



Circolare Informativa n. 7/2006

Alle Società Consorziate

Roma, 18 ottobre 2006

Rif: 600.22

INDICE

1.	Modifiche in materia di successioni e donazioni - Imposte di registro, ipotecaria e catastale	3
1.1.	Linee generali delle modifiche	3
1.2.	Imposta di registro - Dichiarazione di trasferimento per causa di morte	8
1.3.	Imposte ipotecaria e catastale sulle successioni	13
1.4.	Donazioni - Imposta di registro	14
1.5.	Imposta ipotecaria e catastale	15
2.	Altre modifiche in materia di fiscalità immobiliare	16
2.1.	Aumento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari	16
2.2.	Fabbricati agricoli	17
2.3.	Catasto - Aumento delle rendite catastali e accatastamento obbligatorio delle unità ubicate in edifici di Cat. E	17
2.4.	Tabella delle tasse ipotecarie e catastali	18
3.	Disposizioni in materia di autoveicoli	19
3.1.	Incentivi per l'acquisto di nuovi veicoli	19
3.2.	Regime fiscale delle auto aziendali	20
4.	Novità in materia di reddito d'impresa e di fiscalità finanziaria	22
4.1.	Indeducibilità dei compensi corrisposti a professionisti domiciliati in paradisi fiscali extracomunitari (art. 1, comma 6)	22
4.2.	Indeducibilità dei canoni di leasing di fabbricati strumentali riferibili al terreno (art. 3, comma 1)	26
4.3.	Disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali (art. 3, commi 5 e 6)	28
4.4.	Disposizioni in materia di contratti di "pronti contro termine" e di "mutuo" aventi ad oggetto partecipazioni (art. 3, comma 2)	29
5.	Novità in materia di IRPEF	34
5.1.	Stock option	34
5.2.	Persone fisiche non residenti - Ripristino della c.d. "no tax area" per il 2006	40
5.3.	Campione d'Italia (art. 3, commi 8, 9, 10 e 11)	41
6.	Modifiche in materia di riscossione	42
6.1.	Sintesi delle modifiche	42
6.2.	Modifiche al servizio nazionale della riscossione	43
6.3.	Interventi alle procedure di affidamento e remunerazione del servizio di riscossione, per inesigibilità e reinscrizione nei ruoli ed in materia di rappresentanza in giudizio	44
6.4.	Modifiche al sistema di riscossione delle imposte sul reddito	46
6.4.1.	Pignoramento dei crediti verso terzi del debitore iscritto a ruolo	46
6.4.2.	Pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni	46
6.4.3.	Compensazione volontaria tra debiti iscritti a ruolo e rimborsi d'imposta	47
6.5.	Ampliamento dei poteri di Riscossione S.p.A.	49
6.6.	Interventi relativi alla riscossione della tariffa del servizio idrico integrato	49
6.7.	Riscossione del pagamento dei contributi associativi tramite gli enti previdenziali	50

Oggetto: D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 - Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria - Disposizioni di maggiore interesse per il Gruppo

Con il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 (di seguito indicato come il *decreto*) in corso di esame ad opera del Parlamento, il Governo ha inteso anticipare talune parti della manovra finanziaria e più precisamente quelle di immediato impatto sulla fiscalità che si inquadrano nella complessa manovra della legge finanziaria del D.D.L. n. 1747 Camera, "Legge finanziaria 2007", che a sua volta contiene numerose disposizioni in materia tributaria.

Rinviando a successive Circolari l'esame della manovra non appena tradotta in legge, la presente Circolare è diretta a commentare, in modo necessariamente sintetico, talune disposizioni del *decreto* che presentano per il Gruppo maggiore interesse.

Premesso che il *decreto* nel suo complesso è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella G.U. del 3 ottobre 2006 (art. 48, comma 1), salvo le diverse decorrenze previste singole norme), dobbiamo osservare come esso si componga di ben 48 articoli, suddivisi in 11 Capi, di contenuto non omogeneo e comunque non avente sempre il medesimo interesse per le partecipanti.

Riteniamo, quindi, di non dover procedere all'esame delle disposizioni seguendo l'ordine dell'articolato, ma raggruppando i commenti per materia, pur facendo riferimento alle norme specificamente esaminate nella trattazione.

Va, altresì, premesso che, da notizie di stampa, è probabile che alcune parti del decreto siano oggetto di profonda revisione e che in altre si apportino miglioramenti tecnici e/o di formulazione, che, come si vedrà, sono spesso auspicabili se non necessari.

1. Modifiche in materia di successioni e donazioni - Imposte di registro, ipotecaria e catastale

1.1. Linee generali delle modifiche

Nella sua apparente semplicità, l'art. 6 del *decreto* introduce, inserendolo nella normativa relativa all'imposta di registro (D.P.R. n. 131/86) e in quella delle imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. n. 347/90), disposizioni dirette a rendere imponibili ai fini di tali imposte i presupposti già tipicamente individuati dal D.Lgs. n. 346/90, che disciplinava l'imposta sulle successioni e donazioni.

Nel corso dei lavori parlamentari sono stati peraltro presentati emendamenti che - in sostanza - reintroducono l'imposta sulle successioni e donazioni, ponendo franchigie più elevate (1 milione di Euro), per le successioni e donazioni nell'ambito della famiglia (coniuge o parenti in linea retta), nell'ambito di una riviviscenza del DPR n. 346/90 nel testo vigente il 24 ottobre 2001 (e cioè all'entrata in vigore dell'art. 13 e segg. della L. n. 383/2001). Il testo degli emendamenti non è ancora definito né è chiaro il destino delle disposizioni del *decreto*, che saranno in vigore fino alla entrata di conversione.

Si tratta, infatti, di un *decreto legge* che opera (cfr. il comma 6 dell'art. 6) a partire dal 3 ottobre 2006 per tutti gli atti pubblici formati per gli atti a titolo gratuito fatti e per le scritture private autenticate, nonché per le successioni apertesesi dalla data medesima, oltreché, secondo le regole comuni, per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dopo tale data in relazione al quale è opportuno effettuare un tentativo di individuare il quadro normativo in cui si inseriscono le disposizioni come sopra introdotte e i cui effetti sembrano fatti salvi dagli emendamenti presentati, anche se non è chiaro in quali limiti. Sembra, in ogni caso, utile ricordare l'evoluzione della materia, oggetto di rilevanti modifiche fin dal 2000. Con l'art. 69 della L. 21 novembre 2000, n. 342 (commentato nella nostra Circolare informativa n. 28/2000, cui si rinvia per un approfondimento della materia) si era, infatti, tentata una prima modifica del sistema, nel senso, da un lato, di ridimensionare l'onere dell'imposta sulle successioni, eliminando quella progressiva applicata al valore netto dell'asse ereditario o sulle donazioni fatte nei confronti dello

stesso donatario, ma conservando l'applicazione della sola imposta proporzionale al valore netto delle singole quote ereditarie spettanti a ciascun beneficiario, differenziate, però, in funzione del grado di parentela. Aliquote che andavano dal 4% per il coniuge e parenti in linea retta, al 6% per altri parenti ed affini e all'8% per gli altri soggetti.

Mentre la disciplina delle successioni veniva in qualche modo semplificata, una più complessa - e, per molti aspetti, confusa - modifica veniva, invece, apportata al regime delle donazioni, nel senso di comprendere nel presupposto non solo quelle formalmente qualificate come tali, ma tutti i trasferimenti a carattere gratuito, presumibilmente dovuti a motivi di liberalità, fossero essi operati direttamente, ancorché informalmente, ovvero indirettamente e inoltre sia con atti formati in Italia che con atti esteri.

Per le donazioni indirette e per quelle effettuate all'estero la disciplina poneva tuttavia limiti all'effettiva applicazione dell'imposta, nel senso di renderle imponibili sostanzialmente quando ciò rientrasse nell'interesse del donatario. In particolare, nella disciplina delle donazioni assumeva rilievo, per quelle effettuate all'estero, la circostanza che fosse il beneficiario a risiedere nello Stato, prescindendo dalla residenza del donante.

Nella nostra citata Circolare (par. 6) avevamo sottolineato la contraddittorietà delle disposizioni in materia di presupposti per la tassazione delle donazioni, che andavano dalle "liberalità tra vivi" (art. 1, comma 1), agli "atti di donazione diretti o indiretti" (art. 55, comma 1-bis), alle "liberalità diverse dalle donazioni" (art. 56-bis, comma 1), rendendo difficile percepire la distinzione fra la struttura di negozi con causa liberale e norme antielusive, che hanno riguardo alla funzione dei negozi a prescindere dalla loro struttura giuridica.

Su tale situazione normativa sono intervenuti gli artt. da 13 a 17 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 (vd. ns. Circolari informative nn. 15, par. 6, e 20, par. 5, del 2001).

Come si ricorda, con l'art. 13 citato è stata totalmente soppressa l'imposta sulle successioni e resa inapplicabile quella sulle donazioni a favore di coniuge (e parenti in linea retta) e altri parenti fino al quarto grado. Restava ferma in ogni caso l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale sui trasferimenti immobiliari con l'aliquota allora del 2% (oltre tributo catastale dell'1%).

L'imposta era quindi applicabile solo alle donazioni fatte a soggetti diversi da coniuge e parenti sopra indicati con i criteri e le aliquote applicabili alle cessioni di beni a titolo oneroso, sempreché tuttavia il valore della quota spettante a ciascun beneficiario fosse superiore a 350 milioni di lire (€ 180.760,00 ca.).

La franchigia era esclusa da imposta, di modo che sugli atti di valore inferiore non era dovuta nemmeno l'imposta fissa. Il successivo art. 14 aveva stabilito che le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni (franchigie) ⁽¹⁾ e determinazioni della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendessero riferite all'imposta come sopra dovuta.

Nelle nostre citate Circolari avevamo sottolineato le perplessità determinate dalla estrema sinteticità della norma, soprattutto in relazione al richiamo della normativa previgente.

La citata L. 21 novembre 2000, n. 342 (vd. nostra Circolare n. 28/2000) aveva infatti modificato espressamente taluni articoli del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, senza abrogarlo, e aveva previsto (commi 8, 9, 10 e 11 dell'art. 69) una sistemazione della materia anche in termini di ricognizione della vigenza o meno delle varie disposizioni ad opera di uno o più regolamenti da adottare in base alla L. n. 400/1988. Anche l'art. 15 della successiva L. 18 ottobre 2001, n. 383, in relazione all'abrogazione o riforma dell'imposta prevista nel citato art. 13, affermava che "in attesa dell'emanazione dei decreti previsti dall'art. 69, commi 8 e 11 della L. 21 novembre 2000, n. 342" la dichiarazione di successione, con indicazione dei diritti immobiliari, oggetto di successione, fosse presentata secondo le modalità previste dall'art. 28 del D.Lgs. n. 346/1990.

¹ Parola soppressa con l'art. 6, comma 5, lett. b), del *decreto*.

Si precisava, inoltre, al comma 3, che nel caso in cui il defunto fosse residente all'estero, l'Ufficio competente a ricevere la dichiarazione fosse quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana e che, se questa fosse sconosciuta, l'Ufficio competente fosse quello di Roma.

Il successivo art. 17 prevedeva, inoltre, che il termine di cui all'art. 56-*bis*, comma 3, per la registrazione "volontaria" delle liberalità indirette e delle donazioni fatte all'estero a favore di residenti, fosse prorogato al 30 giugno 2002. Inoltre, si dava la delega al governo per adottare entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge uno o più decreti legislativi di coordinamento della materia delle successioni e donazioni, decreti che avrebbero dovuto disporre l'abrogazione stessa di tutte le disposizioni incompatibili con il Capo VI della medesima L. n. 383/01. Venivano, peraltro, espressamente abrogati solo i commi 13 e 14 del citato art. 69.

In relazione a tale situazione avevamo già rilevato come la limitazione dell'applicazione dell'imposta ai soli beni immobiliari non fosse scevra da difficoltà applicative, specie per quanto riguarda l'imputazione della franchigia nel caso di beni soggetti ad aliquote diverse. Soprattutto, però, era notevolmente confuso il quadro normativo nel cui ambito si doveva procedere all'interpretazione/applicazione delle disposizioni.

Posto che era stata soppressa l'imposta sulle successioni e ricondotta quella sulle donazioni nell'ambito dell'imposta di registro, ma non era stato abrogato, se non parzialmente, il T.U. delle imposte di successione e donazione, di cui permaneva in vita sicuramente la parte relativa ad agevolazioni e alla definizione della base imponibile (art. 14), si poneva il problema dell'effettiva abrogazione delle disposizioni ritenute in contrasto con la nuova normativa e quella da modificare in funzione del coordinamento con le nuove disposizioni, ripetutamente rinviata a decreti regolamentari o a decreti delegati, mai emanati.

L'ulteriore intervento fatto ora in materia dell'art. 6 del *decreto* non contribuisce certo a chiarire il quadro normativo in cui esso si inserisce.

Al di là, infatti, della introduzione di nuove voci di Tariffa e delle precisazioni circa i beni soggetti all'imposta di registro, con onere graduato anche in relazione al grado di parentela dei beneficiari, quello che è dato capire è che, mentre per le successioni la disciplina dell'imposta di registro va integrata da quella di cui al D.Lgs. n. 346/90 (vd. art. 6, comma 3, lett. g, del *decreto*), per le donazioni la modifica è operata quale sostituzione del comma 2 dell'art. 13 della citata L. n. 383/01, legge che, peraltro, all'art. 14, operava anch'essa un rinvio alle disposizioni concernenti *esenzioni, agevolazioni (franchigie) e determinazione della base imponibile* già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

La vigenza della L. n. 383/2001 postula anche quella dell'art. 16, che contiene due disposizioni antielusive, di cui una riferibile alle donazioni o altre liberalità fra vivi aventi ad oggetto valori mobiliari, e un comma 3, che stabilisce che le disposizioni antielusive, di cui al comma 7 dell'art. 69, L. n. 342/2000, sono applicabili alle imposte (di registro) dovute in conseguenza di trasferimenti a titolo di donazione od altra liberalità. Tale comma 7 stabiliva che l'art. 37-*bis*, DPR n. 600/73 fosse applicabile anche alle imposte sulle successioni e donazioni.

Si dovrebbe, quindi, ritenere che, in difetto di precisi rinvii, l'attuale disciplina dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale sulle donazioni non possa fare rinvio agli artt. 55 e seguenti del D.Lgs. n. 346/90. Purtroppo la formulazione di talune disposizioni lascia intendere che si è voluto, in qualche maniera, ricostruire l'ambito applicativo dell'imposta di registro sulle donazioni con criteri analoghi a quelli contenuti nelle norme, di cui al D.Lgs. n. 346/90. In particolare, va sottolineato, come meglio si vedrà, che l'imposta si applica ad esempio ai trasferimenti "per altri atti a titolo gratuito" di beni immobili, ecc., che la stessa formulazione vale per la cessione di aziende, azioni, ecc., senza, peraltro, riproporre la tematica delle donazioni fatte all'estero o con atti esteri, a meno che non si tratti di atti relativi a beni immobili ubicati in Italia per i quali la registrazione è necessaria ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. d), DPR n. 131/86.

L'ampiezza della disposizione è anche aggravata dall'attrazione nel presupposto delle imposte sia di registro che ipotecaria e catastale, della costituzione di vincoli di

destinazione e, per la donazione, di atti di titolo gratuito aventi ad oggetto denaro, tra i quali rientrano sicuramente gli atti aventi requisiti formali di donazione, ma che è certamente difficile ipotizzare quando venga effettuata in modi informali.

Nè può sfuggire che la normativa si presta a osservazioni critiche anche in termini di perequazione, specie per quanto concerne i beni diversi dagli immobili, sia per quanto attiene la limitata franchigia (€ 100.000), specie per le aziende, sia per la tassazione al lordo di passività eventualmente inerenti sia agli immobili che ai valori mobiliari acquisiti. Come accennato, per le donazioni è poi abbastanza nuova l'attrazione della base imponibile del "denaro contante" (escluso dalla tassazione delle successioni), che, se vanifica operazioni elusive, richiede una formalizzazione della donazione o, comunque, un atto che non si riduca alla materiale *traditio* della somma. Ciò specialmente quando si tratti di applicare le norme sul cumulo con precedenti donazioni.

Se, come sembra, l'orientamento politico è quello di reintrodurre l'imposta sulle successioni e donazioni, è in ogni caso auspicabile che i problemi sopra accennati trovino una soluzione organica e perequata, che possa durare nel tempo.

1.2. *Imposta di registro - Dichiarazione di trasferimento per causa di morte*

Scendendo alla sintesi delle disposizioni in materia di imposta di registro, il comma 3 dell'art. 6, modifica talune disposizioni del DPR n. 131/86. In particolare:

- la lett. a) introduce nell'art. 2 una lett. *d-bis*), che riconduce fra gli atti soggetti a registrazione (in termine fisso, vista la inserzione della fattispecie nella parte I della Tariffa) la *dichiarazione di trasferimento per causa di morte*;
- la lett. b) stabilisce che per i residenti è competente a ricevere la dichiarazione, l'Ufficio di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 346/90 (e cioè quello nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto) ovvero, per i non residenti, l'Ufficio di cui all'art. 15, comma 3 della L. n. 383/01, e cioè quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana, e se questa non è nota, l'Ufficio di Roma (cfr. D.M. 27 dicembre 1999 sulle competenze

degli Uffici delle Entrate di Roma e i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate del 7 e del 29 dicembre 2001, relativi al centro operativo di Pescara).

In ordine ai termini di presentazione della dichiarazione, viene aggiunto all'art. 13 del DPR n. 131 un comma 4-*bis*, che rende applicabili in materia i termini già previsti dall'art. 31 del D.Lgs. n. 346/90, e cioè quello di dodici mesi dalla data di apertura della successione, con varie decorrenze a seconda delle fattispecie ivi previste.

Nell'art. 41 viene attuato il principio, già indicato ai fini dell'emanazione di eventuali decreti delegati, della autoliquidazione dell'imposta. Infatti, il comma 2-*bis* aggiunto all'art. 41 dispone che l'imposta dovuta per i trasferimenti per causa di morte è liquidata e versata dagli eredi, dai legatari e dagli altri soggetti obbligati, unitamente agli altri tributi dovuti entro i termini previsti per la presentazione della dichiarazione.

A tale disposizione è strettamente connessa la modifica apportata con la lett. f) all'art. 57 del DPR n. 131, in base alla quale si aggiunge all'art. 1, un comma 8-*bis*, che attribuisce la responsabilità per il pagamento dell'imposta ai singoli beneficiari *limitatamente a quanto loro perviene per successione*, nonchè a coloro che, a qualsiasi titolo, sono tenuti a presentare al dichiarazione.

Il "qualsiasi titolo" si riferisce evidentemente a coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione per obbligo proprio, secondo l'elencazione fattane nell'art. 31 sopra citato. In altri termini i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione individuano una categoria di soggetti diversi da quelli che risultano essere beneficiari pro-quota o pro-diviso di beni o valori, e per i quali non vige quindi la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta complementare o suppletiva.

Dopo tali puntualizzazioni in termini procedurali e formali, il contenuto effettivo del provvedimento è desumibile dal combinato disposto della lett. e) del predetto comma 3 e dal successivo comma 4, che modifica la Tariffa, parte I, annessa al T.U. n. 131.

Peraltro, solo in tale ultima disposizione, che costituisce il nuovo art. 2-bis della Tariffa, parte I, vengono analiticamente individuati i presupposti e le aliquote applicabili per i trasferimenti per causa di morte, distinguendo fra beni immobili e diritti reali immobiliari e altri beni, specificamente individuati *nelle aziende, azioni, obbligazioni, altri titoli o quote sociali*.

Per i primi (immobili e diritti reali su di essi):

- non è imponibile la devoluzione al coniuge ed ai parenti in linea retta;
- la devoluzione a favore di parenti fino al quarto grado ed affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado, è imponibile con l'aliquota del 2%;
- la devoluzione a favore di altri soggetti è imponibile con l'aliquota del 4%.

Per i secondi (aziende, azioni od obbligazioni, altri titoli o quote sociali);

- se la devoluzione è a favore del coniuge e dei parenti in linea retta, sul valore complessivo dei beni dichiarati, eccedenti € 100.000, tenendo conto del valore di donazioni ed altri atti a titolo gratuito, si applica l'aliquota del 4%.
- se la devoluzione è a favore di parenti fino al quarto grado, di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado, si applica l'aliquota del 6%;
- se la devoluzione a favore di altri soggetti, si applica l'aliquota dell'8%.

La previsione di una franchigia per i beni devoluti al coniuge e ai parenti in linea retta, oltre ad essere del tutto inadeguata di per sé, lo è più se, come sembra, va riferita al valore complessivo dei beni diversi dagli immobili e non alla quota spettante, ciò che rende ancora più difficile la imputazione di donazioni anteriori a singoli eredi, specie quando a taluni di essi vengono attribuiti immobili (non soggetti) e ad altri beni diversi.

Per quanto concerne la base imponibile di detti trasferimenti, il comma 3, lett. e) modifica l'art. 43, comma 1, della legge di registro che tratta, appunto, della base imponibile, aggiungendo una lett. *i-bis*), in base alla quale per le dichiarazioni di

trasferimenti per causa di morte relativamente ai diritti su beni immobili, si applicano le disposizioni di cui agli artt. 47, 48, 50, 51 e 52 dello stesso decreto con esclusione, peraltro, del comma 5-*bis* dell'art. 52, norma, quest'ultima, introdotta con il comma 23-*ter* dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006, che si collega al disposto di cui all'art. 1, comma 497 della L. n. 266/2005, e quindi alla possibilità di optare in sede di cessione di immobili ad uso abitativo fra persone fisiche per l'applicazione dell'imposta sul valore catastale, a prescindere dal prezzo effettivo corrisposto e veridicamente dichiarato in atto, con inapplicabilità dei commi 4 e 5 dell'art. 52 alle cessioni di immobili non abitativi.

La *ratio* della disposizione sembra essere quella di evitare l'accertamento di valore in caso di dichiarazione di valori non inferiori a quelli c.d. "catastali", riproducendo, in sostanza, la previgente disciplina di cui all'art. 34, commi 3, 6, 6-*bis* e 7, del D.Lgs. n. 346/99. In ogni caso la precisazione non sembra rilevante nemmeno ai fini del rinvio alle norme del registro di cui all'art. 60 del DPR n. 346/90, in materia di donazione, in quanto tale disposizione (se applicabile) opera solo per quanto non diversamente disposto nel D.Lgs. n. 346.

In conclusione, al di là della sua indiretta formulazione, il significato sostanziale della disposizione sembra essere quello per cui, qualora i valori dichiarati siano non inferiori a quelli cosiddetti catastali, la denuncia non sia soggetta ad accertamento di valore per tutti gli immobili, ovviamente nei limiti e con le procedure da tempo individuate nelle disposizioni citate.

Si è già accennato nelle premesse che la lett. e) dell'art. 6, comma 3, precisa che per ogni altro bene o diritto si applicano le disposizioni di cui al Titolo II, Capo II, del predetto decreto n. 346 e cioè quello che si occupa del valore dei beni e dei diritti.

A prescindere dal fatto che talune disposizioni, ad es. dell'art. 14, possono benissimo integrare la disposizione di cui all'art. 47 e ss. della legge di registro, il rinvio sembra di fatto concernere solo gli artt. 15 (per le aziende) e 16 (per le azioni, obbligazioni, altri titoli, quote sociali), mentre altri beni non sono più compresi nella base imponibile. Tali disposizioni sono però parzialmente modificate dalla stessa norma,

che esclude dalla determinazione della base imponibile dei suddetti beni le passività ereditarie, mentre stabilisce che il valore delle aziende va calcolato al netto delle passività ad esse relative e del valore dell'avviamento.

Non sono inoltre espressamente soggetti all'imposta i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro, i certificati di credito del tesoro, nonché gli altri titoli di stato garantiti dallo Stato o equiparato, e ogni altro bene o diritto dichiarato esente da imposta da norme di legge (cfr. l'art. 12, lett. h) e d) del citato D.Lgs. n. 346/90).

Così sintetizzato il regime in vigore, sotto il profilo, per così dire, meccanico, resta la difficile configurazione di questa disciplina, che isola nel patrimonio del *de cuius* taluni beni e oltre tutto ne distingue il trattamento fiscale in relazione alla parentela con il beneficiario e alla natura dei beni stessi. A ciò va aggiunta la generica recezione (sopra accennata con la lett. g) del comma 3) delle disposizioni del D.Lgs. n. 346, *in quanto compatibili* e la conferma le agevolazioni previste da altre disposizioni di legge.

Fra le disposizioni richiamate si possono citare quelle sulla territorialità dell'imposta (e quindi sul fatto che l'imposta è dovuta anche per beni e diritti esistenti all'estero) sulla esistenza in Italia di azioni e partecipazioni in genere fra società ed enti residenti o meno; quella sulla individuazione dei parenti in linea retta di cui all'art. 5, comma 2; sulle presunzioni di appartenenza all'asse ereditario; sulla esclusione, che si deve ritenere pacifica, delle indennità di cui alla lett. c) dell'art. 12; sulla successione di beni culturali.

Altre disposizioni applicabili potrebbero essere quelle inerenti alle riduzioni di imposta o alla detrazione di altre imposte; alla possibilità di dilazione di pagamento o del pagamento mediante beni culturali; la sussistenza o meno di obblighi a carico di terzi di cui all'art. 48, con particolare riguardo alle aziende ed istituti di credito.

E' evidente però che una tale selezione non può essere affidata all'interprete e che essa dovrà essere compiuta dal legislatore in sede di definitiva formulazione della disciplina.

1.3. *Imposte ipotecaria e catastale sulle successioni*

Le dichiarazioni di trasferimenti di beni per causa di morte, oltre che all'imposta di registro, sono soggette – come per l'innanzi – anche alle imposte ipotecaria e catastale in sede di esecuzione delle relative formalità.

Rispetto alla normativa previgente, una rilevante novità è costituita dalla circostanza che, in caso di caduta in successione di immobili a destinazione abitativa, il trattamento agevolativo spetta non in relazione al fatto che l'erede abbia i requisiti per fruire del beneficio, ma a quello che cada in successione l'abitazione principale del *de cuius*.

Più in generale, le modifiche apportate alla Tariffa annessa al decreto n. 347, possono essere così sintetizzate:

- nell'art. 1 viene soppresso il riferimento a certificati di successione di cui all'art. 3 del T.U., dato che la materia viene completamente ridisciplinata nei nuovi artt. 1-ter, 1-quater, e 1-quinquies. Si ricorda che l'art. 1-bis è stato già modificato dal D.L. n. 223/06, art. 35, per contemplare il trasferimento di beni immobili strumentali di cui al n. 8-ter dell'art. 10, comma 1, D.P.R. n. 633/72, anche se assoggettati a imposta sul valore aggiunto;
- il nuovo art. 1-ter prevede che per la trascrizione in favore di *soggetti diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta* dei certificati di successione, che comportino il trasferimento o la costituzione dei diritti di proprietà o di altri diritti reali su beni immobili, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi, si applica l'aliquota del 3% (oltre all'1% di imposta catastale);
- il nuovo comma 1-quinquies modifica la disciplina già prevista dai commi 3 e 4 dell'art. 69, L. 21 novembre 2000, n. 342 (che vengono contestualmente soppressi (art. 6, comma 2, D.L. in esame), nel senso che

- o se cade in successione l'abitazione principale del defunto, se la devoluzione (anche per quote) è favore del coniuge o dei parenti in linea retta, fino a concorrenza della quota di valore di € 250.000, è dovuta la sola tassa fissa di € 168;
- o sulla quota di valore eccedente, a favore degli stessi soggetti, l'aliquota è del 3% (oltre all'1% di imposta catastale);
- o la stessa aliquota del 3% (più 1% di imposta catastale) si applica alla trascrizione relativa ad altri beni immobili del defunto, quali ne siano i beneficiari.

Va rilevato che il comma 1, lett. a), integra l'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 347/90 relativo all'imposta catastale riproducendo, nella sostanza, la norma di cui alla voce della Tariffa dell'imposta ipotecaria come sopra introdotta, di modo che, fino a concorrenza della franchigia di € 250.000, si applica in misura fissa (€ 168) anche tale imposta.

1.4. Donazioni - Imposta di registro

Anche per le donazioni la regolamentazione introdotta dall'art. 6 contempla modifiche sia in termini di imposta di registro che di imposte ipotecaria e catastale.

Come accennato, ai fini della imposta di registro, le donazioni vengono ridisciplinate attraverso una modifica alla L. 18 ottobre 2001, n. 383. Più precisamente, il comma 2 dell'art. 13 viene sostituito con una disposizione in base alla quale i trasferimenti per donazione o per altri atti a titolo gratuito *di beni immobili e diritti reali immobiliari*, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, nonché la costituzione di vincoli di destinazione fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta, sono soggetti alla imposta di registro con le seguenti aliquote:

- a favore di parenti fino al quarto grado ed affini in linea retta, nonché affini in linea collaterale, fino al terzo grado: 2%;
- a favore di altri soggetti: 4%.

Per i trasferimenti per donazione o per altri atti a titolo gratuito di *aziende, azioni, obbligazioni, quote sociali, altri titoli e denaro contante*, nonché la costituzione di vincoli di destinazione, sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote:

- a) a favore del coniuge e di parenti in linea retta sul valore eccedente € 100.000, 4%
- b) a favore di parenti fino al quarto grado, di affini in linea retta, nonché di affini in linea collaterale fino al terzo grado, 6%;
- c) a favore di altri soggetti, 8%.

La franchigia di € 100.000 non è riferibile alle quote, ma a tutti gli atti di tale natura (ma si deve ritenere, per tali categorie di beni, denaro compreso) a favore degli stessi beneficiari, e cioè coniuge, parenti in linea retta o alcuni di essi. A tal fine è fatto obbligo negli atti di donazione o comunque a titolo gratuito, nonché in quelli che l'art. 26 della legge di registro considera come donazioni ⁽²⁾, di indicare negli atti aventi per oggetto i beni di cui al comma 2-*bis*, gli estremi delle donazioni e degli altri atti a titolo gratuito fatti a favore del dante causa a favore del coniuge, dei parenti in linea retta, o di alcuni di essi, nonché i relativi valori alla data degli atti stessi.

Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tali indicazioni, si applica a carico del dante causa e del beneficiario la sanzione amministrativa da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

1.5. *Imposta ipotecaria e catastale*

Sempre in tema di donazioni viene modificato anche il regime dell'imposta ipotecaria e catastale, attraverso l'inserzione nella Tariffa di un articolo 1-*quater*, in base al quale le trascrizioni degli atti di donazione ecc., di cui sopra, aventi ad oggetto beni immobili e diritti reali sugli stessi, sono soggetti alle seguenti aliquote:

- se eseguite a favore del coniuge e parenti in linea retta *che siano in possesso* dei requisiti per fruire dei benefici della c.d. "prima casa" (art. 1, comma 1, quinto

² In concreto, trasferimenti di partecipazioni sociali quando il valore della partecipazione o la differenza tra prezzo e valore siano superiori a € 181.000, posti in essere tra coniugi o parenti in linea retta.

periodo, Tariffa parte prima della Legge di registro), si applica la tassa fissa di € 168 *per ciascuna quota* sino a concorrenza del valore di € 180.000

La stessa disposizione è introdotta nell'art. 10 del D.Lgs. n. 347/90 ai fini dell'imposta catastale (art. 6, comma 1, lett. a), del *decreto*).

- sopra tale quota, e in genere, in ogni altro caso, quali che siano i destinatari degli immobili, è applicata proporzionalmente l'aliquota è del 3%, cui si aggiunge quella dell'1% per imposta catastale.

A fronte della soppressione dei commi 3 e 4 dell'art. 69 della L. n. 342/00 viene, quindi, riprodotto il regime agevolativo *a favore di beneficiari* che abbiano i requisiti limitatamente, peraltro, al coniuge e ai parenti in linea retta e per la quota di valore attribuibile al singolo beneficiario non superiore a € 180.000, regime, si ripete, diverso da quello della successione.

E' da notare che ai fini della donazione riemerge il problema della base imponibile, in quanto l'art. 14 della L. n. 383/2001 rinvia all'imposta sulle successioni e donazioni, come pure a questa fa riferimento l'art. 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, laddove la nuova disciplina delle successioni fa rinvio alle norme in materia di imposta di registro, ad eccezione del comma 5-*bis* dell'art. 52 (art. 23-*ter*, D.L. 4 luglio 2006, n. 223: vedi *retro* par. 1.4.). Posto che tale esclusione sembra riferirsi alle sole successioni, si dovrebbe ritenere che in caso di donazioni si debba procedere all'opzione di cui al comma 497 dell'art. 1, L. n. 266/2005 al fine di fruire della incontestabilità del valore catastale dichiarato e solo per gli immobili ad uso abitativo.

Per gli altri immobili si dovrebbe invece instaurare la procedura di controllo, che non potrà non esplicare effetti anche con riguardo alla franchigia di € 180.000.

2. Altre modifiche in materia di fiscalità immobiliare

2.1. *Aumento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari*

Come annunciato nella ns. Circolare informativa n. 2/2006, par. 9, con l'art. 1, comma 496, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), le plusvalenze

realizzate al di fuori dell'attività di impresa, attraverso la cessione di immobili acquistati da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione abitativa, secondo le disposizioni di cui agli artt. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, possono, su opzione del contribuente, essere assoggettate ad imposizione sostitutiva con l'applicazione di un'aliquota del 12,50%.

Con l'art. 3, comma 4, del *decreto*, detta aliquota viene aumentata al 20% che dovrebbe ritenersi applicabile alle plusvalenze realizzate a partire dalla data di entrata in vigore secondo i normali criteri.

2.2. Fabbricati agricoli

I commi 6 e 7 dell'art. 4 modificano radicalmente i criteri in base ai quali si possono considerare rurali fabbricati destinati ad uso abitativo.

Non solo è ora necessario che essi siano posseduti dal proprietario del terreno, ovvero dall'affittuario dello stesso, ma che questi possieda la qualifica di imprenditore agricolo e sia iscritto nel registro delle imprese.

Ne consegue che i fabbricati non più rurali vanno denunciati al catasto entro il 30 giugno 2007. In ogni caso, in base al comma 5 dello stesso art. 4, l'Agenzia del Territorio procede al controllo anche in fatto delle situazioni relative a tali immobili, provvedendo alla notifica degli atti di accertamento, con effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data in cui avrebbe dovuto essere presentata la denuncia.

2.3. Catasto - Aumento delle rendite catastali e accatastamento obbligatorio delle unità ubicate in edifici di Cat. E

L'art. 5 del *decreto* detta talune disposizioni in materia di catasto. In particolare, determina un incremento del 40% dei moltiplicatori da applicarsi ai fini dell'imposta di registro alle rendite catastali dei fabbricati di Cat. B. Come noto, rientrano fra

l'altro, in tale categoria case di cura ed ospedali, uffici pubblici (Cat. B4), scuole e laboratori scientifici, biblioteche, ecc..

Inoltre, viene reso obbligatorio l'accatastamento di immobili e loro porzioni comprese nelle unità immobiliari censite nella Cat. E, qualora destinate a usi commerciali, industriali, uffici, ecc. e presentino ovviamente autonomia funzionale ed economica.

L'importanza della disposizione è notevole, in quanto concerne tutta una serie di strutture (porti, aeroporti, stazioni ferroviarie, fabbricati costruiti per speciali esigenze pubbliche, edifici a destinazione particolare) compresi nelle sottocategorie della Cat. E, di cui da tempo si sta verificando un'accentuata utilizzazione autonoma in termini economici.

Anche tale accatastamento dovrà essere effettuato entro il 3 luglio 2007. Le nuove rendite avranno, in ogni caso, efficacia dal 1 gennaio 2007.

2.4. Tabella delle tasse ipotecarie e catastali

Sempre in materia ipocatastale, l'art. 7, commi da 9 a 22, modifica sia la tabella delle tasse ipotecarie che quella dei tributi speciali catastali.

Con tali modifiche vengono non solo aumentati gli importi di talune voci di formalità e misure, ma vengono previste particolari modalità di pagamento in relazione all'attivazione di convenzioni con strutture private che operano nel settore informatico, fornendo a terzi utenti le informazioni necessarie alla loro attività, fra cui, principalmente, le banche. In particolare, viene integralmente sostituito il titolo III della Tabella A dei diritti speciali catastali, con l'allegato previsto dall'art. 7, comma 21, del *decreto*. Per effetto di tale Tabella le visure non sono più soggette a tassa. Le modalità della loro effettuazione sono state emanate con Provvedimento 12 ottobre 2006 (G.U. del 18 ottobre 2006) del Direttore dell'Agenzia del Territorio, in esecuzione di quanto previsto dal comma 22 sopra citato.

3. Disposizioni in materia di autoveicoli

3.1. Incentivi per l'acquisto di nuovi veicoli

L'art. 7 del *decreto* contiene alcune disposizioni rivolte alla salvaguardia ambientale, nonché alcune modifiche al regime fiscale dei veicoli aziendali.

In particolare, per limitare le emissioni inquinanti dei veicoli, i commi da 1 a 3 prevedono una serie di incentivi per l'acquisto di autovetture e di autoveicoli a trasporto promiscuo, di nuova immatricolazione, che rispettino le direttive "Euro 4" o "Euro 5", con contestuale sostituzione, mediante "rottamazione", dei veicoli appartenenti alle categorie "Euro 0" o "Euro 1". Il comma 1, infatti, concede l'esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche (c.d. "bollo auto") per due annualità per i veicoli immatricolati come "euro 4" o "euro 5", che sono aumentate a tre nel caso in cui il veicolo acquistato abbia una cilindrata inferiore a 1.300 c.c. ⁽³⁾.

La "rottamazione" è obbligatoria, come si evince dalle successive disposizioni dei commi da 6 a 9 che stabiliscono le modalità di ritiro dalla circolazione e la conseguente demolizione dei veicoli sostituiti.

Sono invece esclusi dall'agevolazione gli acquisti di autovetture di peso complessivo superiore a 2.600 kg ⁽⁴⁾, ad eccezione di quelle aventi un numero minimo di otto posti (comma 1) ⁽⁵⁾.

E' concesso, inoltre, un contributo di mille euro per incentivare la sostituzione degli autocarri in circolazione (immatricolati come "euro 0" o "euro 1") con veicoli, di

³ L'ACI (circ. 11.10.2006 n. 16673) ha precisato che l'esenzione dal "bollo auto" non spetta a chi acquista una vettura "Euro 4" usata e compete anche se l'acquisto del veicolo non inquinante viene acquistato in leasing. Inoltre, ha chiarito che il veicolo da demolire deve essere un'autovettura o un veicolo adibito al trasporto promiscuo, in quanto la normativa non prevede che possa essere rottamato un mezzo pesante o un altro tipo di veicolo.

⁴ Ai fini dell'individuazione dei veicoli che non rientrano nell'agevolazione in esame, occorre assumere come peso complessivo del veicolo quello indicato nel rigo F2 del libretto di circolazione del veicolo stesso, ossia quello determinato a pieno carico.

⁵ Per questi veicoli (cd. SUV), il disegno di legge Finanziaria 2007 prevede, inoltre, l'aumento del bollo auto che, tuttavia, potrebbe non essere applicato in presenza di nuclei familiari numerosi o che potrebbe essere subordinato al grado di emissioni inquinanti piuttosto che al peso del veicolo.

portata inferiore a 3,5 tonnellate, a minore impatto ambientale (immatricolati come "Euro 4" o "Euro 5") (comma 2).

Il comma 3, poi, concede un contributo di millecinquecento euro, elevabile a duemila euro nel caso che il veicolo acquistato abbia emissioni di CO₂ inferiori a 120 grammi per chilometro, per l'acquisto di autovetture omologate per la circolazione anche con alimentazione a gas metano (cd. alimentazione "mista" per la combinazione di benzina e gas metano). Tale contributo non spetta nel caso di acquisto di autovetture di peso complessivo superiore a 2.600 kg, che non abbiano un numero di posti uguale o maggiore di otto.

Le predette agevolazioni sono valide esclusivamente per i veicoli acquistati ed immatricolati dal 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del decreto legge) fino al 31 dicembre 2007 (comma 4).

I commi da 16 a 18, infine, consentono alle Regioni, in deroga al D.P.R. n. 39/1953, di esentare dal pagamento della tassa automobilistica regionale per il primo periodo fisso ⁽⁶⁾ e per le cinque annualità successive, i veicoli nuovi a doppia alimentazione a benzina/GPL o a benzina /metano, appartenenti alle categorie internazionali M1 (veicoli a quattro ruote destinati al trasporto di persone, aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente) e N1 (veicoli commerciali leggeri destinati al trasporto merci di portata inferiore a 3,5 tonnellate), immatricolati per la prima volta dopo il 3 ottobre 2006.

L'esenzione può essere, tuttavia, concessa anche per i veicoli immatricolati come "Euro 2" prima del 3 ottobre 2006, ma solo per i cinque anni successivi all'avvenuta installazione del sistema di alimentazione aggiuntivo a GPL o a metano, collaudato dopo il 3 ottobre 2006 (comma 17).

3.2. Regime fiscale delle auto aziendali

L'art. 7, comma 25, del *decreto* modifica il regime di deducibilità dei veicoli aziendali di cui all'art. 164 del TUIR, stabilendo:

⁶ Cfr. artt. 1 e 2 del Decreto del Ministro delle Finanze n. 462/1998.

- l'inededucibilità dei costi relativi alle autovetture aziendali, non utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'attività d'impresa o a uso pubblico (fino ad oggi la deducibilità era limitata al 50%);
- la deducibilità dei costi relativi ai veicoli concessi in uso promiscuo per la maggior parte del periodo d'imposta ai lavoratori dipendenti, limitatamente all'importo costituente reddito di lavoro in capo al dipendente (art. 164, comma 1, lett. *b-bis*, di nuova introduzione);
- la deducibilità dei costi delle auto utilizzate nell'esercizio di arti e professioni nel limite del 25% (50% nella previgente formulazione), con un costo fiscale massimo di 18.075,99 euro (art. 164, comma 1, lett. *b*), TUIR);
- l'inededucibilità totale dei costi relativi alle auto aziendali diverse dalle tipologie sopra indicate, ma rientranti nell'art. 164, TUIR.

I costi relativi alle autovetture utilizzate da agenti e rappresentanti continuano ad essere deducibili nella misura dell'80%, tenendo conto del limite di rilevanza del costo fiscale di acquisto pari a 25.822,24 euro (art. 164, comma 1, lett. *b*, TUIR) . E' inoltre confermato il regime di deduzione integrale dei costi relativi ai veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività di impresa e a quelli adibiti ad uso pubblico.

E' stato contestualmente elevato al 50% il *fringe benefit* tassato in capo al lavoratore dipendente in relazione ai veicoli concessi in uso promiscuo, che deve essere parametrato ai costi indicati nelle tabelle ACI per una percorrenza annua di 15.000 chilometri, ai sensi dell'art. 51, comma 4, TUIR, sempre senza limiti in ordine al costo fiscale, e al netto degli importi eventualmente trattenuti al dipendente.

Le modifiche si applicano, in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000) a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (2006, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), non determinando effetti sugli acconti da corrispondere per il

medesimo periodo d'imposta e per quelli successivi, ai quali continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti.

4. Novità in materia di reddito d'impresa e di fiscalità finanziaria

4.1. *Indeducibilità dei compensi corrisposti a professionisti domiciliati in paradisi fiscali extracomunitari (art. 1, comma 6)*

L'art. 1, comma 6, del *decreto* interviene, estendendone l'ambito applicativo, sulle disposizioni che prevedono la indeducibilità, dal reddito d'impresa, delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei "paradisi fiscali" extracomunitari. Mediante l'aggiunta di un nuovo comma 10-bis) all'art. 110 del TUIR, la disciplina di cui al precedente comma 10 - che riguarda le operazioni intercorse con "imprese" estere - viene resa in tal modo applicabile *"anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti"*, qualora anch'essi siano *"domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati"*.

Come è noto, la disciplina in parola - introdotta con l'art. 11 della Legge n. 413/1991 e successivamente modificata con l'art. 1 della L. n. 342/2000 - prevede, in estrema sintesi, che i "paradisi fiscali" extracomunitari siano individuati con apposito decreto ministeriale (attualmente, il D.M. 23 gennaio 2002) e che le spese ed i componenti negativi, in via di principio indeducibili ai sensi del comma 10, siano tuttavia ammessi in deduzione ai sensi del successivo comma 11 a condizione che l'impresa residente che li sostiene assolva, comunque, all'onere della loro separata indicazione nella propria dichiarazione dei redditi e, in caso di richiesta dall'Amministrazione Finanziaria, fornisca la prova che l'impresa estera svolge "prevalentemente una attività economica effettiva" ovvero "che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

L'impresa ha, inoltre, facoltà di presentare preventivamente all'Amministrazione Finanziaria un interpello, per conoscere "l'avviso" della stessa "in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere". La

risposta produce effetti "ai fini e nell'ambito del rapporto tributario" (artt. 11, comma 13, e 21 della L. n. 413 cit.).

Infine, l'art. 110 citato, al comma 12, coordina la disciplina in esame con quella sulle "controlled foreign companies" o CFC (art. 167), compresa quella in materia di società collegate (art. 168), escludendone l'applicazione in caso di sussistenza dei presupposti di applicazione della seconda.

La modifica - che, secondo la Relazione al decreto, è volta ad "assicurare una più efficace attività di contrasto all'evasione e/o elusione internazionale" - pone, peraltro, alcune problematiche interpretative ed applicative.

Sotto il profilo oggettivo, la nuova disciplina, che riguarda le sole "prestazioni di servizi", e non anche le altre operazioni (cessioni di beni), intercorse con "professionisti", dovrebbe rinviare alla nozione desumibile dalle altre disposizioni del TUIR stesso e ai compensi che, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del TUIR sono qualificati, in capo al percettore, come "redditi di lavoro autonomo ... che derivano dall'esercizio di ... professioni". L'indeducibilità non dovrebbe, quindi, riguardare i corrispettivi a fronte di prestazioni artistiche nonché i compensi che esprimono "altri" redditi di lavoro autonomo, di cui al comma 2 dello stesso art. 53, quali, ad esempio, quelli per l'utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno. Del pari, non dovrebbero rilevare ai fini di che trattasi compensi, che costituiscano redditi diversi di cui all'art. 67, in quanto il riferimento alla "professionalità" del prestatore del servizio sembra precludere l'estensione della disciplina a fattispecie nelle quali difettino o il contenuto intrinsecamente professionale ovvero l'abitudine, ancorché non connotata da esclusività, dell'attività svolta. Di contro, non è dubbio che le suddette attività professionali rileveranno se svolte anche in forma associata.

Dubbi possono insorgere qualora il compenso erogato al professionista estero sia imponibile in Italia ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. d) del TUIR - cioè quando la prestazione di servizi non sia effettuata all'estero - e sia stato assoggettato a tassazione in Italia mediante la ritenuta alla fonte del 30% di cui all'art. 25, comma 2,

del DPR n. 600/1973 (salve le esenzioni o riduzioni di aliquota accordate in base ad una disposizione di convenzione contro le doppie imposizioni).

Si tratta, in effetti, di una esimente non contemplata dalla disciplina dettata per le imprese estere, nel cui contesto tali redditi sono imponibili in Italia solo se imputabili ad una stabile organizzazione italiana, e dove, quindi, la disciplina CFC non è applicabile in caso di localizzazione in Italia della impresa estera, quanto meno in relazione alla specifica operazione.

Ove non si escludesse tale ipotesi, per i compensi di professionisti non residenti, alla indeducibilità si aggiungerebbe la loro tassabilità in Italia, con un'evidente doppia imposizione economica del reddito e, quindi, in contrasto con il presupposto principale dell'intera disciplina, cioè che il soggetto estero sia assoggettato ad un prelievo per un livello sensibilmente inferiore a quello praticato in Italia. Se ne dovrebbe dedurre, quindi, la inapplicabilità della disciplina qualora il corrispettivo sia assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta.

Per quanto riguarda la individuazione dello Stato o territorio di "domicilio" del professionista non residente, occorre considerare che sulla nozione di domicilio l'Amministrazione Finanziaria italiana, in relazione alla disciplina delle operazioni con imprese estere, si è finora espressa in termini abbastanza vaghi, adottando un approccio "sostanziale", volto a considerare domicilio lo Stato "in cui le spese e gli altri componenti negativi dell'impresa italiana vanno a formare il reddito imponibile" (cfr. le note di accompagnamento al D.M. 24 aprile 1992, riportate su Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, 2004, pag. 1326). In effetti, sembrerebbe coerente con la disciplina individuare il domicilio nello Stato o territorio in cui il reddito assume rilevanza per il professionista, fruendo di eventuali agevolazioni o esenzioni ovvero dove si ammette la deducibilità di costi relativi al reddito (anche in conseguenza di eventuali "triangolazioni" a favore di terzi), qualora detto Stato non ammetta lo scambio di informazioni.

Il non aver precisato, nel comma 10-*bis*), che la nozione di domicilio rilevante è quella “fiscale” (come per le imprese) dovrebbe considerarsi una mera dimenticanza del legislatore, sanabile in sede di conversione in legge.

Non può tuttavia sottacersi che vi sono altre e maggiori incongruenze che, in tema di domicilio del professionista estero, meriterebbero maggiore attenzione da parte del legislatore.

Ci riferiamo, in particolare, al fatto che l’attuale *black list* degli Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato – di cui al D.M. 23 gennaio 2002 – è stata costruita avendo come riferimento il regime fiscale, più o meno di favore, di cui fruiscono le imprese, ma non necessariamente i “professionisti”. Assumere come rilevante, ai fini di che trattasi, il domicilio del professionista nei paesi della attuale *black list* appare, quindi, fondato su una mera presunzione, non avvalorata da adeguate indagini, con il rischio, per l’Erario, di contestazioni in sede giudiziale, con le quali si evidenzia, in generale, la incoerenza della disposizione con la finalità che l’anima (la lotta contro le elusioni e le evasioni fiscali) ovvero, con riferimento al singolo Stato, l’assenza di un regime fiscale di favore (in senso sostanziale o di assenza di scambio di informazioni) per il professionista ivi domiciliato.

D’altro canto, posto che l’attuale formulazione del D.M. del 2002 individua all’art. 1 i “paradisi fiscali” *tout court*; all’art. 2, i paradisi fiscali, salvo che per determinate attività economiche; all’art. 3, i paradisi fiscali, limitatamente a specifiche attività economiche, con salvezza di estendere il regime a quelle attività che fruiscono di regimi agevolati “sostanzialmente analoghi” a quelli individuati, in virtù di accordi o provvedimenti della amministrazione finanziaria locale, si dovrebbe ritenere che, nei riguardi dei professionisti, sia ammessa l’applicazione dei soli primi due articoli (non essendo menzionate, nell’art. 3, le attività professionali).

Inoltre, sarebbe a nostro avviso necessario – sul presupposto che ai compensi *de quibus* siano applicabili sia il regime di deducibilità “condizionato”, di cui al comma 11 dell’art. 110, sia il regime dell’interpello preventivo di cui alla L. n. 413/1991 – modificare il riferimento alla esimente, costituita dalla “prevalenza” della “attività

commerciale effettiva” svolta dall’impresa estera, adeguandola al settore “professionale”. A tale riguardo, riterremo che la “commercialità” debba essere intesa come comprensiva di ogni attività che, se svolta in Italia, comporterebbe l’iscrizione in appositi albi professionali o comunque un’attività riservata e che la “effettività” non debba essere necessariamente dimostrata attraverso l’esistenza di particolari dotazioni strumentali o di personale quanto attraverso la prova di un volume d’affari coerente ed adeguato alla natura dell’attività svolta.

Per quanto attiene alla decorrenza della disciplina in commento, nulla è stabilito nel *decreto*. Può quindi ritenersi, salve probabili integrazioni del testo di legge in sede di conversione, che, in assenza di deroghe espresse, valga quanto previsto dall’art. 3, comma 1, secondo periodo, dello “Statuto dei diritti del Contribuente” (L. n. 212/2000), secondo il quale “relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”.

4.2. Indeducibilità dei canoni di leasing di fabbricati strumentali riferibili al terreno (art. 3, comma 1)

Il comma 1 dell’art. 3 estende alla quota capitale del canone dei contratti di leasing aventi ad oggetto fabbricati strumentali gli effetti dell’art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006 che ha recentemente previsto l’indeducibilità delle quote di ammortamento dei terreni su cui insistono i fabbricati e delle aree pertinenziali (cfr. ns. Circolare informativa, n. 6/2006, par. 4.2.).

La disposizione sancisce, quindi, il principio di equivalenza fra l’acquisizione del bene in proprietà e l’acquisto attraverso un contratto di leasing, confermando quanto già sostenuto dall’Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004, secondo cui non sono deducibili i canoni di locazione relativi a terreni acquisiti in leasing alla stregua delle quote di ammortamento dei medesimi beni.

Sostituendo il comma 8 dell’art. 36 del D.L. n. 223, la norma stabilisce che le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006,

sia per le quote di ammortamento che per la quota capitale dei canoni relativi ai fabbricati costruiti, acquistati o acquisiti nel corso di precedenti periodi di imposta.

Pertanto, il regime di indeducibilità dei canoni si applica ai contratti di leasing già in corso alla predetta data. Resta invece ferma la deducibilità della quota interessi del canone di locazione secondo le ordinarie disposizioni in tema di reddito di impresa (art. 96 del TUIR).

La norma non stabilisce specifiche modalità con le quali individuare la quota capitale del canone di locazione riferibile al terreno, posto che si limita a richiamare le disposizioni del comma 7 dell'art. 36 del D.L. n. 223. Deve pertanto ritenersi che, anche per i contratti di leasing, il costo dell'area sia quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da tecnici iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili, non potendo comunque essere inferiore - ai fini fiscali - alle percentuali del 20% del costo complessivo ovvero del 30% nel caso di fabbricati industriali. Restano quindi aperti i problemi già individuati nella ns. Circolare n. 6/2006, cui si rinvia, e, in particolare, quello della data cui la perizia debba far riferimento, posto che la norma non contiene indicazioni al riguardo.

Il compito delle società di leasing sarebbe stato più agevole ove la norma avesse previsto esclusivamente un criterio forfetario di determinazione del costo riferibile al terreno che prescindesse dal valore di perizia. Considerata la formulazione della norma, il criterio forfetario è tuttavia ammesso soltanto nel caso in cui il valore di perizia del terreno sia inferiore a quello determinato applicando al costo complessivo le percentuali del 20 o 30%.

Si deve ritenere che la quota (capitale) di canone riferibile al terreno, indeducibile per l'utilizzatore, vada ad aumentare il costo fiscalmente riconosciuto sostenuto in sede di riscatto del bene, pena la doppia imposizione in caso di dismissione del bene. Infatti, se l'acquisto mediante un contratto di leasing è equiparato all'acquisto in proprietà, l'utilizzatore che riscatta il fabbricato non dovrebbe trovarsi in una posizione peggiore rispetto a quella di acquisto diretto del cespite, in cui non è

dubbio che la quota non ammortizzata riferibile al terreno costituisca comunque costo fiscalmente riconosciuto per la determinazione della plus/minusvalenza realizzata in caso di cessione del fabbricato.

4.3. Disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali (art. 3, commi 5 e 6)

I commi 5 e 6 dell'art. 3 modificano le decorrenze di alcune disposizioni, introdotte dal D.L. n. 223/2006, riguardanti le perdite fiscali (cfr. ns. Circolare n. 6/2006, par. 5.2.e 5.3).

In particolare, la modifica alla disciplina delle perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione, che ne consente il riporto a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva, si applica alle perdite realizzate a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006), e quindi dal 2006 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare. Viene pertanto eliminata la previsione che le perdite realizzate nei periodi di imposta precedenti al 2006, prive dei suddetti requisiti e non ancora utilizzate, possano essere computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi a quello di formazione, ma non oltre l'ottavo. Tale previsione avrebbe trasformato le perdite a riporto illimitato realizzate a partire dal 1997, e non riconducibili ad attività iniziate da società di nuova costituzione, in perdite riportabili nei successivi otto periodi di imposta, comportando di fatto una applicazione retroattiva della norma su cui avevamo espresso le ns. perplessità (cfr. par. 5.2 della ns. Circolare n. 6/2006).

Viene inoltre stabilito che per le perdite relative ai primi tre periodi di imposta formatesi anteriormente al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 resta ferma l'applicazione della norma antielusiva dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73.

Il successivo comma 6 modifica la decorrenza della disciplina sul riporto delle perdite fiscali in caso di opzione per la trasparenza, diretta a impedire l'utilizzo delle perdite pregresse da parte dei soci delle società trasparenti per compensare i redditi delle società partecipate (cfr. par. 5.3 della ns. Circolare n. 6/2006). La nuova

disciplina ha effetto con riferimento ai redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta che iniziano successivamente al 4 luglio 2006, anziché dal periodo di imposta in corso a tale data. In sostanza, nel caso di società partecipanti e partecipate con esercizi coincidenti con l'anno solare, la disposizione si applica ai redditi imputati per trasparenza nel 2007 relativi a società partecipate che hanno chiuso anch'esse l'esercizio nel 2007.

Anche in tal caso, è stabilito che per i redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta precedenti si applica l'art. 37-bis del DPR n. 600/73.

4.4. Disposizioni in materia di contratti di "pronti contro termine" e di "mutuo" aventi ad oggetto partecipazioni (art. 3, comma 2)

L'art. 3, comma 2, del *decreto* modifica l'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 461/1997 (cioè del decreto delegato con il quale era stata riordinata la disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi in attuazione dell'art. 3, comma 160, della L. n. 662/1996), per adeguarne il disposto normativo alla disciplina in materia di tassazione degli utili societari introdotta per effetto della riforma dell'IRES, di cui al D.Lgs. n. 344/2003. Secondo il successivo comma 3, la nuova disciplina si applica ai "contratti stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto*" (e quindi dal 3 ottobre c.a., ai sensi dell'art. 48).

La disciplina oggetto di modifica riguarda le operazioni di "pronti contro termine", di riporto e di "mutuo di titoli garantito" che abbiano ad oggetto partecipazioni, cioè azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni, di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR, i cui proventi sono qualificati come utili distribuiti dalla società emittente e per i quali l'ordinamento tributario italiano detta particolari disposizioni volte ad evitarne la doppia imposizione economica, prima, come utili societari, in capo alla società emittente e, quindi, come dividendi, in capo al percettore, sebbene non in via generalizzata e secondo regole diverse in ragione dello *status* del percettore. La modifica riguarda proprio la doppia imposizione economica degli utili percepiti dall'acquirente a pronti o dal mutuatario.

Prima di entrare nel merito della modifica, è opportuno ricordare, in estrema sintesi e senza entrare in casi particolari, che, nel regime precedente la riforma di cui al D.Lgs. 344/2003, la doppia imposizione era evitata mediante l'attribuzione, al percettore dei dividendi, di un credito d'imposta, commisurato all'imposta sul reddito gravante in Italia sugli utili distribuiti; detto credito d'imposta era peraltro attribuito solo in caso di concorso dei dividendi alla formazione del reddito complessivo del percettore.

Il credito d'imposta non spettava, quindi, né sugli utili distribuiti da società non residenti né ai soci non residenti.

Nei confronti del percettore residente la doppia imposizione era, integralmente o parzialmente, eliminata solo per i soggetti IRPEG "commerciali", qualora la partecipazione fosse quanto meno di "collegamento" ai sensi dell'art. 2359 del codice civile.

Dopo la riforma, invece, il metodo adottato dal legislatore è quello della esclusione da imposta dei dividendi, di fonte tanto italiana quanto estera, in capo al percettore residente, sempreché gli stessi concorrano alla formazione del reddito complessivo. Peraltro, sempre in estrema sintesi e con salvezza di regimi particolari, detta esclusione compete:

- nella misura del 95%, solo per i soggetti passivi IRES, commerciali (art. 89, comma 2, TUIR) e non [art. 4, comma 2, lett. q), del D.Lgs. n. 344/2003];
- nella misura del 60%, solo per le partecipazioni detenute nell'esercizio di imprese commerciali (art. 59 TUIR);
- nella misura del 60%, per le partecipazioni, "qualificate" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), del TUIR, detenute da persone fisiche, e per le partecipazioni, qualificate e non, detenute da soggetti diversi dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali (art. 47, comma 1, TUIR).

Inoltre, nei riguardi dei percettori:

- persone fisiche, non titolari di una partecipazione "qualificata", l'intero dividendo è obbligatoriamente assoggettato a ritenuta alla fonte nella misura del 12,50% (art. 27, comma 1, DPR n. 600/1973);

- esenti dall'imposta sul reddito delle società, l'intero dividendo è obbligatoriamente assoggettato a ritenuta alla fonte nella misura del 27% (art. 27, comma 5, DPR n. 600 cit.);
- non residenti, l'intero dividendo è assoggettato a ritenuta alla fonte nella misura del 27%, eventualmente riducibile al 15%, o del 12,5% per le azioni di risparmio (art. 27, comma 3, DPR n. 600 cit.), salve le minori aliquote convenzionali.

Avuto riguardo al sopra descritto scenario, la disposizione su cui è intervenuto il *decreto* era, fin dalla sua emanazione, connotata da finalità *antielusive* (cfr. la Circolare Ministeriale n. 165/E del 1998, cap. I, par. 1.2.3), prevedendo che qualora, nel corso dell'operazione, si fosse verificato uno "stacco" di dividendi percepiti dal cessionario a pronti o dal mutuatario delle partecipazioni, per evitare la doppia imposizione in capo al percettore, si dovessero applicare le regole in tema di credito d'imposta che sarebbero state applicabili nei confronti del dante causa, cioè del cedente a pronti o del mutuante. Si evitava, così, che i dividendi ricevessero un trattamento più favorevole di quello spettante al dante causa, e che detto beneficio fosse attribuito, in tutto o in parte, allo stesso dante causa in via negoziale, attraverso un corrispondente aggiustamento del prezzo a termine oppure del "*manufactured dividend*".

La disciplina antielusiva era ed è completata da quella dettata in materia di ritenute dagli artt. 26, comma 3-*bis*, e 26-*bis*, comma 2, del DPR n. 600/1973, con applicazione di una ritenuta alla fonte sui proventi, compresi quelli corrispondenti agli utili messi in pagamento durante le operazioni di pronti contro termine o mutuo di titoli partecipativi, conseguiti dal dante causa dei titoli, applicando la medesima aliquota cui sarebbero stati assoggettati gli utili se percepiti direttamente.

Occorre, infatti, considerare che le operazioni in parola, pur comportando il trasferimento della proprietà dei titoli, costituiscono, sotto il profilo contabile e tributario, un'operazione di impiego del capitale, verso un determinato rendimento, costituente reddito di capitale, e non sono qualificate come cessioni che comportino il realizzo di plusvalenze/redditi diversi, in quanto il trasferimento della proprietà dei titoli opera solo in via temporanea, in vista della loro retrocessione a termine. Nella

determinazione del rendimento, si tiene inoltre normalmente conto dei frutti (proventi) staccatisi dai titoli, e percepiti dal proprietario "temporaneo" (cessionario a pronti o mutuatario), per attribuirli all'originario proprietario. Tuttavia, secondo il nostro ordinamento tributario, detti frutti sono comunque imputati, a titolo originario, al proprietario "temporaneo", sia quando agisca nell'esercizio di impresa commerciale (cfr. l'art. 89, comma 6, del TUIR, per i titoli acquisiti in base a "pronti contro termine", cui rinvia l'art. 7, comma 2, del D.L. n. 6/1996, per i titoli acquisiti in base ad un mutuo garantito) sia negli altri casi (cfr. l'art. 45, comma 1, del TUIR e la Circolare Ministeriale n. 165/E cit.).

Tanto premesso, con la modifica in parola si stabilisce che *"al mutuatario o e al cessionario a pronti si applica il regime previsto dall'articolo 89, comma 2" del TUIR "soltanto se tale regime sarebbe stato applicabile al mutuante o cedente a pronti"*.

Secondo la Relazione al decreto *"conseguentemente, per le nuove operazioni di pronti contro termine su titoli azionari (e le altre operazioni considerate), l'esclusione da tassazione sui dividendi staccati nel periodo di durata del contratto potrà essere riconosciuta all'acquirente a pronti cui gli stessi sono attribuiti ai fini fiscali solo quando il cedente a pronti rientri tra i soggetti che possono usufruire dello stesso regime di tassazione"*.

Deve, quindi, ritenersi che, in difetto di applicabilità dell'art. 89, comma 2, TUIR, i dividendi concorrano integralmente alla base imponibile IRES, del mutuatario/acquirente a pronti, e che dunque l'onere fiscale sia del 33% (anziché dell'1,65%).

Sotto il profilo soggettivo, il richiamo al regime di esclusione previsto dall'art. 89, comma 2, del TUIR sembra circoscrivere l'ambito applicativo della disposizione ai soli "acquirenti a pronti" (ovvero mutuatari o riportatori) che rientrino tra i soggetti passivi IRES "commerciali" residenti, di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR. Nei riguardi degli altri proprietari "temporanei" dei titoli, che incassino dividendi, per i quali la doppia imposizione economica degli stessi è temperata da altre disposizioni del TUIR, dovrebbe ritenersi che il regime fiscale non sia influenzato da quello che sarebbe stato applicabile al mutuante o al cedente a pronti

(salva sempre l'applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973).

Sempre sotto il profilo soggettivo, dovrebbe altresì ritenersi che gli effetti penalizzanti della disposizione operino indipendentemente dallo status fiscale del "dante causa" dei titoli (mutuante o cedente a pronti o riportato), e cioè sia quando si tratti di un soggetto fiscalmente non residente in Italia sia quando si tratti di un soggetto residente, diverso da quelli IRES commerciali cui si applica l'art. 89, comma 2, del TUIR.

Non si può, tuttavia, sottacere che un'applicazione generalizzata della disposizione le conferirebbe una portata antielusiva più ampia rispetto a quella originaria. Nei rapporti con controparti non residenti, quando l'operazione abbia ad oggetto titoli esteri, il regime che sarebbe stato applicabile in Italia nei riguardi del dante causa sarebbe stato quello della assoluta non imponibilità dei dividendi per difetto del presupposto di territorialità (art. 3, comma 1, TUIR). Conseguentemente, la disposizione in commento non avrebbe più la funzione di impedire una perdita di gettito per l'Erario, bensì quella di derogare al regime ordinario di imposizione dei dividendi in ragione della sola modalità di acquisizione dei titoli e del relativo "frutto".

Inoltre, nei rapporti con controparti residenti, la disposizione non tiene conto del regime di tassazione dei dividendi astrattamente applicabile nei confronti del dante causa, regime che non prevede mai la loro integrale tassazione ovvero la prevede ma limita il prelievo al 12,5% del loro ammontare (27% nei riguardi dei soggetti "esenti" dall'imposta sul reddito delle società). In tal caso, si verificherebbe una accentuazione del fenomeno della doppia imposizione economica del dividendo in ragione della sola modalità di acquisizione dei titoli.

Nei casi sopra descritti, l'aggravio impositivo sui dividendi si potrebbe giustificare solo in relazione alla deducibilità dal reddito d'impresa dei costi sostenuti per remunerare la controparte, estera o domestica, in modo analogo alle limitazioni alla deducibilità stessa recentemente introdotte in materia di "*dividend washing*", di cui

all'art. 109, comma 3-*quater*, del TUIR, che, come noto, rende applicabili le norme antielusive ai "differenziali negativi di natura finanziaria" derivanti da operazioni su azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni.

5. Novità in materia di IRPEF

5.1. *Stock option*

L'art. 3, comma 12, apporta rilevanti modifiche alla disciplina sulle *stock option* recentemente inasprita dal D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con L. n. 248/2006 (cfr. ns. Circolare informativa n. 4/2006, par. 5.2.).

In estrema sintesi, e con riserva di tornare sull'argomento anche in relazione alle prevedibili modifiche che verranno apportate in sede di conversione del decreto, le modifiche in vigore consistono da un lato nell'eliminazione del cd. "parametro retributivo", che, ricordiamo, stabiliva che il valore delle azioni assegnate non superasse, per ciascun periodo di imposta, la retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo d'imposta precedente e, dall'altro nell'aggiunta ai vincoli originariamente previsti nell'art. 51, comma 2, lett. g-bis) (7) per il godimento dell'agevolazione, delle seguenti ulteriori condizioni (8):

- che, al momento in cui l'opzione è esercitata, la società risulti quotata in mercati regolamentati. Come conferma la Relazione governativa, la condizione della quotazione deve essere verificata in capo alla società emittente le azioni assegnate, e, quindi, l'esclusione dal beneficio opera se le azioni a servizio del piano non sono quotate al momento dell'assegnazione.

⁷ Ossia: 1) la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente deve essere almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta; 2) i titoli o i diritti posseduti dal dipendente non devono rappresentare una percentuale di diritti di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10%.

⁸ Riteniamo che tali condizioni sono irrilevanti sia per: i) l'assegnatario non residente in Italia che, al momento dell'assegnazione, non svolge attività di lavoro dipendente in Italia oppure non riveste incarico di amministratore per una società italiana; ii) l'assegnatario residente in Italia ma che, al momento dell'assegnazione, svolge attività di lavoro dipendente all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto per un periodo superiore a 183 giorni (dipendenti del Gruppo alle esclusive dipendenze di una *branch* estera, che non percepisce altre retribuzioni/compensi imponibili in Italia in relazione al medesimo al rapporto di lavoro. In entrambi i casi, il *fringe benefit* derivante dall'assegnazione delle azioni non è comunque imponibile in Italia.

Rientrano invece nella disciplina di favore e, sempreché siano rispettate le altre condizioni, i piani di *stock option* deliberati da società non quotate, con azioni al servizio del piano emesse dalla società capogruppo quotata;

- che l'opzione sia "esercitabile" non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione. L'utilizzo del termine "esercitabile" sembra letteralmente richiedere che l'obbligo di un *vesting period* non inferiore a tre anni sia previsto già nei regolamenti dei piani di *stock option*, e non che l'opzione sia in fatto esercitata dopo il decorso del triennio. Tale interpretazione, se potrebbe valere per il futuro, non può peraltro penalizzare ingiustificatamente piani deliberati in precedenza. Riteniamo, quindi, che - come chiarito dalla Relazione governativa - l'osservanza del periodo di *vesting period* triennale, a pena di perdita dell'agevolazione, debba essere verificata in fatto, senza necessità di modificare i regolamenti dei piani per recepire la condizione prevista dalla nuova normativa.
- che il beneficiario mantenga per almeno i 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 ⁽⁹⁾.

Riteniamo che la *ratio* della disposizione sia quella di consentire al dipendente assegnatario l'immediato recupero, sotto forma di corrispettivo della vendita, di un importo corrispondente all'esborso sostenuto per la sottoscrizione di tutte le azioni assegnate, di talchè oggetto del vincolo sarebbe un investimento corrispondente alla plusvalenza latente (differenza tra il valore "normale" dei titoli assegnati e lo *strike price*) che, in difetto di osservanza della condizione, sarebbe tassata come reddito di lavoro dipendente. Posto che il vincolo deve essere costituito all'atto dell'assegnazione, ne consegue che può essere oggetto di cessione un numero di azioni sottoscritte pari alla differenza tra il loro totale ed il numero risultante dalla divisione della suddetta plusvalenza latente (al lordo dell'imposta sul capital gain) per il valore normale assunto ai fini del calcolo della stessa plusvalenza (e, quindi, in base alle disposizioni di cui all'art. 9 del Tuir).

⁹ In base alla disciplina in vigore dal 5 luglio al 2 ottobre, il vincolo di indisponibilità operava per tutte le azioni assegnate.

Per i titoli così quantificati sussiste l'onere di non cedere né costituire in garanzia le azioni per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione, pena la tassazione come reddito di lavoro dipendente dell'intera plusvalenza latente determinata in sede di assegnazione. A nulla rileva il diverso valore che le azioni potranno avere al momento della cessione (valore che influenzerà esclusivamente l'importo dell'eventuale plusvalenze/minusvalenza derivante dalla cessione), né il quantitativo ceduto delle azioni "vincolate", nel senso che in caso di cessione o di costituzione in garanzia anche di parte di esse, il regime di esonero decade con riguardo alla totalità delle azioni oggetto della medesima assegnazione.

Da tale ricostruzione della fattispecie emerge che, in caso di cessione parziale delle azioni nei limiti descritti, può verificarsi una doppia imposizione a diverso titolo dello stesso reddito, una volta con l'imposta sostitutiva e una seconda come plusvalenza soggetta a IRPEF come lavoro dipendente, in violazione del principio che vieta la doppia imposizione dello stesso reddito (art. 163, TUIR e art. 67 del DPR n. 600/73) ⁽¹⁰⁾.

La inversione del momento di tassazione rispetto alla previsione ordinaria (azioni costituenti reddito di lavoro dipendente in natura successivamente cedute) non rende agevole l'applicazione dell'art. 68, comma 6, del TUIR, in base al quale si assume come costo o valore di acquisto quello già assoggettato a tassazione come

¹⁰ L'intento pratico perseguito dal legislatore, di consentire la cessione di un numero di azioni corrispondenti per valore alla provvista necessaria per l'esercizio delle opzioni esercitate, non è compatibile con una tassazione immediata della plusvalenza sulla cessione delle azioni stesse. Se si fosse considerata la tassazione della plusvalenza come reddito diverso, si sarebbe dovuto fare riferimento all'investimento al netto dell'imposta sui *capital gains*. Il problema del mantenimento di un investimento pari alla plusvalenza (lorda) da un lato e, dall'altro evitare la doppia imposizione, potrebbe essere risolto, con intervento normativo, nel senso di imputare l'intero costo di esercizio delle opzioni al pacchetto ceduto all'atto dell'assegnazione e, conseguentemente, di attribuire un costo zero alle altre azioni. In questo modo si rinvierebbe la tassazione come reddito di lavoro dipendente o come reddito diverso, della plusvalenza latente reinvestita in azioni per obbligo di legge, pena la decadenza dal beneficio fiscale. In alternativa si potrebbe consentire lo scomputo dell'imposta sostitutiva dall'IRPEF, come previsto dall'art. 5, comma 4, ultimo periodo del D.Lgs. n. 461/1997 che consente lo scomputo dall'imposta sui redditi dell'eventuale imposta sostitutiva pagata fino al superamento delle percentuali di partecipazioni o di diritti di voto che individuano le partecipazioni non qualificate, di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-bis), del TUIR. A detta modifica normativa dovrebbe seguire, coerentemente, un chiarimento da parte dell'Agenzia dell'Entrate nel senso di far corrispondere all'investimento un importo corrispondente alla plusvalenza latente al netto dell'imposta sostitutiva sul capital gain realizzato in sede di prima cessione.

reddito di lavoro; nel caso, il valore normale all'atto dell'acquisto. Tale disposizione si applica agevolmente nell'ipotesi di cessione della totalità delle azioni oggetto della medesima assegnazione, in cui il valore normale assorbe il prezzo di acquisto (prezzo di esercizio) e la plusvalenza tassata come reddito di lavoro dipendente con riguardo a tutte le azioni assegnate. Quando, invece, come previsto dalla norma, non ricorre una corrispondenza quantitativa tra il compendio delle azioni oggetto della cessione (nel caso di specie, azioni vincolate), il cui valore costituisce, al tempo stesso, base imponibile della tassazione come reddito di lavoro dipendente e costo delle azioni ai fini del *capital gain*, e l'insieme delle azioni (oggetto della medesima assegnazione), cui si commisura la plusvalenza tassata, assumere come costo del compendio vincolato il valore normale al momento dell'assegnazione preclude il recupero come costo fiscalmente riconosciuto ai fini del calcolo del *capital gain* dell'intero importo assoggettato a tassazione. Il divieto di doppia imposizione dovrebbe, quindi, privilegiare un'interpretazione che imputi, quale maggior costo unitario (in aggiunta al costo originario di esercizio dell'opzione) delle azioni "vincolate" l'intera plusvalenza tassata come reddito di lavoro con riferimento all'intero compendio.

Se, come accennato, la doppia imposizione deriva dalla circostanza che le norme postulano la priorità logica della acquisizione come reddito in natura rispetto alla cessione produttiva di reddito diverso, mentre, nel caso tale cessione è possibile in un momento anteriore a quello in cui avviene la tassazione come reddito di lavoro dipendente (essendo la cessione stessa presupposto per la tassazione della plusvalenza come reddito di lavoro dipendente), dovrebbe prevalere una ricostruzione della fattispecie che consenta di computare come costo della quota di partecipazione ceduta non solo quello unitariamente riferibile alle azioni "vincolate", ma quello che ha concorso a formare la base imponibile del lavoro dipendente.

Una soluzione pragmatica in tal senso potrebbe essere ottenuta mantenendo ben distinta nel deposito amministrato la quota di azioni "vincolate", senza computarle con quelle "libere" non cedute o con altre ai fini del costo. Sarebbe così possibile imputare loro - in caso di cessione entro il quinquennio - il maggior costo derivante dalla tassazione come reddito di lavoro e ottenere un costo unitario da scomputare in sede di successiva cessione.

Così facendo, si avrebbe il vantaggio di trattare unitariamente, ai fini della disciplina dei redditi diversi, il pacchetto azionario oggetto di un'unica assegnazione, facendo emergere in sede di cessione delle azioni (a parità di prezzi di cessione) una probabile minusvalenza, corrispondente alla plusvalenza realizzata in sede di prima cessione; minusvalenza, compensabile nei modi ordinari con plusvalenze della stessa natura.

Per consolidare tale maggior costo, l'intermediario presso cui è costituito il deposito amministrato dovrebbe avere comunicazione dal datore di lavoro del valore della plusvalenza latente, assoggettabile come reddito di lavoro dipendente già in sede di accensione del deposito amministrato e tenerne conto ove le azioni vincolate dovessero essere cedute nel quinquennio ⁽¹⁾.

Come per le recenti modifiche di cui al D.L. n. 223/2006, ricorre il problema della tassazione come reddito di lavoro dipendente della plusvalenza potenziale nel caso in cui il dipendente venda (o costituisca in garanzia), anche per quota, le azioni di cui è obbligatorio il possesso per cinque anni.

¹⁾ Il seguente esempio numerico dovrebbe chiarire quanto esposto nel testo:

Azioni spettanti	1.000
Prezzo unitario di esercizio dell'opzione	€ 4
Prezzo di esercizio totale	€ 4.000
Valore normale unitario	€ 7,5
Valore normale totale (1.000*7,5)	€ 7.500
Plusvalenza latente	€ 3.500
Azioni vincolate (3.500:7,5)	467
Azioni negoziabili nel quinquennio	533
capital gain realizzato su azioni negoziabili (1° cessione) Si presume che il prezzo di cessione è pari al valore normale (7,5-4) * 533	1.865,5
Imposta sul capital gain (12,5% * 1865,5)	€ 233,18
Reddito di lavoro dipendente per vendita azioni vincolate nel quinquennio	€ 3.500
Irpef dovuta	€ 1.505
Costo fiscalmente riconosciuto delle azioni vincolate 4+(3.500:467)	€ 11,5
Minusvalenza determinata in sede di cessione (ipotizziamo per semplicità che le azioni siano vendute sempre a 7,5) (7,5-11,5)*467	€ 1.868
Risparmio da riconosce su altre plusvalenze 12,5%* 1868	€ 233,5

Dall'esempio risulta che - a parità di valori - il risparmio fiscale sulla minusvalenza determinata in sede di cessione delle azioni vincolate corrisponde sostanzialmente all'onere dell'imposta sul *capital gain* subito in sede di cessione delle azioni "libere".

A tale proposito vale quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28 del 2006, a commento della modifica all’art. 51, lett. g-bis), operata dal D.L. n. 223/2006. Nella suddetta Circolare, l’Agenzia delle Entrate ha individuato le modalità di applicazione dell’IRPEF nel caso in cui, durante il quinquennio, si cessi il rapporto con il datore di lavoro o, comunque, con il sostituto, stabilendo in via interpretativa che il datore di lavoro che assegna le azioni sia tenuto ad informare i destinatari dell’assegnazione “agevolata” circa l’obbligo di comunicare tempestivamente allo stesso le eventuali cessioni delle azioni, anche se successive all’eventuale cessazione del rapporto di lavoro.

Pur in assenza di precisi riferimenti normativi, l’Agenzia, in analogia a quanto previsto dall’art. 23 del D.P.R. n. 600/73 per il caso di più datori di lavoro succedutisi nel periodo d’imposta, ha, inoltre, ritenuto che qualora il dipendente abbia mutato datore di lavoro nel quinquennio, o sia andato in pensione, il datore di lavoro che ha concesso la *stock option* debba comunicare al nuovo datore di lavoro o all’Ente previdenziale l’importo da assoggettare a tassazione con gli altri redditi, di lavoro o da pensione, percepiti nel periodo d’imposta in cui è avvenuta la vendita, anche parziale, delle azioni.

Ha, inoltre, affermato che ove il dipendente non abbia intrapreso altro rapporto di lavoro dipendente né sia titolare un trattamento pensionistico, la ritenuta deve essere comunque operata dal datore di lavoro che aveva assegnato le azioni, previa comunicazione della cessione da parte del lavoratore cessato e corresponsione della relativa provvista.

Quanto alla *decorrenza della nuova disciplina*, va rilevato che il *decreto* non ne prevede una diversa da quella del decreto stesso. Si deve, quindi, ritenere che le nuove disposizioni sono applicabili alle azioni la cui assegnazione è successiva all’entrata in vigore del decreto, e quindi a partire dal 4 ottobre 2006.

Ne consegue che nel periodo di imposta 2006 ricorrerebbero tre regimi impositivi diversi e cioè:

- per le opzioni esercitate fino al 4 luglio, il regime dell'art. 51, comma 2, lett. g-bis), prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 223/1996;
- per le opzioni esercitate dal 5 luglio al 2 ottobre, il regime modificato dal D.L. n. 223/1996, e quindi condizionato prevalentemente dal vincolo del parametro retributivo e da quello di incedibilità totale delle azioni per cinque anni;
- per le opzioni esercitate dal 3 ottobre, il regime sopra descritto, con sostanziale ridimensionamento dei vincoli posti dal precedente decreto.

Particolari difficoltà pone il regime delle azioni assegnate tra il 5 luglio e il 2 ottobre in relazione alla condizione della incedibilità (o divieto di costituzione in garanzia) di tutte le azioni assegnate in detto periodo. A nostro avviso, posto che la cessione delle azioni costituisce il presupposto impositivo del reddito di lavoro dipendente, le condizioni per beneficiare del regime agevolativo dovrebbero sussistere con riguardo al testo dell'art. 51, comma 2, lett. g-bis) vigente alla data in cui ricorrono gli eventi e non a quello vigente al momento dell'assegnazione.

Si dovrebbe ritenere, quindi, che anche le azioni assegnate nel suddetto periodo e non cedute possano essere cedute per un controvalore corrispondente all'esborso del dipendente, senza far cessare il regime di sospensione d'imposta su quelle invendute, sempreché, ovviamente, ne ricorrano le condizioni *pro-tempore* vigenti. E' comunque auspicabile che il regime sia oggetto di un intervento normativo diretto a semplificare il trattamento di fattispecie sostanzialmente identiche in breve lasso di tempo, intervento già presente negli emendamenti presentati dal Governo.

5.2. *Persone fisiche non residenti - Ripristino della c.d. "no tax area" per il 2006*

Il comma 7 dell'art. 3 del *decreto* ripristina per l'anno 2006, la fruizione della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (art. 11, TUIR) ai soggetti non residenti in Italia, stabilendo che sia applicabile anche per tale periodo d'imposta l'articolo 3, comma 1, del TUIR, nel testo vigente alla data del 3 luglio 2006 e cioè prima dell'entrata in vigore dell'art. 36, comma 22, lett. a), del D.L. n.

223/2006, che aveva escluso dall'applicazione della *no-tax area* i soggetti non residenti per il periodo d'imposta 2006 (cfr. ns. Circolare n. 4/2006, par. 5.5).

Nella relazione governativa al *decreto* si precisa che la proroga è limitata al solo anno 2006, atteso che la *no-tax area* risulta abrogata dal 2007, sostituita da specifiche detrazioni aventi la stessa finalità perequativa.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 28/2006, aveva precisato, con riferimento agli adempimenti a carico del sostituto d'imposta, che l'esclusione dell'applicazione della *no-tax area* per i non residenti trovava applicazione sulle retribuzioni corrisposte a decorrere dal 4 luglio 2006. Per effetto della reintroduzione della *no-tax area* per il periodo di imposta 2006, il sostituto d'imposta che ha erogato retribuzioni a soggetti non residenti nel periodo compreso tra il 4 luglio e il 2 ottobre compreso, dovrà provvedere al riconoscimento della deduzione spettante in sede di conguaglio di fine anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno.

5.3. *Campione d'Italia (art. 3, commi 8, 9, 10 e 11)*

Il comma 8 dell'art. 3 introduce nel TUIR un art. 188-*bis*, riguardante le modalità di conversione dei redditi in franchi svizzeri prodotti nel comune di Campione d'Italia, volto a superare l'avvenuta abrogazione dell'art. 188 del TUIR ad opera dell'art. 36, comma 31, del D.L. n. 223/2006, anch'esso disciplinante tale materia.

Com'è noto, l'art. 188 del TUIR disciplinava la conversione in euro dei redditi prodotti in franchi svizzeri nel territorio del comune di Campione d'Italia dai contribuenti persone fisiche iscritte nei registri anagrafici di tale comune, stabilendo che tale conversione, relativamente a redditi non superiori a 200.000 franchi svizzeri, dovesse avvenire sulla base di un tasso convenzionale di cambio individuato con un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. La nuova disposizione (art. 188-*bis*), con decorrenza 2007, stabilisce che i suddetti redditi, sempre per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi svizzeri, sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'art. 9, comma 2, del TUIR, ridotto forfetariamente del 20%. Come per il precedente art. 188, ai fini dell'art. 188-*bis* si

considerano iscritte nei registri anagrafici del comune di Campione d'Italia anche le persone fisiche aventi domicilio fiscale nel medesimo comune le quali, già residenti nel comune di Campione d'Italia, sono iscritte nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dello stesso comune e residenti nel Canton Ticino della Confederazione Elvetica.

Con disposizione transitoria contenuta nel comma 11 dell'art. 3, per l'anno 2007 il tasso convenzionale di cambio è stabilito in misura pari 0,52135 euro per ogni franco svizzero.

Per l'anno 2006 il comma 9 stabilisce che l'art. 188 del TUIR si applica nel testo vigente alla data del 3 luglio 2006, ossia prima dell'abrogazione ad opera del D.L. n. 223/2006, di modo che il tasso di cambio convenzionale applicabile a tale anno è quello individuato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in data 27 ottobre 2005, pari a 0,40515 euro per ogni franco svizzero. In sostanza, con l'intervento normativo in esame viene ripristinata per l'anno 2006 l'applicazione dell'art. 188 del TUIR, la cui abrogazione viene espressamente revocata dal comma 10.

6. Modifiche in materia di riscossione

6.1. Sintesi delle modifiche

L'art. 2 del *decreto* introduce talune modifiche dirette a potenziare l'attività di riscossione delle imposte. Esse interessano la società Riscossione S.p.A., e segnatamente la procedura di affidamento e remunerazione del servizio, quella di discarico per inesigibilità e reinscrizione nei ruoli, la rappresentanza dei concessionari, nonché, nell'ambito della disciplina sulla riscossione delle imposte, la procedura per l'esproprio del quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro, quella concernente i pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni e quella relativa al pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta; si attribuiscono inoltre agli agenti della Riscossione S.p.A. le facoltà ed i

poteri riconosciuti in materia di accertamento ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

Sempre all'art. 2 sono state inserite disposizioni dirette a semplificare la riscossione di determinate entrate, e segnatamente si stabilisce che la tariffa riscossa dal gestore del servizio idrico integrato di cui all'art. 156 del D.lgs. n. 152/2006 rientra tra le entrate iscrivibili a ruolo soggette a riscossione coattiva; è inoltre possibile effettuare la compensazione di cui all'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997 anche per i contributi associativi riscossi dagli enti previdenziali ai sensi della L. n. 311/1973. In tale ultimo caso è previsto, a favore dell'Agenzia delle entrate, il rimborso degli oneri da essa sostenuti per garantire il servizio di riscossione dei predetti contributi, da disciplinare con apposita convenzione stipulata tra l'Agenzia e gli enti interessati.

6.2. Modifiche al servizio nazionale della riscossione

L'art. 2, commi 1, 4, 5 e 11 del decreto modificano l'art. 3 del D.L. n. 203/2005 che sopprime, dal 1° ottobre 2006, il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione attribuendolo all'Agenzia delle entrate attraverso la Riscossione S.p.A. (cfr. la ns. circ. inf. n. 6/2005, pag. 6).

In particolare, si sopprime l'obbligo, prima previsto, di nominare la maggioranza del consiglio d'amministrazione di Riscossione S.p.A. scegliendo tra i dirigenti di vertice dell'Agenzia delle entrate o dell'INPS; inoltre, si stabilisce che a seguito dell'acquisto dei rami d'azienda da parte delle banche che hanno operato la gestione diretta dell'attività di riscossione, i privilegi e le garanzie di qualsiasi tipo, da chiunque prestate o comunque esistenti a favore del venditore, nonché le trascrizioni nei pubblici registri degli atti d'acquisto dei beni oggetto di locazione finanziaria compresi nella cessione, conservino la loro validità e il loro grado a favore dell'acquirente, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, previa pubblicazione di apposito avviso nella Gazzetta Ufficiale.

E' stata, inoltre, modificata la remunerazione per lo svolgimento da parte di Riscossione S.p.A. e delle società dalla stessa partecipate dell'attività di riscossione

mediante ruolo per gli anni 2007 e 2008. In sostanza, nella ripartizione interna tra le aziende divenute di proprietà di Riscossione S.p.A. del compenso complessivamente stabilito per l'attività di riscossione non opererà il criterio previsto per le società concessionarie dall'art. 4, comma 119, della L. n. 350/2003 (cioè il mantenimento della remunerazione ad abitante servito in vigore sino al 1999).

Infine, per un maggiore coordinamento tecnico-normativo, si stabilisce che la Riscossione S.p.A. e le società da questa partecipate sono "complessivamente denominati agenti della riscossione", denominazione, peraltro, già adottata dal legislatore ai fini di cui all'art. 35, commi 25 e 26, del D.L. n. 223/2006.

6.3. Interventi alle procedure di affidamento e remunerazione del servizio di riscossione, per inesigibilità e reiscrizione nei ruoli ed in materia di rappresentanza in giudizio

I commi 2, 3 e 14 introducono talune modifiche alle procedure previste dal D.Lgs. n. 112/1999 per l'affidamento e per la remunerazione del servizio di riscossione, nonché per il discarico per inesigibilità e reiscrizione dei ruoli e la rappresentanza in giudizio degli agenti della riscossione.

In particolare, con riferimento alla procedura di affidamento (art. 3 del D.lgs. n. 112/1999), si stabilisce che per l'attività di riscossione spontanea delle entrate di Province ed i Comuni agli agenti della riscossione spetta un compenso maggiorato del 25% rispetto a quello ordinariamente previsto.

Per quanto concerne, invece, la procedura di remunerazione del servizio (art. 17 del D.lgs. n. 112/1999) si stabilisce che se il debitore non paga le somme dovute entro 60 giorni dalla notifica della cartella, egli è tenuto a corrispondere integralmente l'aggio dovuto agli agenti della riscossione; viceversa, se paga nei termini, l'aggio è dovuto nella misura stabilita con decreto e comunque per una quota non superiore al 5% delle somme iscritte a ruolo (in precedenza l'aggio a carico del debitore non doveva essere superiore al 4,65% della somma iscritta a ruolo).

In sostanza s'introduce il principio del trasferimento dell'onere dell'aggio dalla pubblica amministrazione ai debitori, evitando di gravare la collettività di costi che trovano la loro origine nell'inadempimento del contribuente.

Unica eccezione è quella dell'iscrizione a ruolo non conseguente ad inadempimento, e cioè quella della riscossione spontanea, di cui all'art. 32, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 46/1999: in tal caso, l'aggio è a carico dell'ente creditore se il debitore paga entro il 60° giorno dalla notifica della cartella; in caso contrario resta a carico del debitore. Non risulta disciplinata dalla norma l'altra ipotesi di riscossione spontanea di cui all'art. 32, comma 1, lett. b) del citato D.Lgs. n. 46, che si realizza quando, su richiesta del debitore, si ripartisce in più rate la somma da iscrivere a ruolo.

Le spese di notifica della cartella di pagamento sono, com'è noto, a carico del debitore; tuttavia, nel caso in cui il ruolo venga annullato per effetto di un provvedimento di sgravio o se l'agente della riscossione ha trasmesso la comunicazione di inesigibilità, esse restano a carico dell'ente creditore.

Simmetricamente, con riferimento alla procedura di discarico per inesigibilità e reinscrizione dei ruoli, è stato modificato l'art. 20, comma 3, del D.Lgs. n. 112/1999, prevedendo che le somme rimborsate all'agente della riscossione per le spese esecutive e di notifica della cartella di pagamento devono essere restituite all'ente creditore in caso di diniego del diritto al discarico del credito iscritto a ruolo.

In materia di rappresentanza in giudizio, il comma 14 del decreto sostituisce il comma 2 dell'art. 41 del citato D.Lgs. n. 112, al fine di semplificare la procedura di esecuzione e di conseguire risparmi di spese. Si stabilisce, infatti, che l'agente della riscossione può essere rappresentato in giudizio dai dipendenti a ciò delegati, salvo che non sia necessario procedere all'istruzione della causa, nelle ipotesi di ricorso di terzi creditori per l'ammissione al passivo, per intervento nell'esecuzione e di citazione nell'espropriazione presso terzi.

6.4. *Modifiche al sistema di riscossione delle imposte delle imposte sul reddito*

I commi 6, 8 e 12 dell'art. 2 del decreto modificano il D.P.R. n. 602/1973, sostituendo, rispettivamente, l'art. 72-*bis* concernente la procedura per l'espropriazione del quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro, introducendo l'art. 48-*bis* che disciplina i pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, e, infine, inserendo l'art. 28-*ter*, diretto a regolare il pagamento mediante compensazione volontaria con i crediti d'imposta. Tale ultima modifica ha conseguentemente comportato l'introduzione dell'art. 20-*bis* al D.Lgs. n. 46/1999 al fine di definire l'ambito di applicativo di tale forma di compensazione (art. 2, comma 13 del *decreto*).

6.4.1. *Pignoramento dei crediti verso terzi del debitore iscritto a ruolo*

Il nuovo art. 72-*bis* del DPR n. 602/73 prevede, con la sola esclusione dei crediti pensionistici e di quelli impignorabili di cui ai commi 4, 5 e 6 dell'art. 545 c.p.c., che l'atto di pignoramento presso terzi dei crediti del debitore possa contenere, in luogo della citazione, l'ordine al terzo di pagare direttamente al concessionario fino a concorrenza del credito per il quale si procede:

- a) nel termine di 15 giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale modifica;
- b) alle rispettive scadenze per le restanti somme.

In caso inottemperanza all'ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile.

6.4.2. *Pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni*

Il nuovo art. 48-*bis* del DPR n. 602/73 prevede che le Amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica prima di effettuare, a qualunque titolo, pagamenti superiori a € 10.000, siano tenute a verificare, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una

o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

In caso di controllo positivo, le Amministrazioni sospendono il pagamento e inviano una segnalazione all'agente della riscossione competente per territorio affinché proceda al recupero del credito iscritto a ruolo. Tale procedura sarà disciplinata da un Regolamento emanato con decreto dal Ministro dell'economia e delle finanze.

6.4.3. Compensazione volontaria tra debiti iscritti a ruolo e rimborsi d'imposta

Il nuovo art. 28-ter del DPR n. 602/73 stabilisce che l'Agenzia delle entrate, in sede di erogazione di rimborsi d'imposta, deve verificare se il contribuente risulti iscritto a ruolo; in caso affermativo, essa trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo mettendo a disposizione dello stesso, prelevandole dalla contabilità speciale "fondi di bilanci", le somme da rimborsare.

Una volta ricevuta detta segnalazione, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a rispondere entro 60 giorni se intende accettare tale proposta. In caso di accettazione l'agente della riscossione provvede ad effettuare le relative movimentazioni riversando all'ente creditore le somme riscosse entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.

In caso di rifiuto o di mancato tempestivo riscontro alla proposta, invece, cessano gli effetti della sospensione e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.

All'agente della riscossione spetta il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica dell'invito nonché un rimborso forfettario di € 19,36 per coprire gli oneri

sostenuti per la gestione degli adempimenti concernenti la proposta di compensazione.

Le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi telematici e di rendicontazione necessari ai fini dell'applicazione della procedura *de quo* saranno fissate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Ancorché la proposta di compensazione notificata dall'agente della riscossione sia priva di carattere vincolante per il contribuente, non si può sottacere che essa può determinare notevoli ritardi nella riscossione di crediti a fronte di debiti non sempre sussistenti.

Il meccanismo della *compensazione* previsto dall'art. 28-ter del DPR n. 602/73 è ora individuato nel nuovo art. 20-bis del D.L. n. 46/1999.

Esso prevede un ambito applicativo molto ampio che consente di compensare tutte le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle entrate. Pertanto, l'agente della riscossione, una volta ricevuta la segnalazione, formula la proposta di compensazione con riferimento a tutte le somme iscritte a ruolo a carico del soggetto indicato in tale segnalazione.

Le altre Agenzie fiscali e gli enti previdenziali possono, inoltre, stipulare una convenzione con l'Agenzia delle entrate per disciplinare la trasmissione, da parte di quest'ultima, della segnalazione, anche nel caso in cui il beneficiario di un credito d'imposta sia iscritto a ruolo da uno dei predetti enti creditori. Con tale convenzione è regolata anche la suddivisione, tra gli stessi enti creditori, dei rimborsi spese spettanti all'agente della riscossione.

In altri termini, a seguito della stipula della convenzione, il suddetto meccanismo di compensazione diventa applicabile anche nel caso in cui il beneficiario del credito, iscritto a ruolo sia un'altra Agenzia fiscale, un ente previdenziale ovvero un'associazione sindacale (cfr. il successivo par. 6.7.). Tale estensione dovrebbe agevolare sia l'ente creditore nella riscossione che il contribuente debitore, che potrà

usufruire di questa modalità di assolvimento del proprio debito con riferimento a obblighi di pagamento di diversa natura.

6.5. *Ampliamento dei poteri di Riscossione S.p.A.*

Il comma 7 dell'art. 2 del *decreto* introduce all'art. 35 del D.L. n. 223/2006 il comma 25-bis, che, in caso di morosità nel pagamento di somme iscritte a ruolo superiori a € 25.000, attribuisce agli agenti della riscossione, previa autorizzazione del direttore generale di Riscossione S.p.A., i medesimi poteri di accesso, ispezione e verifica di cui all'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, riservati ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria per accertare le violazioni in materia d'imposte dirette e IVA. Gli agenti della riscossione potranno quindi accedere nei locali adibiti allo svolgimento dell'attività (professionale, artistica, d'impresa, ecc.), nelle pubbliche amministrazioni, nelle banche e negli uffici postali, al fine di reperire atti e documenti che permettano d'individuare gli eventuali crediti di cui sono titolari i soggetti morosi e avviare nei confronti dei loro debitori la procedura di pignoramento presso terzi. Se il predetto accesso viene effettuato in locali adibiti ad abitazione si prevede, in analogia a quanto già stabilito in materia di IVA e imposte sul reddito, l'autorizzazione anche del procuratore della Repubblica.

Occorre, infine, rilevare che tale norma completa l'*iter* di modifiche che hanno interessato l'attività degli agenti della riscossione, avviato dagli artt. 35, commi 25 e 26 e 37, comma 4, del citato D.L. n. 223. Tali norme infatti hanno attribuito agli agenti della riscossione e all'Autorità giudiziaria inquirente, sia nel corso di indagini penali che ai fini di prevenzione della criminalità, rilevanti poteri in materia di utilizzazione dei dati di cui dispone l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.P.R. n. 605/1973. (sul punto cfr. le ns. circ. inf. nn. 4, pag. 45, e 5, pag. 3, del 2006).

6.6. *Interventi relativi alla riscossione della tariffa del servizio idrico integrato*

I commi 9 e 10 dell'art. 2 del decreto modificano, rispettivamente, l'art. 156, comma 3, del D.Lgs. n. 152/2006, concernente la riscossione della tariffa del servizio idrico

integrato, e l'art. 17, comma 2 del D.Lgs. n. 46/1999, che individua le entrate riscosse mediante ruolo.

Per effetto delle modifiche apportate, i gestori di tale servizio potranno accedere sia alla riscossione volontaria, con il mod. F24, che a quella coattiva, provvedendo all'iscrizione a ruolo dei corrispettivi non pagati.

6.7. Riscossione del pagamento dei contributi associativi tramite gli enti previdenziali

I commi 15 e 16 dell'art. 2 del decreto contengono, rispettivamente, una norma di carattere interpretativo ed una di carattere procedurale concernenti la riscossione dei contributi associativi tramite gli enti previdenziali.

In particolare, il comma 15 stabilisce che sono compresi nel sistema dei versamenti unitari con compensazione, previsto dal D.Lgs. n. 241/1997, anche il pagamento, effettuato ai sensi della L. n. 311/1973, dei contributi dovuti dai propri iscritti alle associazioni sindacali a carattere nazionale e di quelli per l'assistenza contrattuale stabiliti nei contratti di lavoro.

Tale norma consente, quindi, la riscossione dei predetti contributi con la stessa procedura valida per le entrate erariali, regionali e contributive, a favore di associazioni sindacali e simili, che hanno difficoltà a riscuotere i contributi degli iscritti.

Il comma 16, infine, prevede che per il servizio di riscossione dei predetti contributi sia dovuto all'Agenzia delle entrate il rimborso degli oneri da essa sostenuti. Le modalità di trasmissione dei flussi informativi nonché il rimborso delle spese relative alla riscossione sono disciplinate da apposita convenzione stipulata tra l'Agenzia delle entrate e gli enti interessati.

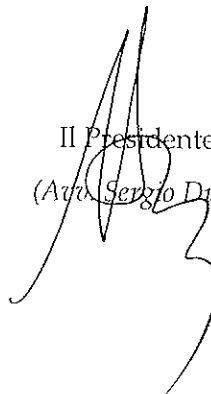
* * *

Il provvedimento contiene, inoltre, altre disposizioni fiscali in materia di accise, incentivi alle imprese, di dismissione di immobili pubblici, editoria, ecc., che non interessano direttamente il Gruppo.

Ci riserviamo di intervenire sulla complessa materia in sede di conversione del *decreto* ovvero in sede di esame della L. finanziaria.

Distinti saluti.

Il Presidente
(~~Aut.~~ Sergio Dus)



SD/SG/NM/FDA/CLP/PM/sm/circ072006

