



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

*Alle Società Consorziate*

**CIRCOLARE INFORMATIVA N. 10**  
*del 4 agosto 2008*

**D.L. 25 giugno 2008, n. 112 – Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria – Disposizioni in materia di imposte indirette, Fondi immobiliari, lavoro dipendente e altre.**

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali  
Gruppo Intesa Sanpaolo  
Viale dell'Arte, 25  
00144 Roma  
Tel. 0659594015-2132  
E-mail [srf@consorziosrf.com](mailto:srf@consorziosrf.com)  
[www.consorziosrf.com](http://www.consorziosrf.com)

Redatta da:  
Sergio DUS  
Paola TEMPESTINI  
Angelo FALBO  
Concetta LO PORTO  
Paolo MONTESANO  
Silvia GALLO

**Oggetto: D.L. 25 giugno 2008, n. 112 - Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria – Disposizioni in materia di imposte indirette, Fondi immobiliari, lavoro dipendente e altre.**

Rif.: 600.23

## INDICE

1.	IVA.....	2
1.1.	Servizi infragruppo.....	2
2.	Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande .....	4
2.1.	Detraibilità dell’IVA .....	4
2.2.	Deducibilità delle spese ai fini delle imposte sul reddito.....	5
3.	Imposta di registro – Locazione di immobili infragruppo.....	5
4.	Imposte di bollo e sulle assicurazioni - Aumento degli acconti .....	8
4.1.	Imposta di bollo .....	9
4.2.	Imposta sulle assicurazioni.....	10
5.	Imposta sulle riserve matematiche - Aumento di aliquota .....	11
6.	Disposizioni fiscali riguardanti i fondi immobiliari.....	12
6.1.	Fondi “familiari” .....	12
6.2.	Imposta sostitutiva sulle plusvalenze dei Fondi “familiari” conseguite dai partecipanti.....	18
6.3.	Aumento dell’aliquota della ritenuta e dell’imposizione sostitutiva .....	21
6.4.	Presunzione di residenza dei partecipanti .....	24
7.	Disposizioni in materia di realizzo di plusvalenze (cd. start up).....	28
8.	Abrogazione del regime agevolativo dei piani di <i>stock option</i> .....	31
9.	Disposizioni per l’accelerazione del contenzioso tributario – Ricorsi pendenti dinanzi la Commissione Tributaria Centrale .....	36
10.	Adesione ai verbali di constatazione.....	38
11.	Altre disposizioni.....	48
11.1.	Gestione dei rapporti di lavoro – Istituzione del libro unico – Tenuta dei documenti di lavoro .....	48
11.2.	Settore petrolifero e del gas – Inasprimenti fiscali .....	50
11.3.	Pubblicazione ed efficacia degli Studi di settore - Soppressione degli elenchi IVA dei clienti e fornitori .....	55
11.4.	Accesso del pubblico agli elenchi dei contribuenti .....	56
11.5.	Norme relative alle Cooperative.....	57
11.6.	Riscossione.....	59

Proseguiamo l'esame, già avviato con Circolare n. 9 del 23 luglio 2008, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (in appresso indicato come il "Decreto"), entrato in vigore lo stesso giorno.

Nell'esame delle disposizioni si tiene conto delle modifiche apportate nel corso dei lavori parlamentari – contenute essenzialmente in un emendamento governativo – che saranno prevedibilmente recepite nel testo definitivo del Decreto. A tali fini i commi modificati o inseriti sono individuati con il numero loro attribuito in detto emendamento.

Oltre a quelle di maggiore interesse per il Gruppo, la presente esamina succintamente anche le disposizioni fiscali di interesse di altre attività, la cui emanazione ha avuto notevole eco sulla stampa specializzata.

## **1. IVA**

### **1.1. *Servizi infragruppo***

Come ampiamente esposto nella ns. Circolare n. 5/2008, par. 1.1, la Legge finanziaria 2008, n. 244/2007, ha previsto nell'art. 1, commi 261, lett. b), 262 e 264, lett. a), un drastico ridimensionamento del regime di esenzione per i servizi prestati all'interno di gruppi societari con volume di affari pressoché totalmente esente e, in particolare, di gruppi bancari e assicurativi.

La Legge finanziaria ha infatti previsto, a decorrere dal 1° luglio 2008, l'abrogazione dei regimi di esenzione previsti dall'art. 6 della L. n. 133/1999 per le prestazioni di servizi ausiliari, fra cui rientra, come noto, anche la locazione di immobili. E' stato peraltro ripristinato, con la introduzione di un secondo comma dell'art. 10 DPR n. 633/72, un limitato regime di esenzione per le prestazioni di servizi rese nei confronti dei partecipanti o soci da consorzi o società consortili (o società cooperative con funzioni consortili), a condizione che tali partecipanti o soci abbiano conseguito, nel

triennio precedente, un *pro-rata* di detrazione non superiore al 10 per cento e che l'importo dei corrispettivi non superi i costi imputabili alle prestazioni.

Tale disposizione, sulle cui difficoltà sistematiche e operative ci siamo intrattenuti nella precedente Circolare n. 5, avrebbe dovuto operare contestualmente all'abrogazione della esenzione di cui al citato art. 6. Si é in quella sede sottolineata la inadeguatezza della proposta modifica rispetto alla finalità di non penalizzare con IVA indetraibile la configurazione dei gruppi, in specie bancari, dove la struttura stellare del gruppo, qualora i servizi siano prestati a tutte le società dalla capogruppo, sarebbe fortemente discriminata rispetto a strutture unificate, senza prestazioni reciproche.

L'unico rimedio a tale situazione, come tale già preannunciato nella stessa relazione governativa, sarebbe costituito dalla introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto di cui all'art. 11 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 112/CE, del Consiglio, e cioè quello della unificazione della soggettività IVA del gruppo societario, con irrilevanza delle operazioni di qualsiasi natura effettuate all'interno dello stesso. Potrebbe rilevare in tal senso – ancorché di portata assai ampia - la delega contenuta nella Legge comunitaria 25 febbraio 2008, n. 34, art. 1, che, nell'all. B, prevede l'attuazione della predetta Direttiva, salvo che non si ritenga di provvedervi per altra via.

Posto che le modifiche strutturali ai gruppi bancari e assicurativi al fine di avvalersi della esenzione concernente i consorzi e altre strutture mutualistiche sarebbero non solo costose, ma inutili ove poi venisse attuato l'art. 11 (come ripetutamente asserito dalle autorità governative), il Decreto, nell'art. 82, comma 16, ha opportunamente prorogato il termine del 1° luglio (comunque incongruo rispetto alla operatività annuale dell'IVA) al 1° gennaio 2009, con l'effetto di consentire l'ulteriore applicazione della L. n. 133/1999 fino al 31 dicembre 2008.

Non si può sottacere che tale proroga non sembra sufficiente per l'esaurimento della complessa procedura di introduzione della unisoggettività dei Gruppi societari, che, per effetto dello stesso art. 11, deve essere sottoposta al vaglio del comitato IVA della UE, e comunque essere inserita nel contesto della normativa italiana con necessari interventi circa la possibilità di comprendere nel gruppo le società – quali quelle di locazione finanziaria – il cui volume di affari di norma totalmente imponibile, dovesse comunque consentire la detrazione dell'IVA assolta per rivalsa.

In attesa delle succitate modifiche, la proroga del termine assume quindi un carattere eminentemente interlocutorio, modifiche senza le quali, come già accennato nella nostra precedente circolare, le banche italiane sono pregiudicate rispetto a quelle comunitarie residenti di Stati (al momento almeno quattordici) in cui l'art. 11 ha trovato attuazione.

Per la soppressione degli elenchi IVA dei clienti e fornitori si rinvia al par. 11.3.

## **2. Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande**

### **2.1. Detraibilità dell'IVA**

Con il comma 28-*bis* dell'art. 82, introdotto dall'emendamento governativo, a decorrere dal 1° settembre 2008 viene soppressa la parte della lett. e) dell'art. 19-*bis*1, comma 1, del Decreto IVA relativa alle spese di vitto e alloggio di interesse aziendale, di modo che la suddetta lettera concerne ora solo l'IVA indetraibile relativa alle prestazioni di trasporto di persone, sempreché non attengano all'attività propria dell'impresa. Di conseguenza, l'IVA relativa alle prestazioni escluse dalla indetraibilità assoluta (contrastante con le norme comunitarie) sarà detraibile nei modi ordinari.

## **2.2. *Deducibilità delle spese ai fini delle imposte sul reddito***

Sempre nell'emendamento apportato all'art. 82 sono stati introdotti i commi *28-quater* e *quinquies*, che modificano il comma 5 dell'art. 109 del TUIR. Con tale modifica si consente la deducibilità, nel limite del 75% del loro ammontare, delle spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande fruite nell'esercizio di attività d'impresa e di lavoro autonomo. La limitazione non si applica alle spese di cui al comma 3 dell'art. 95, vale a dire le spese di vitto e alloggio sostenute dai lavoratori dipendenti e dai titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per le trasferte fuori del territorio comunale, per le quali resta fermo l'attuale limite giornaliero di 180,76 euro, elevato a 258,23 euro per le trasferte all'estero.

In base al comma *28-quinquies*, la limitazione si applica a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, e quindi, per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare, dal 2009. Con norma transitoria è tuttavia disposto che la suddetta limitazione rilevi anche ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta, modificando conseguentemente l'imposta del periodo precedente.

In altri termini, l'imposta "virtuale" del 2008 sulla quale deve essere commisurato l'acconto, deve essere rideterminata assumendo che le suddette spese siano deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare.

## **3. *Imposta di registro – Locazione di immobili infragruppo***

Fra i servizi ausiliari esenti da IVA ex art. 6, L. n. 133/1999 ricade – come accennato – anche la locazione di immobili (strumentali), attività che rientra espressamente fra le quelle ausiliarie che possono essere svolte da società facenti parte del Gruppo bancario (art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385).

Il regime di esenzione da IVA comporta – di norma – l’applicazione alternativa dell’imposta di registro per le locazioni effettuate da imprese, applicazione estesa, per gli immobili strumentali (art. 10, comma 1, n. 8), DPR n. 633/72), anche al caso in cui i corrispettivi debbano essere assoggettati a IVA.

Nell’ambito di tale regime non erano tuttavia comprese finora le locazioni di immobili esenti per effetto del citato art. 6, non essendo tale articolo menzionato negli artt. 5 e 40 del DPR n. 131/1986, di modo che ad esse non era applicabile né l’IVA né l’imposta di Registro, se non in caso di registrazione volontaria e, comunque, a tassa fissa.

Il comma 14 dell’art. 82 del Decreto stabilisce invece che fra i contratti di locazione soggetti a imposta di registro sono comprese anche le locazioni di immobili esenti ai sensi dell’art. 6 della L. n. 133/1999 e dell’art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633/72, modificando in tal senso sia l’art. 5, comma 2, che l’art. 40, comma 1, del D.Lgs. n. 131/86.

Occorre rilevare che, in ogni caso, l’imposta di registro è applicata in base ai presupposti civilistici, e non a quelli dell’IVA, nel senso che, anche in caso di introduzione dell’art. 11 della Direttiva IVA, e quindi di irrilevanza delle operazioni infragrupo, l’imposta di registro sarebbe sempre dovuta sui singoli contratti.

A norma del successivo comma 15, l’imposta è dovuta per i canoni “maturati” a decorrere dalla data di entrata in vigore del Decreto (25 giugno 2008) anche per i contratti in corso a tale data.

Circa l’aliquota applicabile, la Relazione tecnica presuppone che a tali locazioni sia applicabile l’aliquota dell’1%, in quanto fa riferimento alla discriminazione operata nell’art. 5 della Tariffa, dove alla lett. *a-bis* sono previste le locazioni di immobili

strumentali (imponibili o esenti da IVA) e, nella lett. b), tutte le altre locazioni, principalmente quelle abitative. <sup>(1)</sup>

Le modalità e i termini degli adempimenti e del versamento dell'imposta saranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

E' presumibile che tali modalità e termini saranno analoghi a quelli già fissati con Decreto ministeriale 14 settembre 2006, in occasione della modifica del regime IVA delle locazioni di immobili strumentali, anch'essi in precedenza non soggetti a registrazione se non in caso d'uso (e a tassa fissa).

Anche se nell'attuale modifica non è riprodotto il regime transitorio dettato dal comma 10 – *quinquies* dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, si deve presumere che le procedure saranno analoghe a quelle ivi previste e commentate sia dall'Agenzia, nella Circolare 16 novembre 2006, n. 33/E, che dall'Assonime, nella Circ. n. 52 del 28 novembre 2006.

Si ricorda che in tale occasione era stata prevista la registrazione telematica dei contratti, con le modalità tecniche di trasmissione a norma del capo III del D.Dir. 31 luglio 1998, a prescindere dal numero dei contratti. La annualità decorreva dalla data originaria del contratto, e quindi l'imposta era dovuta solo alla scadenza annuale successiva alla data di entrata in vigore del Decreto.

---

<sup>1</sup> La normativa presupposta dall'art. 5 della Tariffa è peraltro più articolata, in quanto la lett. *a-bis* si riferisce alle sole locazioni effettuate da imprese che rientrino nell'ambito applicativo dell'art. 10, comma 1, n. 8), del Decreto IVA, ancorché assoggettate a imposizione ai sensi del successivo n. 8-ter, mentre le locazioni di fabbricati di qualsiasi destinazione, fatte da soggetti diversi – ad es. da privati – sono soggette all'aliquota del 2%, di cui alla lett. b).

Non si può sottacere che la modifica operata con il comma 14 concerne la nozione di operazione soggetta a IVA sia nell'art. 5 che nel 40, laddove il regime di cumulo fra IVA e registro è previsto dall'art. 40, comma 1-*bis*, e si riferisce solo agli immobili strumentali potenzialmente esenti per effetto dell'art. 10, comma 1, n. 8), che sono quelli cui fa riferimento l'art. 5, lett. *a-bis*) per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'1%.

A tali fini sarebbe stato forse opportuno inserire l'esenzione *ex art. 6 L. 133/99* anche in tale lettera, pur essendo abbastanza evidente che non sarebbe logico applicare due diverse aliquote alla locazione, rientrante fra le operazioni IVA, degli stessi immobili.

Al riguardo appare opportuno rilevare che l'esenzione di cui all'art. 6, L. n. 133/1999 concerne tutti i servizi ausiliari, e che quindi i corrispettivi eventualmente pattuiti per più servizi, come locazione o noleggio di beni diversi dagli immobili, dovrebbero essere esclusi dall'imponibile dell'imposta di registro.

Ove i contratti di che trattasi rientrino nella tipologia civilistica dei contratti di locazione di immobili, è evidente che l'imposta, parametrata ai canoni del periodo (annuale o pluriennale) di locazione, è dovuta a norma dell'art. 5 della tariffa e, in particolare, secondo le disposizioni della Nota I), con le riduzioni ivi previste in caso di pagamento dell'imposta per l'intera durata negoziale.

Ove però, come spesso è avvenuto, i contratti stipulati in esenzione da IVA riguardino prestazioni complementari, eccedenti la messa a disposizione dell'immobile con le dotazioni d'uso (prestazioni sempre di natura ausiliaria, come servizi funzionali all'operatività della committente, ma talvolta analoghi a quelli che ricorrono nella locazione di azienda), occorrerebbe procedere ad una revisione del contratto per escludere i corrispettivi non relativi all'uso dell'immobile. Vero è che anche la locazione di azienda comprendente immobili ricade nella locazione immobiliare, se l'onere fiscale sia maggiore (art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006), ma ciò non toglie che, qualora la volontà delle parti non sia quella di fornire servizi unitariamente intesi, le parti possono ben stipulare distinti contratti aventi ciascuno un corrispettivo specifico per il servizio pattuito.

#### **4. Imposte di bollo e sulle assicurazioni - Aumento degli acconti**

Occorre preliminarmente rammentare che gli artt. 4, comma 1, e 6, comma 1, del D.L. n. 282/2004, conv. con L. n. 307/2004, hanno rispettivamente aggiunto l'art. 15-*bis*, al D.P.R. n. 642/1972, in materia d'imposta di bollo, e il comma 1-*bis* all'art. 9 della L. n.

1216/1961, per quanto concerne l'imposta sulle assicurazioni <sup>(2)</sup>, con l'effetto di imporre il pagamento di acconti per le imposte dovute per l'anno successivo a quello in cui l'acconto è versato.

L'art. 82, commi 9 e 10, del Decreto aumenta la misura degli acconti rispetto a quella ora prevista.

#### **4.1. Imposta di bollo**

Come è noto, l'art. 15-*bis* citato obbligava le Poste Italiane S.p.A., le banche e gli altri enti finanziari di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992, autorizzati al pagamento del bollo in maniera virtuale <sup>(3)</sup>, a versare entro il 30 novembre di ogni anno un acconto pari al 70 per cento di quanto dovuto su una base imponibile provvisoria liquidata nel precedente mese di gennaio.

Il comma 9 dell'art. 82 del Decreto eleva detta percentuale al 75 per cento per l'anno 2008, all'85 per cento per il 2009 e al 95 per cento per gli anni successivi.

Si rammenta che l'assolvimento dell'imposta in modo virtuale comporta una liquidazione annuale del tributo in base al numero degli atti e documenti che il contribuente ritiene che saranno emessi durante l'anno, nonché, per gli anni successivi, in base al numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, da dichiararsi entro il mese di gennaio di ogni anno.

L'acconto dovuto è calcolato sulla base dell'importo consuntivo dell'anno precedente; è scomputato dai versamenti (provvisori) da effettuare a partire dal successivo mese di febbraio; in primo luogo, quindi, dalla maggiore imposta che potrebbe risultare dovuta a titolo di conguaglio a seguito della liquidazione definitiva, se superiore alla liquidazione provvisoria e, in secondo luogo, in caso di

---

<sup>2</sup> Cfr. ns. Circ. inf. n. 9/2004, pag. 10.

<sup>3</sup> Per un elencazione dettagliata dei soggetti tenuti al versamento in acconto cfr. la Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 49/E del 21 novembre 2005, che contiene chiarimenti in merito ai versamenti in acconto in materia di imposta di bollo e imposta sulle assicurazioni.

incapienza in tale ammontare, dalle rate bimestrali relative alla liquidazione provvisoria per l'anno seguente (ora il 2009); in particolare, da quella relativa al mese di febbraio e da quelle successive (<sup>4</sup>).

#### **4.2. *Imposta sulle assicurazioni***

Com'è noto, le imprese del settore devono versare entro il mese solare successivo l'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel mese solare precedente, nonché gli eventuali conguagli dell'imposta dovuta sui premi e accessori incassati nel secondo mese precedente; l'imposta è quindi versata ogni mese in base ad un imponibile costituito dai premi ed accessori incassati nel mese precedente.

Inoltre, le imprese devono denunciare entro il 31 maggio di ciascun anno l'ammontare complessivo dei premi ed accessori incassati nell'anno trascorso e in base a tale denuncia l'Ufficio procede, entro il 15 giugno, alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente.

Se da tale liquidazione risulta un residuo debito o un'eccedenza a credito rispetto all'ammontare dei versamenti effettuati, l'impresa porta tale differenza in aumento o in diminuzione del primo versamento successivo alla comunicazione della liquidazione da parte dell'Ufficio.

Tale liquidazione costituisce anche la base per il calcolo all'acconto (finora pari al 12,5%) dell'imposta dovuta per l'anno successivo, da versare entro il 30 novembre di ogni anno, acconto anch'esso scomputabile a partire dal mese di febbraio. Nel calcolo dell'imposta cui parametrare l'acconto vanno escluse quelle relative alle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, ma va compreso anche il contributo di solidarietà (art. 18, L. n. 44/1999).

---

<sup>4</sup> Cfr. Circ. Assonime, n. 43/2008, pag. 5.

Con l'art. 82, comma 10, del Decreto in esame, tale acconto è stato aumentato dal 12,5 al 14 per cento per l'anno 2008, al 30 per cento per il 2009 e al 40 per cento per gli anni successivi.

Soprattutto per l'acconto dell'imposta di bollo, ma anche per quello dell'imposta sulle assicurazioni, non si può sottacere che l'elevata misura di esso rende tale prelievo più simile ad un anticipo che non ad un pagamento di acconto su presupposti in corso di verifica.

## **5. Imposta sulle riserve matematiche - Aumento di aliquota**

L'art. 82, comma 13-bis, lett. b) (introdotto dall'emendamento governativo) dispone, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, l'incremento dallo 0,30 allo 0,350 per cento dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche delle compagnie assicurative di cui al comma 2 e segg. dell'art. 1 del D.L. n. 209/2002, e successive modificazioni e integrazioni. Com'è noto, tale disposizione, nella formulazione risultante dopo le modifiche introdotte dall'art. 2, comma 1, lett. b), D.L. 12 luglio 2004, aveva previsto l'applicazione di un'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio d'esercizio, con esclusione di quelle relative ai contratti aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente da qualsiasi causa derivante ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti di vita quotidiana, nonché di quelle relative ai fondi pensione e ai contratti di assicurazione integranti forme pensionistiche individuali.

Con formulazione analoga a quella adottata nel 2004, l'art. 82, comma 13-bis, sostituisce il comma 2-bis dell'art. 1 del D.L. n. 209/2002, prevedendo, in via transitoria *per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, l'aumento dell'aliquota allo 0,39 per cento ed il versamento, entro il 30 novembre 2008, di un acconto pari allo 0,050% delle riserve risultanti dal bilancio dell'esercizio per il quale il termine di approvazione scade*

*anteriamente alla data del 25 giugno 2008* (di entrata in vigore del Decreto), in modo che gli effetti dell'aumento di aliquota si manifestino sui conti pubblici già nel 2008.

L'eccedenza rispetto all'acconto deve invece essere versata entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi, e quindi secondo l'ordinario criterio previsto per i versamenti a regime dell'imposta sulle riserve matematiche.

L'aumento dell'aliquota dallo 0,30 allo 0,39 per cento per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2008 e allo 0,35 per cento per i periodi di imposta successivi si deve ritenere applicabile anche alle imprese di assicurazione estere operanti in Italia in regime di libertà di prestazioni di servizi che hanno optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter del DPR n. 600/73 sui redditi di capitale corrisposti a soggetti residenti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita.

Infatti, ancorché il comma 2-quinquies) dell'art. 1 del D.L. 209/2002 (che disciplina l'imposta sulle riserve matematiche relative ai contratti di assicurazione stipulati in Italia da compagnie estere) faccia rinvio alle disposizioni di cui ai commi 2 e 2-ter del medesimo art. 1, e non anche al comma 2-bis, che ha disposto l'aumento, si deve ritenere che la modifica operata dal comma 2-bis integri il comma 2 per quanto concerne la misura dell'aliquota. La stessa considerazione dovrebbe valere anche per l'acconto, che deve intendersi riferito a tutti i soggetti interessati dal comma 2, ancorché si tratti di norma relativamente autonoma, rispetto alla quale il mancato rinvio da parte del comma 2-quinquies appare, quindi, più difficilmente colmabile.

## **6. Disposizioni fiscali riguardanti i fondi immobiliari**

### **6.1. Fondi "familiari"**

Con i commi 17, 18, 18-bis, 19 e 20, rispettivamente aggiunti o profondamente modificati con l'emendamento governativo, l'art. 82 del Decreto introduce uno

speciale regime di imposizione patrimoniale per i Fondi d'investimento immobiliari chiusi, qualora ricorrano determinati presupposti oggettivi o soggettivi dei partecipanti.

Si tratta, come rileva anche la Relazione tecnica, di una forma di prelievo diretta a contrastare l'uso strumentale del Fondo a fini elusivi delle forme ordinarie di imposizione sul reddito fondiario in capo ai partecipanti. Elusività cui si accompagna, in molti casi, anche una qualche deviazione delle fattispecie poste in essere dalle finalità di intermediazione cui si ispira la normativa dei Fondi <sup>(5)</sup>.

In estrema sintesi, ai Fondi di investimento immobiliare chiusi, dei quali non sia prevista la quotazione dei certificati in un mercato regolamentato e che abbiano un patrimonio inferiore a € 400 mln., le cui quote di partecipazione siano possedute *da meno di 10 partecipanti*, tendenzialmente persone fisiche, ovvero direttamente o indirettamente da una stessa famiglia, si applica un'imposta patrimoniale nella misura dell'1% sull'ammontare netto del valore del Fondo.

A detti Fondi, cosiddetti "familiari", continua ad applicarsi, in ogni caso, ai fini delle imposte sul reddito, l'ordinario regime di esclusione di cui all'art. 6 del D.L. 25 settembre 2001, n. 351.

Fermi restando i presupposti della non quotazione e del patrimonio indicati, i presupposti soggettivi rilevano in modo alternativo.

Più in dettaglio, il presupposto, costituito dalla detenzione delle quote da parte di meno di dieci partecipanti (comma 18, lett. a), subisce numerose eccezioni.

---

<sup>5</sup> Si ricorda come la Banca d'Italia, con comunicazione n. 673962 dell'8 luglio 2005 (commentata nella Circ. Assogestioni 2 agosto 2005, n. 57) abbia rilevato che in molti casi la costituzione di Fondi con conferimento di immobili partecipati da pochi investitori e senza un'effettiva attività di gestione della SGR, costituisca una strumentalizzazione dell'istituto per fini diversi da quelli dell'intermediazione finanziaria. La nuova disciplina penalizza tali situazioni, ma, al tempo stesso, ne riconosce l'esistenza.

L'imposta patrimoniale non è , infatti, dovuta se almeno il 50% delle quote è detenuto:

- *dai soggetti di cui all'art. 7, comma 2, ultimo periodo del citato D.L. n. 351, e cioè da forme di previdenza complementare o da OICVM istituiti in Italia ai sensi del T.U. n. 58/98;*
- *da soggetti non residenti fruanti del regime di esonero sui redditi di capitale, di cui all'art. 6 del D.Lgs. 1 aprile 1996, n. 239 (e quindi residenti in Stati con i quali vige lo scambio di informazioni, salvo quanto previsto dal nuovo art. 73, comma 5, del TUIR, di cui al successivo par. 2.2., ovvero ivi costituiti se aventi la qualità di investitori istituzionali, nonché enti ed organismi internazionali e banche centrali o organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello stato);*
- *da imprenditori individuali, società ed enti, se le partecipazioni sono relative all'impresa commerciale;*
- *da enti pubblici, enti di previdenza obbligatoria ed enti non commerciali, di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR.*

Altro presupposto soggettivo (comma 18, lett. b)) concerne invece i Fondi istituiti ai sensi degli artt. 15 e 16 del Reg. 24 maggio 1999, n. 228 (Fondi riservati o speculativi), che rientrino nei requisiti oggettivi comuni innanzi indicati, che sono soggetti ad imposta, a prescindere dal numero dei partecipanti, qualora più dei due terzi delle quote siano detenuti complessivamente, nel corso del periodo di imposta:

- *da una o più persone fisiche legate fra loro da rapporti di parentela o affinità, quali rilevano ai fini dell'art. 5, comma 5, del TUIR;*
- *da società ed enti di qualsiasi tipo, di cui le medesime persone fisiche detengano il controllo ai sensi dell'art. 2359, cod. civ. ovvero rispetto ai quali abbiano un diritto alla partecipazione agli utili superiore al 50%;*
- *da trust di cui le medesime persone siano disponenti o beneficiarie, salvo che le predette quote siano relative a imprese commerciali esercitate da soggetti residenti ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.*

L'imposizione patrimoniale si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto e cioè dal periodo 2008.

Al ricorrere dei citati presupposti, l'imposta patrimoniale dell'1% deve essere prelevata dalla società di gestione e calcolata in base al valore netto del Fondo, valore determinato come media annua dei valori risultanti dai prospetti redatti ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. c), n. 3, del D.Lgs. n. 58/98 e cioè sulla base dei valori correnti (Regolamento Banca d'Italia 14 aprile 2005, titolo V, capitolo IV, sezione 2<sup>a</sup>).

Nel caso di Fondi istituiti o cessati in corso d'anno, ai fini della media annua si assumono, rispettivamente, i valori del patrimonio alla data di avvio o di cessazione del Fondo.

Trattandosi di una imposta patrimoniale dovuta per l'intero anno, non vi è quindi alcuna parametrizzazione al periodo di durata, essendo sufficiente la ricorrenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi (ad es., meno di € 400 mln. di patrimonio netto) in un qualsiasi periodo dell'anno.

Il patrimonio netto è assunto al lordo dell'imposta patrimoniale accantonata nel passivo e dovuta per il periodo d'imposta.

Come accennato, l'applicazione dell'imposta è demandata alla società di gestione, che, in assenza di una soggettività del Fondo, costituisce formalmente anche il soggetto passivo dell'imposta, cui spetta prelevare l'imposta del patrimonio nel Fondo dopo aver accertato la presenza dei presupposti di imponibilità e versarla entro il 16 febbraio dell'anno successivo.

In particolare, in base al comma 19, la società di gestione deve verificare la sussistenza dei requisiti innanzi indicati sia per i Fondi posseduti da meno di dieci partecipanti che per quelli riservati o speculativi e, quindi, la media annua del valore delle quote detenute dai partecipanti nel periodo d'imposta.

I possessori delle quote devono comunicare entro il 31 dicembre di ciascun anno le informazioni necessarie e aggiornate per l'applicazione dell'imposta.

La disciplina inerente all'accertamento e alle procedure trova distinta collocazione in tre commi. Il comma 17, ultimo periodo, contiene una disposizione, residuale, in base alla quale per l'accertamento, la riscossione e le sanzioni relativi all'imposta non dichiarata o non versata, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Nei commi 19 e 20 sono state invece introdotte disposizioni, particolarmente cogenti, per quanto riguarda gli obblighi dichiarativi dei partecipanti.

Infatti, nel caso in cui questi abbiano omesso, in tutto o in parte, di rendere le comunicazioni relative ai presupposti applicativi dell'imposta, in modo tale da non consentirne l'applicazione, la società di gestione deve segnalare tale circostanza all'Agenzia delle Entrate, con modalità ed entro termini che saranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

In ogni caso, quando la società di gestione non abbia applicato l'imposta per effetto della mancata comunicazione delle informazioni di cui sopra, l'imposta patrimoniale è accertata in capo ai partecipanti in proporzione al valore delle quote da essi detenute nel periodo di imposta. Per l'accertamento dell'imposta in capo a tali soggetti si applicano le disposizioni relative all'accertamento, di cui al titolo IV del DPR n. 600/73; le sanzioni si applicano ai soli soggetti che, essendovi tenuti, non abbiano effettuato in tutto o in parte le prescritte comunicazioni alla SGR.

Non si può sottacere che la disciplina dell' "imposta patrimoniale", come sopra sintetizzata, non trova analoghe previsioni nel sistema tributario vigente, nè la recezione delle disposizioni in materia di imposte sui redditi appare sempre esaustiva.

In particolare, trattandosi di presupposti potenzialmente variabili nel corso del tempo (ad es., il patrimonio inferiore a € 400 mln., il numero e lo status dei partecipanti), un primo problema concerne l'individuazione del momento in cui effettuare il loro riscontro, data l'assenza di indicazioni della norma sul punto. La questione assume particolare rilevanza ai fini del regime applicabile alle cessioni ed ai rimborsi delle quote, di cui al comma 18-bis (v. infra) che presuppone l'applicabilità dell'imposta patrimoniale sul fondo. In altri termini, se la "fotografia" dei presupposti per l'imposta patrimoniale fosse effettuata al termine del periodo d'imposta (anno solare) – come sembra corretto ai fini dello specifico tributo – vi sarebbe l'inconveniente, per le negoziazioni o le cessioni delle quote avvenute nel corso dell'anno, che il regime ad esse applicabile sarebbe conoscibile solo ex post, al più tardi il 16 di febbraio dell'anno successivo. Una possibile soluzione potrebbe essere quella di applicare, in via provvisoria, a tali cessioni e rimborsi, il regime "speciale" ovvero quello ordinario a seconda che il Fondo abbia o meno assolto l'imposta patrimoniale per il periodo precedente. Si tratta, peraltro, di una soluzione che esporrebbe gli intermediari a notevoli complicazioni, nel senso di appesantimenti amministrativi, e che comunque richiederebbe una espressa conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria; inoltre, per il primo anno di applicazione (2008), è incerto se la ricognizione dei presupposti vada riferita alla data di entrata in vigore della legge di conversione oppure al 31 dicembre 2007, ricognizione, peraltro, priva di supporti formali.

La complessità della disciplina contabile e valutativa dei Fondi non sembra, comunque, essere sempre agevolmente conciliabile con la determinazione di un'imposta da versare entro il 16 febbraio dell'anno successivo. A tale riguardo, si deve ritenere che tale modalità di versamento escluda quella di eventuali acconti. Non è, al riguardo, chiaro se occorra presentare una dichiarazione, che è prevista, in modo informale, solo a carico dei partecipanti per i presupposti verificatisi e solo nei confronti della SGR, laddove le sanzioni per l'omessa o inesatta indicazione dei

presupposti sono menzionate, in via generale, nel comma 17, ultimo periodo, senza che una dichiarazione sia espressamente prevista a carico della SGR.

La dichiarazione dei partecipanti sembra, infine, avere effetti costitutivi soprattutto nel caso della lett. b) del comma 18, e cioè sulla sussistenza o meno dei rapporti di parentela e di controllo di società partecipanti, laddove altri elementi (come il valore) dovrebbero essere noti alla SGR. In caso di mancata dichiarazione di (alcuni) partecipanti, l'imposta patrimoniale è dovuta dai singoli partecipanti e non dal Fondo, e quindi anche da quelli che abbiano effettuato le comunicazioni.

Il procedimento attraverso il quale si accertano tali circostanze e muta la soggettività passiva del tributo non è chiaro, ma sembra originare dalla comunicazione della SGR all'Agenzia delle Entrate, di cui al comma 19 e, tra l'altro, non è precisato quando e con quali modalità i partecipanti debbano pagare l'imposta. E', quindi, evidente che per una più chiara percezione dei momenti procedurali occorrerà attendere le opportune istruzioni dell'Agenzia.

## ***6.2. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze dei Fondi "familiari" conseguite dai partecipanti***

Con l'emendamento governativo è stato introdotto nello stesso art. 82 un comma 18-bis, secondo il quale l'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria (art. 5, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461), realizzati in dipendenza della cessione o del rimborso delle quote di partecipazioni in Fondi di investimenti immobiliari chiusi, si applica con l'aliquota del 20% (quindi, superiore rispetto a quella ordinaria del 12,5%) qualora tali redditi afferiscano alle quote di partecipazione nei Fondi "familiari" soggetti all'imposta patrimoniale.

In sostanza, quindi, se la cessione o il rimborso si verificano a decorrere dalla data di pubblicazione della legge di conversione, per le plusvalenze realizzate sulle quote

dei Fondi “familiari” si applica la maggiore aliquota, quale che sia il regime di detti redditi (regime amministrato, dichiarativo o gestito).

Viene altresì precisato dal comma in esame che l'imposta va applicata, al momento della cessione o del rimborso, anche quando le quote siano state immesse nelle gestioni individuali di portafoglio di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 461/1997.

In pratica, le quote dei Fondi “familiari” dovranno essere estromesse dall'ambito del risultato fiscale del risparmio gestito, posto che sia i redditi diversi di natura finanziaria che quelli di capitale (cfr. par. 6.3) da esse rivenienti risultano assoggettabili, secondo il criterio della cassa e non già della “maturazione”, ad un'aliquota di tassazione – 20% - maggiore rispetto a quella applicabile per gli altri strumenti finanziari. Al riguardo, dovrebbe ritenersi che l'estromissione debba avvenire sulla base del valore “fiscale” delle quote, vale a dire quello al 31 dicembre dell'anno precedente ovvero il costo sostenuto per l'acquisto se successivo.

Peraltro, data la differenza di aliquota, non sembra ammissibile una compensazione della plusvalenza con minusvalenze realizzate su altri strumenti finanziari; in caso di minusvalenza sui Fondi “familiari”, sembra che essa potrà compensare esclusivamente plusvalenze sugli stessi Fondi “familiari”, il che di fatto escluderebbe tali Fondi immobiliari da quelli per i quali può applicarsi il regime del risparmio amministrato.

Tanto premesso, non può sottacersi che la disciplina in commento non è di agevole coordinamento con quella preesistente, in quanto lo speciale regime previsto per i redditi “diversi” derivanti dalle quote in esame, specie per se realizzati in dipendenza del “rimborso”, si sovrappone rispetto a quello “generale” contenuto nell'art. 7 del D.L. n. 351/2001.

Secondo il regime “generale”, il possesso di quote di Fondi immobiliari genera redditi di capitale – di cui all'art. 44, comma 1, lett. g), del TUIR – sui quali la SGR

istituttrice (oppure, se le quote sono immesse in un sistema di deposito accentrato, gli intermediari depositanti con riferimento alla propria clientela) deve operare una ritenuta alla fonte, già del 12,5% ed ora del 20%, salve le disposizioni transitorie contenute nel comma 21-*bis* dell'articolo in commento, d'acconto o d'imposta a seconda dello *status* fiscale (di imprenditore o meno) del partecipante, su una base imponibile desunta dai proventi riferibili a ciascuna quota quali risultanti dai rendiconti periodici di cui all'art. 6 del citato D.Lgs. n. 58/98. quando gli stessi siano oggetto di distribuzione in costanza di partecipazione. Peraltro, in caso di riscatto o di liquidazione delle quote (e quindi al termine della vicenda partecipativa) la base imponibile su cui applicare la ritenuta è data dalla differenza tra il valore di riscatto o di liquidazione ed il costo di sottoscrizione o di acquisto (documentabile anche mediante dichiarazione sostitutiva).

Inoltre, per il caso della (sola) negoziazione delle quote, si applicano le disposizioni "ordinarie" del TUIR ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria di cui alla lett. *c-ter* dell'art. 67 TUIR (cfr. Circ. min. n. 38/2004, par. 5; Circ. min. n. 22/2006, par. 1).

Posto che, per i Fondi immobiliari, non è applicabile la disciplina in materia di redditi di capitale dei Fondi mobiliari di cui all'art. 45, comma 4-*bis*, del TUIR, si è finora qualificata la cessione (negoziazione) delle quote come operazione che genera esclusivamente redditi "diversi", pari alla differenza tra corrispettivo di cessione e costo o valore di acquisto, aumentato di ogni onere inerente alla sua produzione (art. 68, c. 6, TUIR), senza tuttavia scomputare i redditi di capitale maturati ma non riscossi (art. 68, comma 7, a) TUIR), in quanto privi del connotato di "certezza" (anche *ex lege* come per i Fondi mobiliari). Secondo la prassi, il riscatto o liquidazione sono stati invece qualificati come operazioni che generano un differenziale esclusivamente qualificabile come reddito di capitale, soggetto alla ritenuta del 12,5% che, se applicata a titolo d'imposta, esclude qualsiasi altro adempimento tributario, formale o sostanziale; in caso di differenziale negativo, la medesima prassi lo ha qualificato come minusvalenza.

Ebbene, la previsione di cui al comma 18-*bis* pone il dubbio se, in caso di “rimborso” (cioè di riscatto o liquidazione) delle quote di Fondi “familiari” sussista ancora l’applicabilità, sui redditi di capitale – come determinati ai sensi dell’art. 7 cit. – della ritenuta di cui allo stesso articolo. In caso affermativo, l’imposta sostitutiva del 20% avrebbe un campo di applicazione meramente residuale; inoltre, se così fosse, vi potrebbe essere spazio per ritenere applicabile anche ai Fondi “familiari” il regime transitorio di cui al comma 21-*bis*. In caso si propenda per la risposta negativa – considerando, dunque, il regime di cui al comma 18-*bis* come “assorbente” rispetto a quello dell’art. 7 cit. (ferma restando, si ritiene, l’applicabilità dello stesso art. 7 per il caso di distribuzioni in costanza di partecipazione) - occorrerebbe chiedersi quale possa essere il regime per i partecipanti nei cui riguardi il reddito generato dal “rimborso” non è ascrivibile alla categoria di quelli diversi perché conseguito nell’ambito dell’attività d’impresa, in particolare se la SGR non debba operare alcuna ritenuta alla fonte.

Si tratta di questioni sulle quali sarebbe estremamente auspicabile un chiarimento dell’Amministrazione finanziaria, attese le responsabilità assunte dagli intermediari finanziari nella qualità di sostituti d’imposta.

### **6.3. *Aumento dell’aliquota della ritenuta e dell’imposizione sostitutiva***

Ulteriori disposizioni, relative peraltro alla generalità dei Fondi immobiliari, sono contenute nei commi 21 e 21-*bis* dell’art. 82.

In particolare, come anticipato, il comma 21, con una modifica all’art. 7, comma 1, del D.L. n. 351/2001, convertito con modificazioni dalla L. n. 410/2001 (<sup>6</sup>), eleva dal 12,5% al 20% la misura della ritenuta operata sui proventi distribuiti in costanza di

---

<sup>6</sup> La disposizione si applica ai Fondi immobiliari istituiti ai sensi dell’art. 37 del D.Lgs. n. 58/1998 (“TUF”) e dell’art. 14-*bis* della L. n. 86 del 1994 (Fondi ad apporto pubblico).

partecipazione al Fondo ovvero realizzati in occasione del riscatto o liquidazione delle quote.

Si ricorda che tale ritenuta è applicata a titolo di acconto nei confronti di imprenditori individuali (se le partecipazioni sono relative all'impresa commerciale); società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate; società di capitali ed enti commerciali residenti di cui alle lett. a) e b) dell'art. 73 del TUIR; stabili organizzazioni delle società ed enti non residenti di cui alla lett. d) del predetto art. 73 del TUIR; e a titolo di imposta negli altri casi. La ritenuta, inoltre, non si applica nei confronti di Fondi pensione, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti in Italia (ivi inclusi gli stessi Fondi immobiliari) nonché dei soggetti esteri residenti o istituiti in Stati che assicurano un adeguato scambio di informazioni con l'Italia (c.d. Stati *white list* di cui al Decreto del Ministro delle Finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni) <sup>(7)</sup>.

La disposizione in commento, oltre che ispirata da esigenze di gettito, appare volta ad uniformare la misura del prelievo alla fonte sui redditi di capitale rivenienti dalla partecipazione in Fondi immobiliari a quello previsto per le SIIQ. Permangono, a contrario, le note differenze tra i due strumenti relativamente ai proventi percepiti da soggetti esteri residenti in Stati *white list*, in ragione della esenzione da ritenuta prevista per gli investimenti in Fondi immobiliari ma non per quelli in SIIQ.

Non è stata invece oggetto di modifica la disciplina relativa ai proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso di quote di Fondi immobiliari che, se afferenti ad imprese commerciali, continuano a concorrere alla determinazione del reddito d'impresa per il loro intero ammontare e, negli altri casi, sono qualificabili come

---

<sup>7</sup> Tale lista dovrà essere sostituita alla luce delle disposizioni di cui all'art. 168-bis del TUIR, introdotte dalla Legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008; cfr ns Circolare n. 6 del 2008).

redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-ter) del TUIR, soggetti ad imposizione sostitutiva con l'aliquota del 12,50% <sup>(8)</sup>.

Alla luce delle suddette disposizioni, in ragione della diversa incidenza fiscale cui sono ora soggetti i redditi di capitale e i redditi diversi relativi a Fondi immobiliari (rispettivamente, ritenuta del 20% e imposta sostitutiva del 12,50%), sussiste, per i contribuenti diversi dalle imprese, una potenziale convenienza a realizzare il ritorno, se positivo, sull'investimento attraverso lo smobilizzo (ed, eventualmente, il successivo riacquisto) di quote piuttosto che sotto forma di proventi distribuiti dal Fondo ovvero, attendendo la naturale scadenza di esso, derivanti dalla liquidazione/rimborso delle quote.

In base al testo del Decreto, in assenza di una specifica norma di decorrenza della norma in commento, operava quella di entrata in vigore del provvedimento, nel suo complesso, che, come accennato, è fissata dall'art. 85 nel giorno della sua pubblicazione in G.U. (25 giugno 2008). Doveva pertanto ritenersi che la nuova misura di ritenuta si applicasse alle distribuzioni di proventi (o riscatti o liquidazione di quote) effettuati a partire da tale data, indipendentemente dal periodo di effettiva maturazione degli stessi. Tale impostazione – che finiva in concreto per penalizzare i Fondi che avevano attuato una significativa politica di ritenzione degli utili a sostegno della crescita nonché per incentivare i realizzi sul mercato, con possibili effetti sulle quotazioni - è stata fortemente criticata dalle associazioni di categoria, che hanno auspicato quanto meno la definizione di un regime transitorio, in funzione di un'applicazione più graduale.

A seguito dell'emendamento, nell'art. 82 è stato inserito un comma 21-bis per effetto del quale, limitatamente ai proventi "percepiti" in occasione del rimborso di quote, è

---

<sup>8</sup> Si ricorda che i *capital gains* di cui trattasi, diversamente dai proventi distribuiti dal Fondo ovvero derivanti dalla liquidazione o rimborso delle quote, non sono soggetti a ritenuta alla fonte. Nei casi in cui trova applicazione l'imposta sostitutiva del 12,50%, la liquidazione del tributo avviene in sede di dichiarazione ovvero nell'ambito dei regimi di risparmio gestito o amministrato, qualora l'investitore, ricorrendone i presupposti, abbia esercitato l'opzione per l'immissione delle quote in uno di tali regimi.

prevista l'applicazione della "vecchia" aliquota di ritenuta del 12,50% fino a concorrenza della differenza positiva tra il valore risultante dall'ultimo rendiconto periodico del Fondo redatto prima della entrata in vigore del Decreto e il costo di sottoscrizione o acquisto delle quote, con conseguente applicazione della più elevata aliquota del 20% ai soli proventi maturati – *rectius*, contabilizzati – successivamente. Nulla è disposto per i proventi che saranno stati conseguiti dal 25 giugno c.a. sotto forma di distribuzioni periodiche, per i quali, quindi, sembra applicabile integralmente la ritenuta con l'aliquota del 20%.

#### **6.4. Presunzione di residenza dei partecipanti**

Il comma 22 dell'art. 82, attraverso l'inserimento del comma 5-*quater* dell'art. 73 del TUIR, introduce una presunzione relativa (salvo prova contraria) di residenza fiscale in Italia delle società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di Fondi immobiliari chiusi di cui all'art. 37 del TUF <sup>(9)</sup> e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia.

Ai fini della individuazione del controllo la norma rinvia ai commi 1 e 2 dell'art. 2359 c.c., anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

La disposizione, avente evidente funzione antielusiva, appare preminentemente volta a contrastare fenomeni di esterovestizione finalizzati a beneficiare della esenzione da imposizione dei proventi derivanti dall'investimento in Fondi immobiliari prevista per i soggetti esteri residenti in Stati *white list* ovvero a beneficiare dell'esonero dall'imposta patrimoniale. Peraltro, la presunzione opera anche per i quotisti situati in altri Stati.

---

<sup>9</sup> Tale requisito di prevalenza patrimoniale riviene dall'emendamento presentato in sede di conversione del provvedimento, che ha quindi sostituito la condizione di detenzione di più del 50% delle quote del fondo, originariamente prevista dal decreto.

In merito alla individuazione del controllo, rilevano, come detto, tutte le fattispecie di controllo, diretto o indiretto, di cui all'art. 2359 c.c. e, pertanto, oltre a quello di diritto (maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria), quello di fatto, nelle forme della influenza dominante nell'assemblea ordinaria ovvero in virtù di particolari vincoli contrattuali. La precisazione "anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società" è stata invece opportunamente inserita al fine di prevenire possibili dubbi nei casi non espressamente contemplati dall'art. 2359 c.c., che, come noto, individua le situazioni di controllo solo con riferimento a rapporti partecipativi di tipo intersocietario.

Non è invece chiaro, in assenza di una specifica previsione, se ai fini della individuazione del controllo debbano considerarsi anche le partecipazioni detenute dai familiari di cui all'art. 5 del TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo) né quando il requisito del controllo debba essere verificato <sup>(10)</sup>.

Analogamente, non viene specificato il momento in cui il requisito di prevalente investimento del patrimonio in quote di Fondi assuma rilevanza ai fini dell'operatività della presunzione e, inoltre, come l'accertamento di tale presupposto debba coordinarsi con quello del controllo. Peraltro, è incerto se la disposizione in parola sia applicabile fin dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. in commento, in assenza di una specifica norma di decorrenza degli effetti e tenuto conto di quanto previsto dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente; al riguardo, si ritiene che non possano comunque assumere rilevanza ai fini della presunzione presupposti che si siano verificati solo precedentemente al 25 giugno c.a. e che non sussistano successivamente. Su tali profili è auspicabile un chiarimento nelle sedi competenti.

---

<sup>10</sup> Peraltro, in altre occasioni, e con riferimento a fattispecie assimilabili, una specifica previsione relativa a tali profili è stata inserita dal legislatore nel dettato normativo; cfr., ad esempio, la formulazione del comma 5-ter dell'art. 73 del TUIR.

In merito alla prova che il contribuente dovrà fornire al fine di vincere la presunzione di che trattasi, tenuto conto che l'art. 73 del TUIR definisce residenti in Italia le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta, abbiano nel territorio dello Stato la sede sociale o quella dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività, si ritiene che la stessa debba riguardare tutti i suddetti elementi nell'orizzonte temporale (la maggior parte del periodo di imposta) rilevante. Alla fattispecie, peraltro, appaiono estensibili, con i dovuti correttivi, i chiarimenti forniti dall'Amministrazione con riferimento alla presunzione di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione (direzione effettiva) delle società estere controllate/amministrate da soggetti italiani e a loro volta controllanti società residenti di cui all'art. 73, comma 5-bis, del TUIR. Al riguardo, nella Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, l'Agenzia delle Entrate aveva specificato che *"Il contribuente, per vincere la presunzione, dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la sede di direzione effettiva della società non è in Italia, bensì all'estero. Tali argomenti e prove dovranno dimostrare che, nonostante i citati presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero."*

Con riferimento al momento nel quale tale prova può essere fornita, si ritiene che ciò possa avvenire solo in sede di opposizione all'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, mancando nella norma in commento una specifica previsione che consenta di dimostrarne in via preventiva la inapplicabilità nel caso concreto. Né, d'altra parte, appaiono attivabili la procedura di interpello preventivo di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), che presuppone "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione" delle norme, non ricorrenti nella fattispecie, ovvero quella per la disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, che appare circoscritta alle disposizioni che "limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario", tra le quali, evidentemente, non è riconducibile quella in esame (cfr. la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 312/E del 5 novembre 2007).

Un ulteriore aspetto da prendere in considerazione riguarda la compatibilità della norma con l'ordinamento comunitario, segnatamente sotto il profilo della limitazione al principio della libertà di stabilimento di cui all'art. 43 del Trattato che ne scaturisce e, conseguentemente, della giustificabilità (e proporzionalità) di tale limitazione con motivazioni antielusive <sup>(11)</sup>.

In ipotesi, detta proporzionalità dovrebbe essere garantita dalla possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria, con una valutazione caso per caso, e lasciando comunque aperta la possibilità di un sindacato giurisdizionale. Conseguentemente, non dovrebbero ravvisarsi, almeno in via di principio, profili di violazione dei diritti fondamentali del Trattato. Tali conclusioni, peraltro, hanno trovato conferma nella citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2006, con riferimento alla fattispecie, per tale profilo assimilabile, delle società esterovestite di cui all'art. 73, comma 5-*bis* del TUIR <sup>(12)</sup>.

Infine, la norma in esame non deve ritenersi in contrasto con le disposizioni recate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia in base al modello OCSE. Al riguardo, si ritengono condivisibili anche nel caso in esame le considerazioni espresse nella citata Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate, ove si era rilevato come le Convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate dall'Italia *"non interferiscono con i differenti criteri di collegamento soggettivo che ciascuno Stato seleziona per stabilire la residenza di un soggetto sul proprio territorio, limitandosi a indicare*

---

<sup>11</sup> In base alla ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, deve ritenersi ammessa da parte degli Stati membri la introduzione di misure restrittive alla libertà di stabilimento, a condizione che tali misure siano volte a contrastare strutture societarie artificiali strumentali all'aggiramento della legge nazionale (in sostanza, a contrastare il c.d. "abuso del diritto") e che risultino proporzionate, ossia non eccedenti quanto necessario a raggiungere detto obiettivo. Cfr. tra le altre, le sentenze della Corte di Giustizia relative alle cause C-324/00, Lankhorst-Hohorst; De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Marks & Spencer, C-446/03, C-196/04, Cadbury Schweppes.

<sup>12</sup> Per un migliore approfondimento, si fa rinvio alle considerazioni espresse nella ns. Circolare n. 6 del 2006, nonché nella Circolare Assonime n. 67 del 2007, con riferimento alle società esterovestite di cui all'art 73, comma 5-*bis* del TUIR.

*quali elementi e circostanze devono essere, prioritariamente, valutati in ipotesi di doppia residenza*”; semmai si tratterà di garantire che l’accertamento dei criteri di collegamento avvenga sulla base dei principi interpretativi affermatasi a livello internazionale e rinvenibili nello stesso Commentario al Modello OCSE di Convenzione, circostanza questa che, nella comune interpretazione di prassi e giurisprudenza, appare nella sostanza soddisfatta dalla attuale (e non modificata) formulazione dell’art. 73, comma 3, del TUIR <sup>(13)</sup>.

## **7. Disposizioni in materia di realizzo di plusvalenze (cd. start up)**

L’art. 3, comma 1, del Decreto introduce nell’art. 68 del TUIR i commi *6-bis*) e *6-ter*), che prevedono, al verificarsi di determinate condizioni, l’esenzione delle plusvalenze realizzate da soggetti non imprenditori (persone fisiche, società semplici, enti non commerciali, soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia, semprechè il reddito sia tassato in Italia per norma interna e salvo le disposizioni convenzionali) derivanti dalla cessione di partecipazioni, qualificate e non qualificate, ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. c) e *c-bis*), in società di persone (escluse le società semplici) o di capitale residenti, costituite da non più di sette anni, semprechè le suddette partecipazioni sia state possedute da almeno tre anni (cd. “start up”). La medesima esenzione e alle stesse condizioni si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione degli strumenti finanziari partecipativi o di contratti di associazione in partecipazione equiparati, emessi e stipulati dalle medesime società.

Ricordiamo sinteticamente che, ordinariamente, per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni “qualificate” in società residente il regime impositivo è quello del cd. “regime della dichiarazione”. Esse pertanto concorrono a formare l’imponibile Irpef nella misura del 49,72% <sup>(14)</sup> e le eventuali minusvalenze possono

---

<sup>13</sup> Anche su tale profilo si rinvia alle citate Circolari del Consorzio (n. 6 del 2006) e dell’Assonime (n. 67 del 2007).

<sup>14</sup> Percentuale così rideterminata, in luogo del 40%, dall’art. 2, comma 2, del D.M. 2 aprile 2008, emanato ai sensi dell’art. 1, comma 38, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) per le plusvalenze e

essere computate in diminuzione fino a concorrenza del 49,72% dell'ammontare delle plusvalenze della stessa natura dei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quarto. Per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti il regime impositivo è quello dell'imposta sostitutiva del 12,5%, da assolvere in sede di dichiarazione ovvero, su opzione, nell'ambito del risparmio amministrato *ex art. 6, D.Lgs. n. 461/1997* o del risparmio gestito *ex art. 7, D.Lgs. n. 461/1997*.

Il nuovo comma *6-bis* dell'art. 68 del Tuir, pone come condizione per beneficiare dell'esenzione quella di reinvestire la plusvalenza (quindi solo la differenza tra prezzo di vendita e costo fiscale delle partecipazioni), entro il biennio successivo, in azioni o quote di società che svolgano la stessa attività di quella esercitata dalla società le cui partecipazioni sono state cedute e sempreché si tratti di società costituite da non più di tre anni. Tale reinvestimento può avere luogo sia mediante sottoscrizione di azioni o quote della società in "*start up*", se questa è di nuova costituzione, ovvero attraverso l'acquisto delle partecipazioni (anche per effetto dell'aumento del capitale sociale). Se il reinvestimento comporta un costo della partecipazione nella *nuova start up* inferiore alla plusvalenza realizzata sulle precedenti partecipazioni, l'esenzione spetta nei limiti del costo della nuova partecipazione e, la differenza sarà assoggettata ad imposizione.

Il nuovo comma *6-ter* dell'art. 68 del Tuir pone un limite massimo all'ammontare della plusvalenza esente, costituito dal quintuplo del costo sostenuto dalla società le cui partecipazioni sono oggetto di cessione, nei cinque anni anteriore alla cessione, per l'acquisizione o la realizzazione di beni materiali ammortizzabili diversi dagli immobili, di beni immateriali ammortizzabili o di spese di ricerca e sviluppo. Tale limite quantitativo opera come franchigia per l'esenzione di un ammontare della plusvalenza realizzata pari al parametro determinato ai sensi del suddetto comma.

---

minusvalenze realizzate, ai sensi dell'art. 68, comma 3, del TUIR, a decorrere dal 1° gennaio 2009. Resta ferma la misura del 40% per le plusvalenze e minusvalenze derivanti da atti di realizzo posti in essere anteriormente al 1° gennaio 2009, ma i cui corrispettivi siano in tutto o in parte percepiti a decorrere dalla stessa data.

Il riferimento agli immobili (il cui costo è escluso dal “plafond”) sembra dover essere inteso nel senso più ampio, a prescindere quindi dal loro regime fiscale nell’ambito del reddito d’impresa, strumentali o non strumentali (ammortizzabili o non ammortizzabili).

L’estrema sinteticità della disposizione può far sorgere problemi applicativi specie con riferimento alle plusvalenze su partecipazioni non qualificate, specie se detenute in regime di risparmio amministrato o risparmio gestito (artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 461/97). In particolare, non è chiaro se la esenzione operi a posteriori, al verificarsi delle condizioni poste dalla disposizione, ovvero se, come sembra emergere dalla lettera della norma, il legislatore abbia voluto derogare al principio di cassa che regola la tassazione delle plusvalenze di cui all’art. 67 del Tuir, prevedendo un periodo di “sospensione” (il biennio) dell’imposizione, decorso il quale la plusvalenza non sarà definitivamente tassata ovvero assoggettata al regime proprio delle plusvalenze. Nel primo caso, l’imposta sostitutiva corrisposta all’atto della cessione, analogamente alla soluzione adottata nell’ambito delle *stock option* (cfr. circ. dell’Agenzia delle Entrate n. 1/2006), potrebbe essere chiesta a rimborso, ai sensi dell’art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rientrando il biennio “di osservazione” nel termine per esperire l’azione di rimborso entro 48 mesi dal versamento dell’imposta sostitutiva. Nella seconda ipotesi, e cioè quella di sospensione dell’imposizione, la norma dovrebbe invece prevedere meccanismi di comunicazione tra cedente e intermediario al fine di applicare correttamente le imposte sostitutive dovute, nel caso in cui non dovessero, in tutto o in parte, verificarsi le condizioni per l’applicazione dell’esenzione.

Per il regime esonerativo in esame non è prevista una specifica decorrenza. Le nuove disposizioni dovrebbero pertanto applicarsi alle plusvalenze realizzate a partire dal 25.6.2008 (data di entrata in vigore del Decreto).

## 8. Abrogazione del regime agevolativo dei piani di *stock option*

L'art. 82, comma 23, abroga la lett. *g-bis*) dell'art. 51, comma 2, TUIR, che - come noto - concerne l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente dei compensi in natura derivanti dall'assegnazione di azioni a dipendenti e collaboratori nell'ambito di piani cd. di *stock option*.

Tale disciplina era stata più volte modificata già nel corso del 2006. Inizialmente, con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, la norma era stata abrogata, per essere poi ripristinata, in sede di conversione del decreto, subordinando tuttavia l'agevolazione in essa contenuta a nuove condizioni, ulteriormente modificate dal D.L. n. 262 del 2006. A seguito di tali modifiche, la disciplina dell'art. 51, comma 2, lett. *g-bis*), del TUIR, vigente fino all'entrata in vigore del Decreto, comportava che la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente non concorresse a formare il reddito di lavoro dipendente o assimilato, a condizione che detto ammontare fosse almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta e che i titoli o i diritti posseduti dal dipendente non rappresentassero una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10%. Inoltre, l'agevolazione era subordinata alle seguenti ulteriori condizioni:

- che, al momento in cui l'opzione fosse esercitata, la società risultasse quotata nei mercati regolamentati;
- che l'opzione non fosse esercitabile prima di tre anni dalla sua attribuzione;
- che il beneficiario mantenesse per almeno cinque anni, successivi all'esercizio dell'opzione, un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare da lui corrisposto.

In caso di ottemperanza a tutte le condizioni indicate, l'intera eventuale plusvalenza conseguita in sede di cessione, rispetto all'ammontare corrisposto dal dipendente,

era assoggettata a tassazione come reddito diverso, con applicazione di un'imposta sostitutiva del 12,5%.

Ora invece, per effetto dell'abrogazione della cit. lett. *g-bis*), 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 sempre a formare la base imponibile dell'IRPEF come reddito di lavoro dipendente o assimilato percepito in natura.

In conseguenza della modifica apportata dal comma 24-*bis* dell'art. 82 del Decreto al comma 4 dell'art. 27 del D.P.R. 30 maggio 1955, n. 797 (*Testo unico delle norme sugli assegni familiari*) <sup>(15)</sup>, nell'elencazione tassativa degli elementi esclusi dalla base imponibile contributiva è stata introdotta una lett. *g-bis*, per effetto della quale vengono esclusi dal reddito assoggettabile a contribuzione i redditi da lavoro dipendente derivanti dall'esercizio delle *stock option*. In base alla norma transitoria di cui al successivo comma 24-*ter*, l'esclusione opera in relazione alle azioni assegnate ai dipendenti dalla data di entrata in vigore del decreto.

La ricomprensione del reddito in parola tra quelli di lavoro dipendente ne comporta l'assoggettamento a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 23 del DPR n. 600/1973; al fine di determinare l'ammontare della ritenuta, il datore di lavoro o fruitore della collaborazione dovrà cumulare il compenso in natura derivante dall'esercizio delle opzioni con la retribuzione del periodo di paga nel quale è avvenuta l'assegnazione delle azioni. In caso di incapienza dei contestuali pagamenti in denaro sui quali il datore di lavoro possa esercitare la rivalsa, il dipendente sarà tenuto a versare

---

<sup>15</sup> Ricordiamo che la nozione di retribuzione imponibile ai fini contributivi è contenuta nell'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, e successive modificazioni e integrazioni, che ha sostituito anche l'art. 27 del Testo unico degli assegni familiari modificato dal decreto in oggetto. A sua volta l'art. 12 è stato sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 1998, dall'art. 6 del D.Lgs. n. 314/1997. Detto provvedimento, nell'ottica dell'armonizzazione, ha fissato il principio in base al quale l'assoggettamento al prelievo contributivo dei redditi di lavoro dipendente, individuati in base all'art. 49, comma 1, del Tuir, avviene sulla medesima base imponibile determinata ai fini fiscali a norma dell'art. 51, del medesimo Tuir., salvo le deroghe tassativamente disciplinate dal predetto art. 12.

l'ammontare della ritenuta per la quale la rivalsa non sia stata operata (art. 23, 1° comma, ultimo periodo, del DPR n. 600/1973) <sup>(16)</sup>.

Di contro, solo l'eventuale ulteriore plusvalenza sarà assoggettata a tassazione in sede di realizzo come *capital gain*, con l'aliquota del 12,50%. Ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile, ai sensi dell'art. 68, comma 6, del TUIR, deve essere infatti assunto come costo di acquisto delle azioni il valore assoggettato a tassazione quale reddito di lavoro dipendente (ossia, il valore normale delle azioni al momento di esercizio dell'opzione). L'eventuale minusvalenza realizzata, determinata secondo i medesimi criteri applicabili per le plusvalenze, è compensabile con plusvalenze della stessa natura nell'ambito del regime del risparmio amministrato ovvero della dichiarazione <sup>(17)</sup>.

Quanto alla *decorrenza della nuova disciplina*, va rilevato che il Decreto non ne prevede una diversa da quella di entrata in vigore del decreto stesso (art. 85), e cioè dal 25 giugno 2008; peraltro, il successivo comma 24 stabilisce un regime transitorio per effetto del quale l'abrogazione opera per le azioni *la cui assegnazione ai dipendenti sia effettuata successivamente alla data di entrata in vigore del decreto stesso*.

Non è, quindi, rilevante la data di delibera dei piani, ma quella alla quale, a seguito dell'esercizio dell'opzione, le azioni vengono assegnate. In altri termini, tutti i dipendenti (o collaboratori) titolari di opzioni che eserciteranno i loro dritti successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto (per scelta o per mancata decorrenza del periodo di *vesting*) saranno assoggettati ad imposizione ordinaria per la differenza tra il valore normale delle azioni al momento dell'assegnazione e quanto corrisposto, anche nel caso in cui le opzioni siano state attribuite a fronte di

---

<sup>16</sup> Il datore di lavoro è comunque obbligato a versare la ritenuta all'erario nei termini ordinariamente previsti, anche se il dipendente non ha ancora provveduto al pagamento (cfr. Circolare ministeriale n. 326/E/1997, par. 3.2).

<sup>17</sup> In entrambi i regimi, l'eccedenza delle minusvalenze rispetto alle plusvalenze della stessa natura può essere computata in diminuzione, fino a concorrenza, delle plusvalenze dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto.

“vecchi piani” rientranti nella disciplina agevolativa *pro tempore* vigente alla data di assegnazione delle opzioni.

E' di tutta evidenza che – a prescindere dalla sua opportunità in termini di politica fiscale – la norma incide su diritti e aspettative acquisiti relativi a rapporti di lavoro in corso di svolgimento e oggetto di delicati equilibri economici; penalizzando piani deliberati, per i quali sia pendente l'esercizio dell'opzione, se ne modifica, infatti, il contenuto remunerativo attribuito in sede di offerta.

In termini operativi, considerando che la data di assegnazione delle azioni assume determinante rilievo non solo ai fini dell'applicazione del regime transitorio ma, in generale, anche ai fini della determinazione della base imponibile, costituita dalla differenza fra prezzo e valore normale delle azioni determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR <sup>(18)</sup>, occorre darsi carico della precisa individuazione di tale data. In particolare, occorre chiedersi se sia tale quella di esercizio dell'opzione ovvero quella della materiale consegna dei titoli (consegna che, per regolamento del piano, è di norma successiva di qualche giorno alla data di esercizio).

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate – con la recente Risoluzione n. 366/E del 12 dicembre 2007 - ha ritenuto che la data di assegnazione delle azioni coincida con *quella di esercizio del diritto di opzione*, a prescindere dal fatto che la materiale emissione o consegna del titolo (o le equivalenti annotazioni contabili) avvengano in un momento successivo. Al riguardo, l'Agenzia richiama la precedente risoluzione

---

<sup>18</sup> Per le azioni negoziate in mercati regolamentati il valore normale è determinato in base all'art. 9, comma 4, lettera a ) del Tuir, cioè in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese rispetto alla data di assegnazione. A tale proposito restano valide le indicazioni contenute nella Circ. n. 30/E del 25 febbraio 2000, da cui deriva che:

- la locuzione “ultimo mese” utilizzata nella lett. a) del comma 4 dell'art. 9 del TUIR fa riferimento al periodo che va dal giorno di riferimento (quello dell'assegnazione dei titoli al dipendente) allo stesso giorno del mese solare precedente;
- ai fini del calcolo della media occorre assumere, quale divisore, soltanto i giorni di effettiva quotazione del titolo, cioè quelli cui si riferiscono le quotazioni prese a base del calcolo. Pertanto, se nel periodo considerato, cioè quello che va dal primo giorno di riferimento allo stesso giorno del mese solare precedente, non sono state effettuate rilevazioni dei prezzi, si deve fare riferimento al primo mese solare antecedente (inteso nel senso sopra chiarito) nel corso del quale risulti effettuata la suddetta rilevazione.

n. 29/E del 20 marzo 2001, in cui fu chiarito che *“il diritto di opzione consegue alla stipula di un contratto con il quale viene attribuito ad una parte il diritto di costituire il rapporto contrattuale finale mediante una nuova dichiarazione di volontà. Quindi, diversamente dalla parte vincolata che non è tenuta a emettere altre dichiarazioni di consenso, l’opzionario per l’esercizio del diritto a lui attribuito deve manifestare espressamente la volontà di addivenire alla costituzione del contratto finale. Pertanto, deve ritenersi che le azioni riservate al dipendente rientrano nella sua disponibilità giuridica solo nel momento in cui egli si avvale dell’opzione”*.

In tal senso si era espressa anche l’Assonime nella circolare n. 23 del 23 aprile 2007, nota (2), in cui, a commento della disciplina transitoria introdotta dal citato D.L. n. 262/2006, ritenne che la coincidenza tra la data di assegnazione delle azioni e quella di esercizio dell’opzione - anche se, per motivi tecnici connessi al trasferimento dei titoli, la data della loro effettiva assegnazione poteva essere posteriore - appariva *“in linea sia con la natura consensuale dell’atto di sottoscrizione delle azioni.....sia con le finalità delle disposizioni di decorrenza contenute nel decreto-legge n. 223.....”* (19).

Nessuna modificazione è stata invece apportata alla disciplina fiscale delle azioni assegnate alla generalità dei dipendenti, di cui all’art. 51, comma 2, lett. g), del TUIR.

Pertanto, rimane ferma l’esclusione dal reddito di lavoro dipendente del valore delle azioni offerte ai dipendenti a condizione che le azioni:

- a) siano offerte alla generalità dei dipendenti;
- b) non abbiano un valore complessivamente superiore ad € 2.065,83 per ciascun periodo di imposta. Superata tale soglia, la sola eccedenza è assoggettata ad imposizione;
- c) siano mantenute per un periodo di tre anni, a far data dall’assegnazione.

---

<sup>19</sup> Sulla natura dell’atto di sottoscrizione delle azioni e suoi effetti sulla disciplina delle *stock option*, si veda M. Piazza, *“Risoluzione 12 dicembre 2007, n. 366/E: momento rilevante nell’assegnazione di stock options”*, in *“Il fisco”* n. 47 del 24 dicembre 2007, p. 2-6167.

All'atto della cessione delle azioni ricevute gratuitamente, l'intero importo del corrispettivo continua pertanto a configurarsi come plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva nella misura del 12,50%.

#### **9. Disposizioni per l'accelerazione del contenzioso tributario – Ricorsi pendenti dinanzi la Commissione Tributaria Centrale**

L'art. 55 introduce una disposizione con l'intento - reso evidente dalla stessa rubrica della norma - di accelerare la definizione del contenzioso tributario pendente dinanzi la Commissione Tributaria Centrale, organo della giustizia tributaria formalmente soppresso a seguito dell'entrata in vigore del nuovo processo tributario nel 1993 ma mantenuto in vita transitoriamente per la definizione delle controversie considerate già pendenti dinanzi ad esso alla data di entrata in vigore del nuovo processo in base all'art. 75 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Poiché a tutt'oggi l'arretrato della Commissione è assai significativo ed i tempi per lo smaltimento delle cause pendenti risultano essere ai ritmi attuali decisamente lunghi, il Governo è intervenuto con la disposizione in commento che prevede l'estinzione di diritto dei processi pendenti presso la Commissione Tributaria Centrale, su ricorso degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, alla data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 351, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (ossia al 1° gennaio 2008), sempre che alla data di entrata in vigore del Decreto (25 giugno 2008) non sia stata ancora fissata l'udienza di trattazione.

L'estinzione non si verifica se, entro il 25 dicembre 2008, gli uffici depositano presso la competente segreteria della Commissione Tributaria Centrale "apposita dichiarazione di persistenza del loro interesse alla definizione del giudizio".

La norma non contempla precise modalità o formalità di predisposizione della dichiarazione; si deve tuttavia ritenere che essa debba individuare puntualmente la

controversia che non s'intende far estinguere richiamando sia la decisione della Commissione Tributaria di II grado impugnata dall'Ufficio sia l'atto con il quale tale impugnazione era stata proposta. In tal senso si era espressa la Corte di Cassazione con sentenza 8 novembre 1986, n. 6552 a proposito della applicazione dell'art. 44 del D.P.R. n. 636 del 1972, che prevedeva una analoga ipotesi di estinzione dei giudizi pendenti dinanzi le Commissioni Tributarie in caso di mancata proposizione di istanza di trattazione del giudizio.

Appare inoltre dubbio che gli Uffici possano presentare una sola dichiarazione avente ad oggetto più ricorsi pendenti, ipotesi rispetto alla quale il Ministero delle Finanze aveva manifestato un avviso contrario nella Circolare 18 giugno 1974, n. 18500 sempre relativamente alla menzionata previsione dell'art. 44, ma il cui indirizzo era stato invece disatteso dai giudici di merito (*ex pluribus*, Comm. Trib. Centr. 5 novembre 1977, n. 15698; 13 novembre 1980, n. 11478, 17 marzo 1981, n. 3222).

Non è previsto che la dichiarazione di interesse alla prosecuzione del contenzioso venga notificata anche al contribuente, di guisa che dovrebbe ritenersi l'estinzione del processo per omessa presentazione della dichiarazione rilevabile *ex officio* senza che il contribuente formuli una specifica eccezione al riguardo. Il Decreto non si è infatti limitato ad imporre la presentazione di una dichiarazione da parte dell'Ufficio, ma ha individuato un termine perentorio per la presentazione della stessa, oltre il quale l'interesse alla prosecuzione del giudizio viene *ex lege* ritenuto carente in funzione dell'interesse allo sfolgimento dell'arretrato.

Poiché anche la tardiva presentazione della dichiarazione determina il medesimo effetto estintivo della controversia riconducibile alla mancata presentazione, appare indispensabile individuare il termine ultimo entro il quale l'Ufficio può depositare alla Commissione Tributaria Centrale la propria manifestazione di interesse alla prosecuzione del giudizio. E poiché, secondo quanto previsto dall'art. 55 del Decreto, detto termine scadrà il 25 dicembre 2008 (giorno festivo), si ritiene che la

presentazione della dichiarazione possa essere effettuata entro e non oltre il successivo sabato 27 dicembre atteso che il 26 dicembre è anch'esso giorno festivo.

L'ipotesi di una scadenza del termine al successivo lunedì 29 dicembre risulta, infatti, contraria alle vigenti disposizioni di legge in materia quali *in primis* il disposto dell'art. 2963 cod. civ. che, a proposito dei termini di prescrizione, al comma 3 dispone che se il termine scade il giorno festivo, esso è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo, tale risultando certamente il sabato. Inoltre, occorre considerare che ai giudizi pendenti dinanzi la Commissione Tributaria Centrale non si applica il generale rinvio al codice di procedura civile previsto dall'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546 del 1992 stante la previsione del successivo art. 75 e che, comunque, la novella introdotta all'art. 155, comma 5, cod. proc. civ. - che estende la proroga della scadenza del termine al primo giorno lavorativo successivo a quello festivo anche ai termini per il compimento di atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato - non potrebbe trovare applicazione ai giudizi pendenti dinanzi la Commissione Tributaria Centrale in quanto essa esplica effetti limitatamente ai procedimenti instaurati dopo il 1° marzo 2006.

Infine, per quanto concerne le spese di giudizio viene previsto che in caso di estinzione del procedimento, le stesse rimangono a carico della parte che le ha sopportate.

#### **10. Adesione ai verbali di constatazione**

L'art. 83, comma 18, introduce un nuovo istituto deflattivo del contenzioso tributario costituito dalla definizione mediante adesione - senza contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria - dei verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi ed Iva, con applicazione di sanzioni tributarie nella misura della metà di quelle previste in materia di accertamento con adesione ex art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e, quindi, nella generalità dei casi, in un ottavo del minimo edittale.

Tale nuovo istituto si affianca all'accertamento con adesione, che potremmo definire "ordinario", il quale, lo ricordiamo, oltre a prevedere la possibilità di definizione degli atti di accertamento, ammette anche la definizione in presenza di verbali di constatazione elevati dagli organi dell'Amministrazione finanziaria: stabilisce, infatti, l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997 che il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche in tema di imposte sui redditi e di Iva può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini della eventuale definizione.

Con l'art. 83, comma 18, citato si inserisce, nel corpo del D.Lgs. n. 218 del 1997, un nuovo art. 5-*bis* in base al quale il contribuente può prestare adesione ai verbali di constatazione, consegnati a partire dal 25 giugno 2008, in materia di imposte sui redditi e di Iva, che consentono l'emanazione di atti di accertamento parziali, ai sensi degli artt. 41-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Sotto il profilo oggettivo, la nuova adesione risulta quindi limitata alle imposte dirette ed all'IVA; fra esse dovrebbe presumibilmente rientrare anche l'Irap, sebbene non menzionata espressamente, in considerazione del fatto che l'art. 25 del D.Lgs. 446 del 1997, in via transitoria e fino all'emanazione delle leggi regionali, rinvia, in materia di accertamento, riscossione e contenzioso alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 600 e quindi anche alle disposizioni sul "concordato". A regime, ossia in tutti i casi in cui le leggi regionali risultino emanate, occorrerà verificare se nell'ambito di tali leggi esista la previsione di rinvio al D.P.R. n. 600 per l'accertamento ovvero al D.Lgs. n. 218/1997 nel suo complesso.

Di dubbia portata appare anche la limitazione dell'art. 5-*bis* alla definizione dei verbali che determinano la successiva emanazione di atti di accertamento parziali.

A seguito delle disposizioni introdotte dalla Legge n. 311/2004 (Finanziaria per il 2005), al comma 405, lett. a), dell'articolo unico, l'istituto dell'accertamento parziale

ha subito rilevanti modifiche in senso “estensivo” e si presenta con un ambito applicativo decisamente molto ampio, tanto è vero che esso è ammesso quando dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione Centrale accertamento, da una Direzione Regionale, da un ufficio dell’Agenzia delle entrate, da altre agenzie fiscali, dalla Guardia di Finanza, da pubbliche amministrazioni o enti pubblici oppure dai dati risultanti dall’anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire: l’esistenza di un reddito non dichiarato; il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato; l’esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; l’esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate.

La caratteristica di tale tipo di accertamento è, dunque, quella di essere anticipato rispetto alla rettifica (o all’accertamento) generale, relativa al complesso di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente nel periodo d’imposta, che può sempre essere compiuta dall’Ufficio, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. In pratica, l’accertamento parziale si pone come una deroga al principio di unitarietà dell’accertamento del tributo, motivata dalla opportunità di assicurare maggiore rapidità all’azione di accertamento del Fisco a fronte di elementi probatori acquisiti, ed è un istituto del quale gli uffici dell’Amministrazione finanziaria possono avvalersi in via del tutto facoltativa, rimanendo comunque impregiudicata la possibilità di procedere secondo le regole ordinarie.

Proprio la natura facoltativa di tale accertamento pone dubbi in ordine alla effettiva portata della precisazione contenuta nel nuovo art. 5-bis in commento circa la definizione di verbali che consentono l’emissione di accertamenti parziali. Ad un primo esame, parrebbe legittimo ritenere che, indipendentemente dalla volontà dell’ufficio di attivare l’istituto dell’accertamento parziale, tutte le segnalazioni ed i verbali conseguenti ad attività di accesso, ispezione e verifica siano definibili mediante adesione, senza che a questi fini assuma rilievo la circostanza che essi scaturiscano da una verifica parziale o da una verifica generale.

Ciò in quanto, in entrambi i casi comunque esiste, per l'ufficio, la possibilità di procedere alla emissione di un avviso di accertamento parziale. In tal senso si è espressa la stessa Amministrazione finanziaria con Circolare 8 agosto 1997, n. 235/E (paragrafo 2.4), a commento dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218, nella quale ha espressamente riconosciuto che anche le risultanze di una verifica generale possono essere tradotte in accertamento parziale e che tale accertamento è suscettibile di definizione mediante adesione.

Semmai, dubbi si pongono in presenza di verbali di constatazione che contengono recuperi per i quali non è ammessa la possibilità di accertamento parziale, quali gli errori e le omissioni rilevabili sulla base degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600, esclusi dall'ambito applicativo dell'istituto. E', cioè, dubbio se l'inclusione nel verbale di accertamento di errori rilevabili in base alle procedure automatizzate di controllo delle dichiarazioni possa comportare l'oggettiva inapplicabilità della definizione del verbale stesso da parte del contribuente, considerando che, secondo quanto previsto dall'art. 5-*bis*, comma 2, l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale dell'atto.

Sembrerebbe, peraltro, confermato che la definizione del verbale - in quanto riferita ad accertamenti parziali - non metta al riparo dall'ulteriore azione accertatrice degli Uffici, esercitabile indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Pertanto, a fronte di un verbale definito, l'Ufficio potrebbe comunque svolgere ulteriori indagini e notificare, per lo stesso periodo d'imposta e per le stesse imposte, un provvedimento di accertamento, senza necessità di rispettare il vincolo, imposto dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, della sopravvenienza di nuovi elementi non conosciuti e non conoscibili all'atto della notifica del verbale.

Non è infatti prevista una definizione parziale, né la instaurazione di un contraddittorio con l'Ufficio che porti ad una riduzione degli importi accertati, ad

esempio tramite riconoscimento di un diverso criterio di valutazione di determinati componenti reddituali.

L'acquiescenza integrale ai rilievi contenuti nel verbale caratterizza, quindi, tale istituto e lo distingue nettamente dall'accertamento con adesione "ordinario" del D.Lgs. n. 218, in cui l'accordo non ha vincoli predefiniti, ma, attraverso il contraddittorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è consentita la ridefinizione della materia del contendere con riduzione del maggior imponibile o della maggiore imposta originariamente accertati.

Ciò comporta che l'adesione assume rilevanza esclusivamente per quei contribuenti interessati da rilievi valutabili, nella loro unitarietà come fondati, sia in punto di diritto che di fatto, rispetto ai quali il contenzioso con l'Amministrazione finanziaria assumerebbe una finalità dilatoria del pagamento di quanto effettivamente dovuto. Si tratta in sostanza, di un accertamento i cui presupposti sono individuati in modo definitivo in sede istruttoria (ma non per le sanzioni irrogabili), in assenza di un effettivo contraddittorio tra il contribuente e gli uffici, e quindi di non sempre agevole inserimento nel rapporto tributario anche per gli effetti su annualità successive (in ipotesi di accertamento di una diversa competenza di costi o spese).

In termini di beneficio per il contribuente, la definizione prevista dal nuovo art. 5-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997 comporterebbe un effettivo vantaggio rappresentato dalla riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo anziché ad un quarto dell'irrogato, quale previsto dal successivo art. 15 del medesimo Decreto Legislativo, per i casi di omessa impugnazione dell'atto di accertamento.

Fuori da tale ipotesi – peraltro, assolutamente non ricorrente nella prassi operativa -, i limiti del nuovo istituto sono evidenti, atteso che i verbali di constatazione hanno una formazione complessa e spesso non contengono rilievi ma ipotesi di rilievo, la cui fondatezza viene rimessa al giudizio dell'Ente accertatore; frequente è l'ipotesi in cui i verificatori non formulano una chiara indicazione circa l'illegittimità del

comportamento adottato dal contribuente, ma si limitano alla ricognizione di diversi orientamenti giurisprudenziali, dottrinari e della prassi, sollevando dubbi circa il comportamento adottato dal contribuente.

Inoltre, va considerato che di rado il contribuente si trova nella posizione di condividere tutti i rilievi formulati nei suoi confronti, mentre l'adesione ora prevista indica come unico presupposto per la definizione il riconoscimento, come valide, di tutte le eccezioni sollevate nei suoi confronti.

Un ulteriore aspetto - di natura operativa - riguarda il caso in cui nel verbale di accertamento siano effettuati rilievi concernenti tributi diversi da quelli oggetto di possibile definizione (imposta di registro, ipotecarie e catastali, di bollo, imposta sostitutiva sui finanziamenti, ecc.). Ci si chiede se, in tale ipotesi, il contribuente sia comunque ammesso alla definizione mediante adesione al verbale dei rilievi in tema di imposte dirette ed Iva ovvero se, in tale circostanza, la oggettiva impossibilità della definizione del verbale nella sua unitarietà pregiudichi l'applicazione dell'istituto in commento.

Benché la norma non contenga esplicite indicazioni al riguardo, l'adesione integrale ai rilievi in materia di imposte dirette ed Iva parrebbe sostenibile, risultando comunque impregiudicato, sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria, l'esercizio dei diritti riconosciuti dalle vigenti disposizioni sia per quanto concerne la definizione agevolata del contesto sia, in mancanza, circa l'esperimento dell'azione di accertamento ordinaria.

Quanto, poi, ai termini ed alle modalità dell'adesione, è previsto che essa sia efficace a condizione che entro 30 giorni dalla consegna del verbale, il contribuente inoltri una comunicazione al competente Ufficio dell'agenzia delle Entrate e (se del caso) all'organo (ad esempio, al reparto della Guardia di Finanza) che ha redatto il verbale.

Entro i successivi 60 giorni dalla comunicazione, il competente ufficio dell'agenzia

delle Entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante – come nel caso di accertamento con adesione “ordinario” – l'indicazione per ciascun tributo degli elementi e della motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute.

Poiché l'istituto permette solo l'accettazione integrale dei rilievi contenuti nel verbale, l'assenza o carenza di motivazione degli atti di definizione non dovrebbe costituire vizio di nullità degli stessi; peraltro per le sanzioni è dubbio se possa applicarsi l'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso di concorso di violazioni o di loro continuazione in assenza di una motivazione, ovvero se sia impugnabile la liquidazione che non tenga conto di tali circostanze risultanti dal verbale.

Non sembrerebbe prevista la redazione di un atto sottoscritto dalle parti interessate, contribuente ed ufficio dell'Amministrazione, come per l'adesione “ordinaria”, nel senso che l'adesione parrebbe perfezionata con la notificazione da parte dell'Ufficio dell'atto di definizione e, quindi, in sostanza con l'accettazione da parte del medesimo Ufficio della proposta formulata dal contribuente, che così diverrebbe definitiva ed irrevocabile. Peraltro, tale conclusione – che si fonda anche sulla circostanza che, in caso di rateizzazione delle somme dovute per la definizione, gli interessi legali decorrono dal giorno successivo alla data di notificazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale - appare in contrasto con i meccanismi previsti nell'ambito dell'accertamento con adesione “ordinario” dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997. In particolare, in base all'art. 9 la definizione si perfeziona con il versamento dell'intero importo o di quello della prima rata entro venti giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione, versamento del quale il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza; solo dopo tali adempimenti l'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di adesione. Il mancato pagamento delle rate successive non comporta inefficacia dell'adesione, ma legittima il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate a provvedere alla iscrizione a ruolo di quanto dovuto, applicando le relative sanzioni. L'omesso, carente o tardivo versamento delle somme

dovute a titolo di unico importo o di prima rata determinano il mancato perfezionamento dell'adesione da parte del contribuente, con la conseguente inefficacia dell'atto di adesione sottoscritto (cfr. C. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2001, 65/E, paragrafo 4.3).

Nel caso in esame, invece, l'art. 5-bis contiene un rinvio unicamente ai termini ed alle modalità di versamento di cui all'art. 8, il che farebbe presupporre che – a differenza dell'accertamento con adesione ordinario – il perfezionamento operi automaticamente a seguito dell'accettazione della proposta (o, più precisamente, dalla data di notificazione dell'atto di adesione) da parte dell'ufficio. Ed in tal senso sembrerebbe deporre anche il comma 4, dell'art. 5-bis (introdotto in sede di conversione in legge), il quale dispone che in caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell'agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Ma, se la definizione opera, a prescindere dal pagamento delle somme risultanti dalla definizione - che, infatti, restano in ogni caso dovute -, allora andrebbero chiariti alcuni punti. In *primis*, occorrerebbe individuare gli effetti sanzionatori ricollegabili al mancato pagamento degli importi dovuti alle singole scadenze, non essendo previsto alcun rinvio alla disciplina delle sanzioni tributarie per le imposte dirette e l'Iva. L'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 65/E aveva riconosciuto che il versamento delle somme dovute a titolo di perfezionamento dell'adesione (saldo o prima rata) a seguito della sottoscrizione del relativo atto, non costituisce per il contribuente obbligo di legge, bensì un onere: non è pertanto assoggettabile a sanzione l'eventuale tardività, ovvero omissione, totale o parziale, del versamento stesso. Tali argomentazioni evidentemente verrebbero meno ove si assumesse che il perfezionamento della definizione in esame si produce con l'accettazione da parte dell'Ufficio. Peraltro, la medesima Circolare ha precisato che in dipendenza dell'avvenuto perfezionamento dell'adesione, il successivo mancato versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato, costituisce violazione

punibile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 che prevede, in via generale, la sanzione amministrativa del 30 per cento dell'importo non versato nel termine prescritto.

Inoltre, l'individuazione del momento di perfezionamento del procedimento assume fondamentale rilevanza rispetto ad un eventuale ripensamento del contribuente, che, nelle more dell'adesione al verbale, ancora da perfezionare, potrebbe comunque produrre istanza di accertamento con adesione ex art. 6, comma 1, del D. Lgs. n. 218 del 1997, la quale determinerebbe automaticamente l'estinzione della procedura dell'art. 5-bis, per lasciare spazio alla prosecuzione dell'altro procedimento incardinato.

Circa le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione da parte del contribuente, in sede di conversione in legge è stata introdotta, al comma 18-*quater* dell'art. 83, una disposizione che rinvia ad un provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione.

Come sopra accennato, il versamento delle somme dovute per l'adesione può essere effettuato anche in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali, se l'importo supera 51.646 Euro; l'importo della prima rata (o dell'intero importo) deve essere corrisposto entro 20 giorni dalla notificazione dell'atto di definizione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo alla data di notificazione dell'atto di adesione. Tale previsione sembrerebbe confermare quanto sopra ipotizzato e cioè che il perfezionamento dell'adesione si ha solo a seguito della notificazione del provvedimento dell'ufficio.

In caso di rateizzazione dei versamenti non è dovuta la garanzia ex art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, che è invece prescritta per i casi di accertamento con adesione "ordinario".

Con l'emendamento governativo sono stati introdotti altri due commi all'art. 83, il 18-*bis* ed il 18-*ter*, al fine di disciplinare la prima applicazione del nuovo istituto ed il regime transitorio.

In sintesi, è previsto che l'adesione opera con riferimento ai verbali di constatazione consegnati al contribuente a decorrere dalla data di entrata in vigore del Decreto e, dunque, dal 25 giugno 2006.

Sono state, poi, inserite due previsioni:

- la prima, che interessa i contribuenti, con cui si dispone che per i verbali consegnati nel periodo compreso tra il 25 giugno e la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, il termine per la comunicazione dell'adesione è comunque prorogato fino al 30 settembre 2008;
- la seconda, per gli Uffici dell'agenzia delle Entrate, che proroga al 30 giugno 2009 il termine per la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale relativamente ai verbali consegnati al contribuente fino al 31 dicembre 2008.

Un ultimo aspetto riguarda l'ambito penale tributario, nel caso in cui i rilievi dei verbalizzanti abbiano determinato la comunicazione della notizia di reato all'autorità giudiziaria. La definizione non esclude la punibilità per i reati previsti dal D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 del 2000; tuttavia, nel giudizio penale potrebbe essere invocata l'attenuante prevista dall'art. 13 del citato decreto, che consente la diminuzione fino alla metà delle pene per i delitti tributari contemplati dal citato decreto e l'inapplicabilità delle pene accessorie, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

## **11. Altre disposizioni**

### ***11.1. Gestione dei rapporti di lavoro – Istituzione del libro unico – Tenuta dei documenti di lavoro***

Nell'ambito del processo di semplificazione dei documenti utilizzati per la registrazione dei rapporti di lavoro, l'art. 39, comma 1, del Decreto sostituisce l'obbligo di tenuta dei libri matricola e paga e del registro d'impresa nel settore agricolo, obbligando tutti i datori di lavoro del settore privato - con la sola esclusione dei datori di lavoro domestico - ad istituire e tenere un nuovo "libro unico del lavoro".

Nel libro unico del lavoro devono essere registrati tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo, annotando per ciascuno di essi: il nome e il cognome, il codice fiscale, la qualifica e il livello, la retribuzione base, l'anzianità di servizio, le posizioni assicurative, le somme corrisposte in denaro o in natura, i rimborsi spese, le ritenute effettuate a qualsiasi titolo, le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare, le prestazioni economiche ricevute da enti e istituti previdenziali. Le somme erogate a titolo di premio o per prestazioni di lavoro straordinario devono essere indicate specificatamente.

Il libro unico deve contenere anche un calendario delle presenze che attesti il numero di ore di lavoro effettuate ogni giorno da ciascun lavoratore subordinato, nonché l'indicazione delle ore di straordinario, delle assenze dal lavoro, incluse quelle non retribuite (es. congedo parentale non retribuito), delle ferie e dei riposi. Il libro unico deve essere compilato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento (comma 3); viene pertanto abolito l'obbligo della rilevazione giornaliera delle presenze: la consegna ai lavoratori della copia del libro unico sostituisce la busta paga.

Sono previste sanzioni pecuniarie amministrative per la mancata istituzione e per l'omessa esibizione del libro unico agli organi di vigilanza, nonché per l'omessa o infedele registrazione dei dati.

Le nuove disposizioni sono entrate formalmente in vigore il 25 giugno u.s., ma – come precisato dal Ministero del lavoro – troveranno effettiva operatività solo con la emanazione del Decreto attuativo del Ministro del lavoro, cui è demandata la regolamentazione delle modalità e dei tempi di tenuta e conservazione del libro unico, nonché della disciplina del regime transitorio.

Il comma 10, oltre ad abrogare numerose disposizioni incompatibili con il nuovo regime, ha fra l'altro eliminato l'obbligo per i lavoratori di comunicare *online* al Ministero del lavoro la volontà di presentare le proprie dimissioni, obbligo che era stato introdotto dalla L. 17 ottobre 2007, n. 188.

L'art. 40 del Decreto riscrive l'art. 5 della L. n. 12/79, che regola la tenuta dei libri obbligatori del personale da parte di professionisti incaricati. Con la nuova disposizione vengono riformulate le regole sulla conservazione dei documenti di lavoro, che possono essere tenuti, oltre che dai consulenti del lavoro, anche da commercialisti, ragionieri ed avvocati, previa comunicazione alla Direzione Provinciale del Lavoro competente per territorio, da parte del datore di lavoro, delle generalità del professionista al quale è stato affidato l'incarico di tenere il libro unico del lavoro, nonché il luogo in cui sono reperibili i documenti per eventuali controlli degli incaricati della vigilanza.

In tale caso non dovrebbe sussistere più l'obbligo per il datore di lavoro di conservarne una copia nel luogo di lavoro, laddove la precedente normativa prevedeva che i documenti dei datori di lavoro potessero essere conservati presso lo studio dei soli consulenti del lavoro, con l'obbligo di tenere sul luogo di lavoro, a disposizione degli incaricati alla vigilanza, copia del libro di matricola e del libro paga.

I professionisti che entro quindici giorni dalla richiesta non esibiscono i documenti agli organi di vigilanza sono soggetti alla sanzione pecuniaria amministrativa da 100 a 1.000 euro e, in caso di recidiva, alla segnalazione della violazione all'Ordine professionale di appartenenza.

In merito agli adempimenti richiesti dalla normativa giuslavoristica al momento dell'assunzione del lavoratore per soddisfare l'obbligo di informativa sulle condizioni applicabili al contratto o al rapporto di lavoro, previsto dal D.Lgs. n. 152/97, il comma 2 dell'art. 40, sostituendo l'art. 4-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 181/2000, prevede che il datore di lavoro non sia più tenuto a consegnare al neo assunto una dichiarazione con i dati della registrazione annotata nell'abrogato libro matricola, bensì una copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro trasmessa telematicamente al servizio competente. In alternativa, tale obbligo è comunque soddisfatto se il datore di lavoro consegna al lavoratore, prima dell'inizio dell'attività lavorativa, una copia del contratto individuale di lavoro contenente tutte le informazioni richieste dal citato D.Lgs. n. 152/97. Si è voluto pertanto rendere facoltativa per il datore di lavoro la scelta del tipo di informativa da dare al lavoratore al momento dell'assunzione.

Negli artt. 39 e 40, inoltre, sono contenute anche disposizioni specifiche per alcune categorie di lavoratori (es. lavoratori dello spettacolo, giornalisti, autotrasportatori, personale marittimo, ecc.), nonché le disposizioni abrogative di norme che risultano incompatibili con la nuova disciplina degli adempimenti.

### ***11.2. Settore petrolifero e del gas – Inasprimenti fiscali***

Sebbene non di diretto interesse per il Gruppo, si sintetizzano di seguito talune disposizioni riguardanti i soggetti che operano nel settore petrolifero e del gas.

L'art. 9 del Decreto, al fine di "sterilizzare" l'IVA sugli aumenti dei prezzi dei prodotti energetici, modifica il dettato dell'art. 1, comma 291, della L. n. 244/2007, rendendo così obbligatoria la emanazione del Decreto di cui al comma 290 della stessa Legge (teso a compensare le maggiori entrate di IVA sul prezzo dei carburanti con la diminuzione dell'accisa prevista dal D.Lgs 26 ottobre 2005, n. 504); il decreto interministeriale ivi previsto dovrà inoltre tener conto delle variazioni dei prezzi rispetto al solo valore di riferimento espresso nel documento di programmazione economica.

A fronte di tali riduzioni dell'onere fiscale sui prezzi al consumo, sono previsti aggravamenti della pressione fiscale sulle imprese operanti nel settore. In particolare per i soggetti che operano nella

- a) ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;
- b) raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale;
- c) produzione o commercializzazione di energia elettrica

l'art. 81 del Decreto prevede l'introduzione:

- di un'addizionale IRES del 5,5 per cento per le imprese che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e, per le imprese operanti anche in settori diversi da quelli sopra indicati, solo qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti. Sono comunque esclusi dall'applicazione dell'addizionale i soggetti che producono energia elettrica mediante l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare-fotovoltaica o eolica <sup>(20)</sup>. Tale disposizione, che riporta per queste società l'onere fiscale IRES al 33 per cento, si applica in deroga allo Statuto del contribuente, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (commi da 16 a 18). I soggetti che

---

<sup>20</sup> Comma modificato in sede di conversione in legge del decreto.

hanno optato per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR e per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 del TUIR, provvedono autonomamente all'applicazione dell'addizionale e al relativo versamento; quelli che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale in qualità di partecipanti, applicheranno l'addizionale senza tenere conto del reddito imputato dalla società partecipata;

- di un diverso criterio di valutazione delle rimanenze per le imprese operanti nel settore petrolifero, escluse quelle che commercializzano o producono energia elettrica (commi da 19 a 25).

Il comma 19 dello stesso articolo modifica i criteri di valutazione delle rimanenze, con la inserzione nel TUIR di un art. 92-bis, recante *“Valutazione delle rimanenze di alcune categorie di imprese”*. La norma stabilisce che le imprese che esercitano attività di ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, nonché di raffinazione del petrolio, di produzione o di commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati di gas di petrolio liquefatto e di gas naturale, il cui volume di ricavi superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, sono tenute a valutare le rimanenze finali dei beni indicati all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), del TUIR (beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, materie prime e sussidiarie, semilavorati acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione) secondo il metodo della media ponderata ovvero del FIFO (a scatti periodici ovvero continuo), anche se non adottati in bilancio.

In sostanza, sono obbligate ad utilizzare tale criterio sia le imprese che adottano per la redazione del bilancio civilistico un differente metodo di valutazione, sia quelle che, agli stessi fini, applicano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), ancorché le stesse abbiano optato per la valutazione al LIFO ai sensi dell'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 38/2005.

E' inoltre previsto che il maggior valore delle rimanenze finali, rilevato in sede di prima applicazione, ossia di passaggio dal metodo LIFO al FIFO o della media

ponderata, non concorre a formare reddito imponibile, in quanto escluso, ma è invece soggetto ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP con l'aliquota del 16 per cento.

Tale imposta può essere versata:

- in un'unica soluzione, contestualmente al saldo dell'imposta personale dovuta per l'esercizio di prima applicazione della norma;
- ovvero, su opzione del contribuente, in tre rate annuali di eguale importo, contestualmente al saldo delle imposte sul reddito relative all'esercizio di prima applicazione della norma e dei due esercizi successivi. Sulla seconda e terza rata maturano interessi al tasso annuo semplice del 3%.

Il maggior valore su cui si applica l'imposta sostitutiva si considera fiscalmente riconosciuto dall'esercizio successivo a quello di prima applicazione (2009, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare).

Tuttavia, fino al terzo esercizio successivo (2011, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare):

- 1) le svalutazioni delle rimanenze, determinate *ex art 92*, comma 5, del TUIR, fino a concorrenza del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva, non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte personali e dell'IRAP, ma determinano la riliquidazione della stessa imposta sostitutiva, secondo le seguenti modalità:
  - l'importo corrispondente al 16 per cento di tali svalutazioni è computato in diminuzione delle rate di eguale importo ancora da versare;
  - l'eccedenza è compensabile a valere sui versamenti a saldo e in acconto dell'imposta personale sul reddito.

Se la quantità delle rimanenze finali è inferiore a quella rilevata al termine del periodo di imposta di prima applicazione dell'art. 92-*bis*, il valore fiscalmente riconosciuto delle quantità vendute è ridotto del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva.

- 2) In caso di conferimento d'azienda, comprensiva di tutte o parte delle rimanenze valutate in base al regime dell'art. 92-bis, sono previste regole particolari per quanto concerne:
- (i) il diritto alla riliquidazione e l'obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva in capo al conferitario;
  - (ii) la definitività dell'imposta sostitutiva versata dal conferente;
  - (iii) la concorrenza alla formazione del reddito delle svalutazioni determinate dal conferitario.

In merito al punto (i), il diritto alla riliquidazione e l'obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva si trasferiscono sul conferitario solo nel caso in cui quest'ultimo non eserciti, prima del conferimento, nel settore petrolifero e del gas le attività per le quali è prevista l'applicazione dell'art. 92-bis e adotti lo stesso metodo di valutazione del conferente.

Per quanto riguarda il punto (ii), nel caso l'imposta debba essere versata dal conferente, si rende definitiva l'imposta sostitutiva corrispondente al maggior valore delle rimanenze conferite, così come risultante dall'ultima riliquidazione effettuata dallo conferente stesso.

Con riferimento al punto (iii), ossia la concorrenza alla formazione del reddito del maggior valore relativo alle svalutazioni determinate dal conferitario, si stabilisce che le stesse concorrono alla formazione del reddito per il 50 per cento del loro ammontare fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2011.

In caso di cessione di azienda, comprensiva di tutte o parte delle rimanenze valutate in base ai criteri introdotti dall'art. 92-bis, si ridetermina con l'aliquota del 27,5 per cento l'imposta sostitutiva in misura corrispondente al maggior valore delle rimanenze cedute e risultante dall'ultima riliquidazione effettuata dal cedente. Tale regime si applica sino al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2011.

L'applicazione dei nuovi criteri di valutazione delle rimanenze costituisce, ai sensi dell'art. 2423-bis c.c., che contiene i principi di redazione del bilancio, una deroga al divieto di modificare da un esercizio all'altro i metodi di valutazione.

### ***11.3. Pubblicazione ed efficacia degli Studi di settore - Soppressione degli elenchi IVA dei clienti e fornitori***

L'art. 33, comma 1, del Decreto conferma l'applicazione dell'art. 10, commi da 1 a 6, della L. n. 146/1998 (studi di settore) ai fini degli accertamenti relativi al periodo d'imposta nel quale gli studi entrano in vigore. A partire dal 2009, gli studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre del periodo d'imposta per il quale sono operativi; per l'anno 2008, il predetto termine di pubblicazione è fissato al 31 dicembre.

E' stata in tal modo soppressa la validità retroattiva degli studi (in precedenza, se pubblicati entro il 31 marzo dell'anno successivo, potevano essere applicati al periodo d'imposta precedente). Per il 2008 la retroattività è quindi limitata al fatto che la pubblicazione avviene il 31 dicembre 2008.

E' inoltre previsto che i regolamenti attuativi possano essere adottati anche nel caso in cui dovesse intervenire una legge successiva che disciplini la materia, a meno che detta legge non lo escluda espressamente.

In attuazione del "federalismo fiscale", l'art. 83, ai commi 19 e 20, prevede che gli studi di settore nuovi o modificati, da approvare a decorrere dal 1° gennaio 2009, dovranno essere elaborati, sentite le associazioni professionali di categoria, su base regionale o comunale. Tale disposizione sarà regolamentata da un successivo decreto del Ministro dell'economia, che introdurrà gradualmente tali criteri di redazione entro il 31 dicembre 2013.

Con la abrogazione dei commi 4-*bis* e 6 dell'art. 8-*bis* del DPR n. 322/1998, è stato inoltre soppresso l'obbligo di presentazione dell'elenco clienti e fornitori, di cui all'art. 8-*bis*, comma 4-*bis*, del D.P.R. n. 322/1998.

Data la immediata decorrenza della abrogazione, si deve ritenere che le associazioni di promozione sociale (*ex* L. n. 383/2000), le associazioni di volontariato (*ex* L. n. 266/1991) e le ONLUS iscritte all'anagrafe di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 460/1997, non siano più tenute a presentare gli elenchi clienti e fornitori entro il 30 giugno 2008 (la scadenza, originariamente fissate al 29 aprile, è stata differita al 30 giugno dell'art. 2 del D.M. 3 aprile 2008), data successiva all'entrata in vigore del Decreto.

L'abrogazione del comma 6 dello stesso art. 8-*bis*, determina quella del regime sanzionatorio delle violazioni relative alla comunicazione annuale dei dati IVA e alla formazione degli elenchi clienti e fornitori. Peraltro le violazioni in materia di comunicazione annuale dei dati IVA restano soggette alla sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro, ai sensi dell'art. 11, del D.Lgs. n. 471/1997.

La abrogazione del regime sanzionatorio da applicare nel caso di omissione della presentazione dell'elenco clienti e fornitori o invio dell'elenco stesso con dati incompleti o non veritieri, comporta la inapplicabilità delle sanzioni per le violazioni commesse in precedenza, ancorché irrogate ma non pagate, in base al principio del *favor rei*, di cui all'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 <sup>(21)</sup>.

#### **11.4. Accesso del pubblico agli elenchi dei contribuenti**

Dopo le recenti polemiche causate dalla pubblicazione on-line dei redditi dei contribuenti, con l'art. 42 del Decreto sono stati modificati gli artt. 69 del D.P.R. n. 600/1973 e 66-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, che regolano la pubblicazione degli elenchi dei contribuenti rispettivamente in materia di imposte sui redditi e di IVA.

---

<sup>21</sup> In ordine a tale principio, cfr. le considerazioni espresse nella ns. Circ. inf. n. 16/1998, pag. 14, ss..

In entrambi i casi, gli elenchi in parola devono essere depositati presso l'Ufficio delle imposte e presso i Comuni interessati per il periodo di un anno; la visione e l'estrazione di copia degli elenchi è soggetta alla normativa in materia di accesso ai documenti amministrativi di cui agli artt. 22 e seguenti della L. n. 241/1990, senza pagamento dei tributi speciali di cui al D.P.R. n. 648/1972.

In sostanza, mentre le previgenti disposizioni consentivano a chiunque la consultazione di detti elenchi senza particolari limitazioni, né previsione di sanzioni in caso di abuso, ora l'utilizzo di tali dati è soggetto a notevoli limitazioni. Sono, inoltre, previste sanzioni amministrative (sempre che il fatto non costituisca reato) da 5 a 30 mila euro (con possibilità di aumentarne l'importo sino al triplo quando, in ragione delle condizioni economiche del contravventore (qualora tale sanzione risulti troppo modesta, in relazione alle condizioni economiche del contravventore) per coloro che, fuori dai casi espressamente previsti, comunicano o diffondono, totalmente o parzialmente, e con qualsiasi mezzo, gli elenchi dei contribuenti ovvero i dati personali in essi contenuti.

Con l'emendamento governativo, nell'art. 42 è stato inserito un comma 1-bis, in base al quale la consultazione degli elenchi può essere effettuata anche mediante l'utilizzo delle reti di comunicazione elettronica di cui al D.Lgs. n. 196/2003, art. 4, comma 2.

Limitatamente alla disciplina IVA, si prevede che gli Uffici si limitino a formare annualmente, e non più a pubblicare, l'elenco nominativo dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione annuale, con la relativa specificazione del volume di affari.

### **11.5. Norme relative alle Cooperative**

I commi da 25 a 29 dell'art. 82 del Decreto introducono rilevanti modifiche in materia di imposizione sui redditi delle cooperative, la cui applicazione comporta un variegato aumento della pressione impositiva.

In particolare, per le cooperative a mutualità prevalente, di cui all'art. 2512 c.c., che presentano in bilancio un debito per finanziamento contratto con i soci superiore a 50 milioni di euro, qualora tale debito sia superiore al patrimonio netto contabile, comprensivo dell'utile dell'esercizio, come risultante alla data di approvazione del bilancio di esercizio, è stabilito l'obbligo di destinare il 5 per cento dell'utile netto annuale al Fondo di solidarietà per i cittadini meno abbienti, istituito con il "Decreto" stesso nell'art. 81, commi da 29 a 30. Tale disciplina, la cui attuazione sarà disciplinata da un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con il Ministro della giustizia, ha carattere temporaneo, e si applicherà agli utili emergenti dai bilanci dell'esercizio in corso al 25 giugno 2008 e di quello successivo.

Inoltre, per le cooperative di consumo e loro consorzi a mutualità prevalente, la quota di utili soggetta a tassazione è aumentata dal 30 al 55 per cento.

Non muta, invece, il regime previsto (art. 1, comma 460, della L. n. 311/2004) per le cooperative agricole o della piccola pesca e loro consorzi, la cui quota annuale di utili tassata rimane del 20 per cento, né quello per le "altre cooperative" a mutualità prevalente e loro consorzi, per le quali detta quota resta pari al 30 per cento, né, infine, per le cooperative "non a mutualità prevalente" dove la quota resta pari al 70 per cento (art. 1, comma 464, della L. n. 311/2004).

E' inoltre stabilito un aumento dal 12,5 al 20 per cento della ritenuta alla fonte applicata sugli interessi corrisposti dalle cooperative e loro consorzi, che non siano qualificabili come piccole o micro imprese, ai propri soci persone fisiche residenti, in relazione a finanziamenti dagli stessi effettuati, di cui al comma 3 dell'art. 6, DL n. 112/2002. Si ricorda che la ritenuta è dovuta a condizione che:

- i versamenti siano effettuati esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale e non superino, per ciascun socio, la somma di 30.031,

58 euro (limite elevato a 60.063,16 euro per le cooperative agricole e di produzione lavoro);

- gli interessi non superino la misura massima di quelli spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata di 2,5 punti percentuali.

#### **11.6. Riscossione**

L'art. 83 del Decreto nei commi da 21 a 24 introduce ulteriori modifiche in materia di riscossione, già interessata dalla Legge finanziaria 2008 (cfr. ns. Circ. n. 3/2008, par. 5). Esse riguardano:

- a) la restituzione di somme versate, per errore, in eccesso rispetto a quelle iscritte a ruolo e non richieste nei termini dal contribuente (commi 21 e 22);
- b) l'abolizione della garanzia per la rateizzazione delle somme iscritte a ruolo (comma 23);
- c) la determinazione del prezzo base per l'incanto degli immobili esecutati per debiti verso l'Erario (comma 24);
- d) i casi in cui il pagamento si considera omesso qualora effettuato con mezzi diversi dal contante.

In particolare si osserva:

- sul punto (a), che per i versamenti eccedenti almeno 50 euro, l'Agente della riscossione notifica all'avente diritto una comunicazione nella quale indica le modalità di restituzione di detta eccedenza. Trascorsi tre mesi dalla notifica, sempre che l'avente diritto abbia accettato la restituzione, ovvero qualora i versamenti siano inferiori a 50 Euro e siano decorsi tre mesi dalla data del pagamento, l'Agente della riscossione riversa le somme eccedenti all'ente creditore, ovvero, se tale ente non è identificato né facilmente identificabile, all'entrata del bilancio dello Stato, ad esclusione di una quota pari al 15 per cento, che confluisce nel Fondo di solidarietà per i ceti meno abbienti, di cui all'art. 81, comma 29 del D.L. in esame;

- sul punto (b), che è stato abolito l'obbligo di prestare garanzia (mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria o ipoteca su beni immobili) in caso di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo per un importo superiore a 50 mila euro. Va da se che le garanzie già prestate in relazione a rateizzazioni già accordate restano valide;
- sul punto (c), che è stato introdotto un correttivo al fine di aumentare il prezzo base dell'incanto, che, in caso di vendita coattiva di un immobile promossa dall'Agente della riscossione per debiti tributari non pagati, non può essere inferiore al valore risultante dalla capitalizzazione della rendita catastale quale rileva ai fini dell'imposta di registro (art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986) moltiplicato per tre.

Si fa riserva di comunicare eventuali ulteriori modifiche e di segnalare le più significative pronunce dell'Agenzia.

Distinti saluti.

Il Presidente

(*Avv. Aldo Torello*)



SD/PT/AF/CLP/PM/SG/sm/CIRC102008