione dei versamenti, con decorrenza dal 1° maggio 2007 e, infine, l'obbligo di utilizzo di modalità telematiche per i versamenti IVA con Mod. F24, applicabili dal 1° ottobre 2006.

Viene, infine, concessa opzione per la dichiarazione unificata ai fini dell'imposta sul reddito e dell'ICI, con decorrenza dagli atti posti in essere a decorrere dal 6 luglio 2006, e la possibilità di liquidare l'imposta in sede di dichiarazione dei redditi.

Con effetto dal 1° maggio 2007, sono inoltre variati i termini per effettuare il versamento del tributo locale.

Talune anticipazioni sembrano perverso eccessive, in relazione alla complessità degli adempimenti e degli adeguamenti delle procedure informatiche ponendosi il problema se, a parità di termine per effettuare i versamenti, la necessità di disporre dei dati parte dell'Anagrafe tributaria possa prescindere dal temperamento con le esigenze operative dei contribuenti e dei conseguenti oneri economici.

7.1. Certificazione dei sostituti di imposta (art. 37, comma 10, lett. d). n. 3)

Con decorrenza dal 1° maggio 2007 (e, quindi, per quelle da rilasciare nel 2008 per il periodo 2007), le certificazioni di sostituti di imposta dovranno essere consegnate al sostituto entro il 28 febbraio dell'anno successivo e non più entro il 15 marzo.

Tale anticipazione è coordinata con quella dei termini di presentazione delle dichiarazioni e dei sostituti.

L'osservanza di tale termine imporrà anche l'anticipazione dell'effettuazione dei conguagli, il cui termine scade, come noto, nella stessa data.

7.2. Approvazione dei modelli di dichiarazione (art. 37, comma 10, lett. a)

Viene anticipato al 31 gennaio il termine per l'approvazione dei modelli relativi alla dichiarazione dei redditi e IRAP (Mod. Unico), termine che riguarda il provvedimento non la sua pubblicazione sulla G.U.. Tale nuovo termine dovrà essere osservato a partire dal 1° maggio 2007 e, quindi, riguarderà l'approvazione dei Modd. Unico 2008.

7.3. Dichiarazione unificata - Autonomia del Mod. 770 ordinario (art. 37, comma 10, lett. e), n. 1

Non è più prevista la facoltà per i sostituti di imposta con periodo corrispondente all'anno solare di inserire nella dichiarazione unificata il Mod. 770 ordinario. La presentazione della detta dichiarazione è, quindi, ora possibile (e in qualche caso necessaria) per le dichiarazioni dei redditi, per la dichiarazione ai fini IRAP e per quella ai fini IVA.

Tali modifiche decorrono dal 1° maggio 2007 e saranno quindi operanti per il Mod. Unico 2007 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

La modifica non incide sulle eccezioni finora previste normativamente, e cioè sui casi in cui si deve presentare la dichiarazione IVA in forma separata.

7.4. Trasmissione telematica delle dichiarazioni (art. 37, comma 10, lett. c), n. 2

Per effetto della modifica apportata all'art. 3, comma 2, del DPR n. 322/98, sono ora obbligati a utilizzare le modalità telematiche di trasmissione anche le persone fisiche che hanno realizzato un volume di affari inferiore o uguale a € 10.000 e i contribuenti che devono presentare il modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione di parametri, oltre, ovviamente, a quelli obbligati alla suddetta presentazione.

Tali modifiche decorrono dal 1° maggio 2007 e, quindi, nella maggior parte dei casi, riguardano il Mod. Unico 2007. Ovviamente i soggetti non rientranti fra quelli obbligati possono comunque avvalersi della modalità sia direttamente che indirettamente.

7.5. Presentazione e trasmissione telematica dei Modd. 730 (art. 37, comma 12)

Con decorrenza dal 1° maggio 2007 e, quindi, per i Modd. 730/07 relativi al 2006, sono modificati alcuni termini di presentazione e trasmissione dei Modd. 730 stabiliti dal D.M. 31 maggio 1999, n. 164. In particolare, i termini di presentazione del Mod. 730 ai soggetti abilitati scadono ora il 31 maggio e non più il 15 giugno. Resta fermo il termine del 30 aprile nei casi in cui il modello viene presentato al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale diretta. Resta del pari invariata la scadenza del 31 ottobre per i Modd. 730 integrativi.

I Modd. 730 devono inoltre essere trasmessi in via telematica dai sostituti e dai soggetti abilitati entro il 31 luglio e non più entro il 20 ottobre; resta, peraltro, invariata la scadenza del 31 dicembre per la trasmissione dei Modd. 730 integrativi.

7.6. Modd. Unico - Termini di presentazione (art. 37, comma 10, lett. b), n. 1; comma 55)

Per le dichiarazioni delle *persone fisiche e delle società di persone* non obbligate alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, ma che possono presentare il Mod. Unico presso le banche convenzionate e gli uffici postali, la presentazione del Mod. Unico deve avvenire fra il 1° (in pratica il 2) maggio e il 30 giugno e, quindi, un mese prima della precedente scadenza del 31 luglio.

E' possibile dichiarare e liquidare l'ICI in dichiarazione (comma 55) con modalità che saranno definite con Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Anche la trasmissione telematica delle dichiarazioni per le persone fisiche e società di persone obbligate a detta trasmissione deve avvenire entro il 31 luglio e non più entro il 31 ottobre.

7.7. Modello Unico dei soggetti IRES (art. 37, comma 10, lett. b), n. 2)

I soggetti IRES dovranno trasmettere il Mod. Unico entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta e, cioè, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, entro il 31 luglio.

Oltre ad anticipare di tre mesi la scadenza precedente, la norma esclude la presentazione mediante consegna in banca da parte dei soggetti IRES, che sono così obbligati alla trasmissione telematica, disposizione questa che sembra presupporre l'obbligo di trasmissione telematica per tutti i soggetti, laddove taluni di essi (ad es. i non residenti e gli Enti non commerciali) potrebbero non avere tale obbligo. La norma, al pari di quelle precedenti, opera dal 1° maggio 2007 e, quindi, relativamente al Mod. Unico 2007, per la gran parte dei soggetti.

L'abrogazione del termine per la presentazione della dichiarazione comporta anche un'anticipazione di quelli che da questa dipendono (regolarizzazione, ecc.).

7.8. Trasmissione delle dichiarazioni presentate in banca o agli uffici postali (art. 37, comma 10, lett. e), n. 3)

L'obbligo di trasmettere in via telematica i Modelli Unico presentati dai contribuenti in forma cartacea è ora stabilito in quattro mesi e non più cinque dalla scadenza del termine di presentazione e quindi, in linea di massima, entro il 31 ottobre.

7.9. Dichiarazioni IVA (art. 37, comma 10, lett. g)

La presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale IVA - quando prevista - deve avvenire esclusivamente in via telematica entro il termine del 31 luglio e non più del 31 ottobre. Come le altre, anche queste modifiche operano dal 1° maggio 2007 e quindi per i Mod. IVA 2007 relativi al 2006, presentati in via autonoma.

7.10. Modelli 770 (art. 37, comma 10, lett. d), n. 1 e 2)

Con decorrenza dal 1° maggio 2007 e quindi per i Mod. 770 da presentare nel 2008 per il periodo 2007, i termini di trasmissione telematica del Mod. 770, sia semplificato che ordinario, è anticipato al 31 marzo dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione, con un'anticipazione rispettivamente di sei e sette mesi rispetto ai termini previgenti. E' sperabile che tale termine sia modificato non solo per la complessità della dichiarazione, ma soprattutto la prevedibile non tempestiva disponibilità dei moduli e delle specifiche tecniche.

7.11. Trasformazione, fusione o scissione di società (art. 37, comma 10, lett. f)

Anche le dichiarazioni relative a operazioni di trasformazione, fusione o scissione devono essere comunicate in via telematica entro sette mesi.

In particolare, per la trasformazione la dichiarazione va comunicata entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione.

Parimenti, in caso di fusione, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio della società incorporata, deve essere presentata entro il settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la fusione e sempre in via telematica. Lo stesso termine opera anche per le scissioni, con decorrenza dall'ultima delle iscrizioni previste dall'art. 2506-*quater*, cod. civ..

7.12. Liquidazione di società (art. 37, comma 10, lett. e), n. 1)

La dichiarazione relativa al periodo compreso fra l'inizio di questo e la data in cui ha effetto la delibera di liquidazione va presentata entro il settimo mese successivo a tale ultima data ed esclusivamente in via telematica.

Quella relativa al risultato finale della liquidazione va presentata anch'essa entro sette mesi dalla chiusura di questa o dalla data di deposito del bilancio finale, sempre esclusivamente in via telematica. Anche queste modifiche decorrono dal 1° maggio 2007.

Analoghe norme sono previste per i casi di procedure concorsuali (art. 37, comma 10, lett. e), n. 2).

7.13. Versamenti: modalità e termini di effettuazione (art. 37, commi 11, 13 e 55)

A decorrere dal 1° maggio 2007 i tributi e contributi liquidati nel Mod. Unico devono essere versati entro il giorno 16 e non entro il giorno 20 del mese di scadenza.

In particolare, le persone fisiche e le società di persone devono effettuare il versamento entro il 16 giugno. Per i soggetti IRES, i versamenti a titolo di saldo e primo acconto delle imposte liquidati nel Mod. Unico, devono essere effettuati entro il giorno 16 e non più il 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Parallelamente per i soggetti che approvano il bilancio entro il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, i versamenti vanno effettuati entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di approvazione.

Il comma 13 fissa i nuovi termini di versamento dell'ICI rispettivamente al 16 (e non più 30) giugno e al 16 (e non più 20) dicembre di ciascun anno, con effetto dal 1° maggio 2007. E' dubbio se tale versamento debba avvenire sempre con il Mod. F24 ovvero solo quando il contribuente si sia avvalso della dichiarazione e liquidazione congiunta.

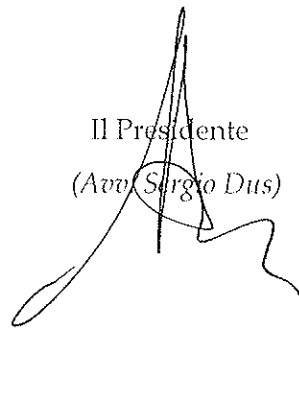
7.14. Soggetti IVA - Modalità di pagamento delle imposte e contributi (art. 37, comma 49)

I soggetti IVA devono utilizzare modalità di pagamento telematiche per imposte, contributi e premi di cui all'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 241/97 (con il Mod. F24) e così anche quello dei contributi spettanti alle casse previdenziali cui aderiscono. L'obbligo decorre dal 1 ottobre 2006.

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Il Presidente
(Avv. Sergio Dus)

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Sergio Dus', written over the typed name in the signature block.

SD/sm/circ042006/U