



PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. 30 SETTEMBRE 2005, N. 203,
CONV. DALLA LEGGE 2 DICEMBRE 2005, N. 248
(Misure di contrasto all'evasione fiscale
e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria)

Documento n. 32 del 19 dicembre 2005

SCHEDA DI LETTURA

Via Paisiello 24, 00198 Roma telefono: 06.85.44.01 - fax 06.85.44.02.23
web site: www.fondazioneluca Pacioli.it e-mail: segreteria@fondazioneluca Pacioli.it

INDICE

| | |
|--|-------------|
| <i>Premessa</i> | p.6 |
| 1. CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE | p.7 |
| 1.1. <i>Partecipazione dei comuni al contrasto dell'evasione fiscale</i> (Art. 1)..... | p.7 |
| 1.2. <i>Anticipazione dei controlli sulla tempestività dei versamenti d'imposta</i> (Art. 2, commi 1 e 10)..... | p.7 |
| 1.3. <i>Accertamento tributario. Informazioni acquisite da banche e intermediari finanziari</i> | p.8 |
| 1.3.1. <i>Informazioni acquisite in occasione delle attività di accertamento relative alle imposte indirette sulla produzione e sui consumi</i> (Art. 2, comma 9)..... | p.8 |
| 1.3.2. <i>Limitazione delle informazioni fornite da banche e intermediari per le operazioni effettuate nel 2005</i> (Art. 2, comma 14, lett. c) e c-bis), comma 14-bis e 14-ter)..... | p.9 |
| 1.4. <i>Facoltà per i contribuenti di versare le imposte tramite i professionisti incaricati</i> (Art. 2, comma 10-bis)..... | p.10 |
| 1.5. <i>Nuove modalità di detenzione del "libretto U.M.A."</i> (Art. 2, comma 13)..... | p.11 |
| 1.6. <i>Indicazione del codice fiscale sugli atti di immatricolazione dei veicoli</i> (Art. 2, comma 14, lett. a)..... | p.11 |
| 1.7. <i>Accertamento tributario. Accertamento sintetico</i> (Art. 2, comma 14-quater e 14-quinquies)..... | p.11 |
| 1.8. <i>Liquidazione delle dichiarazioni. Comunicazione degli esiti tramite i professionisti incaricati</i> (Art. 2-bis)..... | p.11 |
| 2. RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE | p.12 |
| 2.1. <i>Soppressione del sistema di riscossione mediante concessionari e costituzione della "Riscossione S.p.a."</i> (Art. 3)..... | p.13 |
| 2.1.1. <i>Costituzione della "Riscossione S.p.a."</i> (Art. 3, comma 2)..... | p.13 |
| 2.1.2. <i>Principali funzioni della "Riscossione S.p.a."</i> (Art. 3, comma 4)..... | p.13 |
| 2.1.3. <i>Acquisto del controllo delle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione</i> (Art. 3, commi 7, 8, 10 e 20)..... | p.13 |
| 2.1.4. <i>Effetti dell'acquisto del controllo sulle società concessionarie</i> (Art. 2, commi 10, 12 e 13)..... | p.14 |
| 2.2. <i>Sanatoria per somme dovute dai concessionari</i> (Art. 2, comma 14-sexies e 3, commi 38 e 39)..... | p.14 |
| 2.3. <i>Riscossione coattiva</i> | p.15 |
| 2.3.1. <i>Rilascio gratuito delle visure ipotecarie e catastali</i> (Art. 3, comma 40, lett. a)..... | p.15 |
| 2.3.2. <i>Espropriazione del quinto dello stipendio</i> | |

| | | |
|-------------|---|-------------|
| | (Art. 3, comma 40, lett. b)..... | p.15 |
| 2.3.3. | Espropriazione immobiliare (Art- 3, comma 40, lett. b-bis)..... | p.16 |
| 2.3.4. | Interpretazione della norma sul fermo di beni mobili registrati (Art. 3, comma 41)..... | p.16 |
| 2.3.5. | Esclusione degli oneri di riscossione nel caso di transazione dei tributi iscritti a ruolo (Art. 3, comma 42-quater)..... | p.16 |
| 3. | GIUSTIZIA TRIBUTARIA | p.17 |
| 3.1. | Estensione della giurisdizione tributaria a materie non tributarie (Art. 3-bis, comma 1)..... | p.17 |
| 3.2. | Nomina e carriera dei componenti delle commissioni tributarie (Art. 3-bis, commi 2, 3 e 4)..... | p.17 |
| 3.3. | Modifiche al processo tributario (Art. 3-bis, commi 5, 6 e 7)..... | p.18 |
| 3.4. | Abilitazione dei consulenti del lavoro all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie (Art. 3-bis, comma 9)..... | p.19 |
| 4. | DIFFERIMENTO DI TERMINE IN MATERIA DI RIDETERMINAZIONE DEI CANONI DEMANIALI MARITTIMI (Art. 3-ter)..... | p.19 |
| 5. | DISPOSIZIONI IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA..... | p.19 |
| 5.1. | Plusvalenze esenti derivanti da cessione di partecipazioni (Art. 5, comma 1, lett. b) e comma 3)..... | p.19 |
| 5.1.1. | Minusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti per la esenzione (Art. 5, comma 1, lett. d) e lett. a)..... | p.20 |
| 5.1.2. | Indeducibilità degli interessi passivi nel caso di partecipazioni esenti eccedenti il patrimonio netto (Art. 5, comma 1, lett. c)..... | p.21 |
| 5.2. | Ammortamento dell'avviamento (Art. 5-bis)..... | p.21 |
| 5.3. | Durata del contratto di leasing immobiliare (Art. 5-ter)..... | p.22 |
| 5.4. | Indeducibilità delle minusvalenze relative a cessione di partecipazioni per l'importo dei dividendi percepiti e non tassati (Art. 5-quinquies, commi 1 e 2)..... | p.22 |
| 5.4.1. | Obbligo di comunicazione delle minusvalenze relative a cessione di partecipazioni negoziate in mercati regolamentati che non abbiano i requisiti per l'esenzione delle plusvalenze nel caso di realizzo (Art. 5-quinquies, comma 3)..... | p.24 |
| 5.4.2. | Determinazione dei versamenti d'acconto (Art. 5-quinquies, comma 4)..... | p.24 |
| 6. | DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMMOBILI..... | p.25 |

| | | |
|------|--|------|
| 6.1. | Determinazione del reddito degli immobili non strumentali locati da società e da enti (Art. 7, commi 1 e 2)..... | p.25 |
| 6.2. | Norma interpretativa sulle agevolazioni per investimenti in aree svantaggiate (Art. 7, comma 1-bis)..... | p.25 |
| 6.3. | Norma interpretativa sulla esenzione da imposta per gli immobili destinati ad assistenza, previdenza, sanità, ecc. (Art. 7, comma 2-bis)..... | p.26 |
| 7. | NOVITA' PER BANCHE ED ASSICURAZIONI (Art. 6)..... | p.27 |
| 7.1. | Imprese di assicurazione. Determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Art. 6, comma 1)..... | p.27 |
| 7.2. | Imprese di assicurazione. Riduzione della deducibilità della variazione della riserva sinistri (Art. 6, comma 2)..... | p.27 |
| 7.3. | Banche. Riduzione della deducibilità della svalutazione dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti (Art. 6, comma 3)..... | p.27 |
| 8. | AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI PER L'ESERCIZIO DI ALCUNE ATTIVITA' REGOLATE (Art. 11-quater)..... | p.28 |
| 8.1. | Locazione finanziaria (Art. 11-quater, commi 6 e 8)..... | p.29 |
| 8.2. | Determinazione degli acconti (Art. 11-quater, comma 10)..... | p.29 |
| 9. | DETERMINAZIONE IN VIA FORFETARIA DEL REDDITO IMPONIBILE DI ALCUNE IMPRESE MARITTIME. ESTENSIONE DELLA DISCIPLINA (Art. 11-quaterdecies, comma 19)..... | p.29 |
| 10. | SOPPRESSIONE DEL REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI (CONTRIBUENTI MINIMI) (Art. 5, comma 2)..... | p.30 |
| 11. | INCENTIVI ALL'UTILIZZO DEL GPL E DEL METANO PER AUTOTRAZIONE (Art. 5-sexies)..... | p.30 |
| 12. | TASSA SUI CONTRATTI DI BORSA (Art. 6-bis)..... | p.31 |
| 13. | RAPPRESENTANZA PRESSO GLI UFFICI DELL'AMMINISTRAZIONE (Art. 7-quater)..... | p.31 |

| | | |
|------------|---|-------------|
| 14. | ASSISTENZA FISCALE PER IL MOD. 730 <i>(Art. 7-quinquies; Art. 3-bis, comma 10)</i> | p.31 |
| 15. | ASSEVERAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITA' O COERENZA RISPETTO AGLI STUDI DI SETTORE <i>(Art. 7-sexies)</i> | p.32 |
| 16. | COMPENSAZIONI ALLE IMPRESE CHE CONFERISCONO IL TFR <i>(Art. 8)</i> | p.32 |
| 17. | ESENZIONE DA IMPOSTE PER GLI ATTI DI ALIENAZIONE DI BENI IMMOBILI PUBBLICI <i>(Art. 11-quinquies, comma 3)</i> | p.33 |
| 18. | RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DI ACQUISTO DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI EDIFICABILI <i>(Art. 11-quaterdecies, comma 4)</i> | p.33 |
| 19. | ICI. INTERPRETAZIONE DELLA DEFINIZIONE DI AREA FABBRICABILE <i>(Art. 11-quaterdecies, comma 16)</i> | p.34 |
| 20. | IVA RELATIVA ALL'ESERCIZIO DEL LOTTO E LOTTERIE E ALL'ESERCIZIO DELLE SCOMMESSE <i>(Art. 11-quinquiesdecies, comma 7)</i> | p.34 |

**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NEL D.L. N. 203 DEL 2005
CONV. DALLA LEGGE 2 DICEMBRE 2005, N. 248**

Premessa

La manovra di bilancio di fine anno 2005 si compone dei seguenti provvedimenti:

- il *Documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF) relativo alla manovra di finanza pubblica per gli anni 2006-2009*;
- la *Legge finanziaria per il 2006* (“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”), presentata al Senato il 30 settembre 2005 (A.S. 3613), approvata in prima lettura dallo stesso Senato in data 11 novembre 2005, approvata in seconda lettura dalla Camera il 15 dicembre (A.C. 6177/A), attualmente di nuovo all’esame del Senato;
- la *Legge di bilancio* (“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2006 e bilancio pluriennale per il triennio 2006-2008), il cui disegno di legge è stato presentato in Senato il 30 settembre 2005 (A.S. 3614), approvato in prima lettura dallo stesso Senato in data 11 novembre 2005 e attualmente all’esame della Camera (A.C. 6178/A);
- il *Decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203* (“Misure di contrasto all’evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”) pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 230 del 3 ottobre 2005, convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 281 del 2 dicembre 2005.

La presente scheda di lettura fornisce una prima informazione sulle principali disposizioni di natura tributaria contenute nel D.L. n. 203 del 2005 (cosiddetto “collegato alla finanziaria”) nel testo risultante dalla legge di conversione. Le disposizioni relative sono quindi perfettamente operanti.

Si segnalano in particolare taluni interventi che riguardano da vicino l’attività dei professionisti contabili:

- il riconoscimento della competenza tecnica a fornire assistenza fiscale nella compilazione dei Mod. 730 (paragrafo 14);
- la facoltà per i contribuenti di versare le imposte tramite i professionisti incaricati (paragrafo 1.4.);
- la comunicazione degli esiti della liquidazione delle dichiarazioni tramite i professionisti incaricati (paragrafo 1.8.);
- la possibilità di asseverare le cause di non congruità o coerenza rispetto agli studi di settore (paragrafo 15).

1. CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE

Il provvedimento contiene disposizioni volte a contrastare il fenomeno della evasione fiscale.

1.1. *Partecipazione dei comuni al contrasto dell'evasione fiscale* (Art. 1)

La disciplina sull'accertamento tributario prevede che i comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche. A questo scopo, gli uffici finanziari trasmettono ai comuni le copie delle dichiarazioni presentate appunto dalle persone fisiche e le eventuali proposte di accertamento in rettifica o d'ufficio. Il comune può segnalare qualsiasi integrazione, indicando dati, fatti o elementi rilevanti, o proporre l'aumento degli imponibili accertabili (art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Per potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale¹, è stato stabilito che, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso.

La previsione della norma è riferita all'accertamento dei tributi statali. Sembra desumersene che la partecipazione dei comuni all'accertamento sia stata estesa rispetto a quanto finora stabilito dall'art. 44 del D.P.R. n. 600 citato, potendo l'accertamento riguardare tributi diversi dall'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate² saranno stabilite le modalità tecniche:

- di accesso alle banche dati e di trasmissione ai comuni, anche in via telematica, di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti;
- della partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale, anche attraverso società partecipate e comunque incaricate³.

1.2. *Anticipazione dei controlli sulla tempestività dei versamenti d'imposta* (Art. 2, commi 1 e 10)

¹ Il contrasto all'evasione fiscale è favorito anche da misure volte all'incremento delle assunzioni di personale sia per l'amministrazione dell'economia e delle finanze, sia per il Corpo della Guardia di Finanza. Anche l'Agenzia delle entrate e quella delle dogane sono autorizzate a procedere a nuove assunzioni (art. 2, commi 2 e 3).

² Da emanare entro quarantacinque giorni dal 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del decreto-legge), d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

³ Con il medesimo provvedimento saranno individuate le ulteriori materie per le quali i comuni partecipano all'accertamento fiscale: in tale ultimo caso, il provvedimento adottato d'intesa con il direttore dell'Agenzia del territorio per i tributi di relativa competenza, potrà prevedere anche una applicazione graduale in relazione ai diversi tributi.

Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'IVA⁴.

Lo stesso vale per le imposte sui redditi. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta⁵.

1.3. Accertamento tributario. Informazioni acquisite da banche e intermediari finanziari

A proposito del potere che hanno gli uffici di richiedere informazioni a banche e intermediari finanziari, sono stati effettuati i due seguenti interventi.

1.3.1. Informazioni acquisite in occasione delle attività di accertamento relative alle imposte indirette sulla produzione e sui consumi (Art. 2, comma 9)

Le norme sull'accertamento in materia di imposta sui redditi⁶ prevedono che gli uffici possano invitare i contribuenti a fornire dati e notizie ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti e alle operazioni i cui dati siano stati acquisiti tramite richiesta alle banche (e agli altri intermediari finanziari) o rilevati in occasione di ispezioni o verifiche.

I dati così raccolti sono posti a base delle rettifiche se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta. I prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti, che non risultino dalle scritture contabili, sono considerati ricavi o compensi, se il contribuente non ne indichi il soggetto beneficiario (art. 32, primo comma, punto 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

In proposito è stato stabilito che:

- il potere degli uffici, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, può riguardare anche i rapporti e le operazioni i cui dati siano stati acquisiti dalla Guardia di finanza tramite richiesta alle banche, in occasione delle attività di accertamento relative alle imposte indirette sulla produzione e sui consumi;

⁴ Da eseguirsi ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 100 del 1998, degli artt. 6 e 7 del D.P.R. n. 542 del 1999 e dell'art. 6 della legge n. 405 del 1990.

A seguito della modifica predetta, è disposto che il comma 3 dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (relativo alla comunicazione dell'esito della liquidazione dell'imposta, quando dai controlli emerge un'imposta o una maggiore imposta) faccia riferimento anche ai controlli previsti dal D.L. n. 203 del 2005.

⁵ A seguito della modifica predetta, è disposto che il comma 3 dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (relativo alla comunicazione dell'esito della liquidazione dell'imposta, quando dai controlli emerge un'imposta o una maggiore imposta) faccia riferimento anche ai controlli previsti dal D.L. n. 203 del 2005. Lo stesso vale con riferimento all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 462 del 1997 (relativo alla riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici) (Art. 2, comma 11).

⁶ La stessa cosa vale, sostanzialmente, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto (*cf.* art. 51, comma 2, n. 2, D.P.R. n. 633 del 1972).

- gli stessi dati acquisiti dalla Guardia di finanza possono essere posti a base dell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi.

1.3.2. Limitazione delle informazioni fornite da banche e intermediari per le operazioni effettuate nel 2005

(Art. 2, comma 14, lett. c) e c-bis), comma 14-bis e 14-ter)

Di recente, la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005)⁷ ha modificato in maniera sostanziale gli artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72 che disciplinano i poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria.

Le modificazioni apportate – che hanno avuto effetto dal 1° gennaio 2005 – hanno accentuato tra l'altro i poteri degli uffici per l'acquisizione di informazioni dalle banche e dagli altri intermediari finanziari⁸. Gli uffici possono richiedere *“dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata ... con i loro clienti”*. Alle società fiduciarie può essere richiesto di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, *“inequivocabilmente individuati”*. Il termine di risposta è stato portato da 60 a 30 giorni.

La stessa legge n. 311 aveva stabilito che, con effetto dal 1° luglio 2005, richieste e risposte avrebbero dovuto essere formulate e fornite esclusivamente in via telematica, sulla base di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che avrebbe dovuto dettare le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione. Un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia (del 1° luglio 2005) ha rinviato al 1° gennaio 2006 l'obbligo di operare esclusivamente in via telematica.

Proprio per permettere la raccolta dei dati, notizie e documenti relativi anche alle singole operazioni, la legge n. 311 ha pure stabilito che, dal 1° gennaio 2005, le banche e gli altri intermediari finanziari *“sono tenuti a rilevare ed a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria”*.

Su questa materia il D.L. n. 203 ha introdotto le seguenti modificazioni:

- l'obbligo che hanno le banche e gli intermediari, a partire dall'anno 2005, di fornire su richiesta degli uffici *“dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata ... con i loro clienti”*, è stato limitato relativamente alle operazioni effettuate negli anni 2005 e precedenti⁹ non transitate in un conto (operazioni eseguite per cassa allo sportello senza interessamento di un conto bancario¹⁰). In relazione a queste operazioni infatti banche e intermediari possono limitarsi a fornire notizia delle

⁷ Vedi la scheda di lettura della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 2 del 11 gennaio 2005.

⁸ La società Poste Italiane s.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie.

⁹ Più precisamente, per i periodi d'imposta antecedenti al 1° gennaio 2006.

¹⁰ Ad esempio, cessioni dei titoli al dopo incasso; richieste di assegni circolari allo sportello con controvalore in numerario o altri titoli; richiesta di bonifico senza addebito in conto; negoziazione di assegni allo sportello, ecc.

sole operazioni che, nello stesso anno 2005 e negli anni precedenti, siano state soggette a rilevazione ai fini della normativa antiriciclaggio¹¹.

La limitazione riguarda le richieste che gli uffici potranno formulare relativamente ai rapporti intrattenuti e alle operazioni effettuate (dal contribuente sottoposto ad accertamento) nell'anno 2005 e precedenti. Resta pertanto fermo l'obbligo di fornire informazioni senza limitazioni per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2006;

- a proposito dell'obbligo che banche e intermediari hanno di tenere evidenza, compreso il codice fiscale, "*di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria*"¹², è stato stabilito che:
 - l'obbligo ha effetto per i rapporti intrattenuti e le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2006 (e non più dal 1° gennaio 2005, come inizialmente stabilito);
 - l'obbligo va esteso anche nei riguardi dei soggetti che effettuino operazioni di natura finanziaria "*per conto o a nome di terzi*";
 - l'obbligo non sussiste per le operazioni "*effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro*".

Le rilevazioni così effettuate da banche e intermediari finanziari – riferite come già detto a qualsiasi rapporto od operazione – debbono essere dagli stessi utilizzate per fornire le informazioni che in via telematica potranno richiedere gli uffici ai fini dell'accertamento tributario.

1.4. Facoltà per i contribuenti di versare le imposte tramite i professionisti incaricati (Art. 2, comma 10-bis)

I contribuenti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni fiscali in via telematica¹³ hanno facoltà¹⁴, a partire dal 1° febbraio 2006, di effettuare in via telematica i versamenti unitari di tributi e contributi¹⁵ direttamente ovvero tramite i ragionieri e dottori commercialisti e gli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni¹⁶.

¹¹ Cfr. art. 2 del D.L. 3 maggio 1991, n. 143, conv. dalla legge 5 luglio 1991, n. 197, e relativi provvedimenti di attuazione. Trattasi delle "*operazioni che comportano trasmissione o movimentazione di mezzi di pagamento di qualsiasi tipo che siano di importo superiore*" a 12.500 euro, da registrare nell'archivio unico informatico, istituito con la legge n. 197 del 1991. La cifra di 12.500 euro è stata così fissata con Decreto interministeriale del 17 ottobre 2002, in sostituzione della precedente (venti milioni di lire).

¹² Cfr. art. 7, sesto comma, D.P.R. n. 605 del 1973.

¹³ Cfr. art. 3, commi 2 e 2-bis. del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, vale a dire:

- i soggetti tenuti per il relativo periodo d'imposta alla presentazione della dichiarazione IVA;
- i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta;
- le società di capitali e gli enti commerciali residenti;
- i soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi alla applicazione degli studi di settore.

¹⁴ La formulazione iniziale della disposizione prevedeva l'*obbligo* – e non la *facoltà* – di effettuare i versamenti, alle condizioni indicate. La modifica accoglie una richiesta in tal senso proposta dal C.N.R..

¹⁵ Cfr. art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. I versamenti unitari si eseguono con il modello "F24" che già per il passato poteva essere compilato anche per via telematica, , tramite l'apposito servizio "F24 On line", che consente la compilazione guidata del Modello "F24" ed il pagamento *on line* delle imposte (vedi il sito del Ministero dell'Agenzia delle entrate, all'indirizzo www.agenziaentrate.it. e quanto precisato in proposito nell'"*Annuario del contribuente 2005*").

¹⁶ Cfr. art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322 del 1998.

1.5. Nuove modalità di detenzione del “libretto U.M.A.”
(Art. 2, comma 13)

In tema di agevolazioni concesse ai produttori agricoli per l’acquisto e l’utilizzo del carburanti, è stabilito che il libretto rilasciato dagli uffici utenti macchine agricole, cosiddetto “libretto U.M.A.”¹⁷, sia detenuto dal titolare unitamente ai documenti fiscali a corredo e sia dallo stesso custodito per un periodo di cinque anni dalla data dell’ultima scritturazione.

Pertanto, non è più consentito affidare il libretto ad altri soggetti (il fornitore, le associazioni di categoria, consorzi agrari, ecc.).

1.6. Indicazione del codice fiscale sugli atti di immatricolazione dei veicoli
(Art. 2, comma 14, lett. a)

Il codice fiscale dovrà essere indicato anche sulla immatricolazione e reimmatricolazione di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi.

Con tale misura, “*si possono collegare direttamente l’oggetto-auto ed il soggetto - proprietario, per ottimizzare la gestione delle tasse auto e la definizione del numero di auto possedute da un soggetto ai fini del redditometro*”¹⁸.

1.7. Accertamento tributario. Accertamento sintetico
(Art. 2, comma 14-quater e 14-quinquies)

Secondo le norme sull’accertamento, nel caso di accertamento sintetico eseguito a seguito del sostenimento di spesa che abbia determinato incrementi patrimoniali, la stessa spesa si presume sostenuta con redditi conseguiti nell’anno in cui la spesa è sostenuta e nei cinque precedenti (art. 38, quinto comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

A quest’ultimo proposito, i cinque anni precedenti sono stati ridotti a quattro¹⁹. In sostanza, la spesa per incrementi patrimoniali sarà riferita ad un numero minore di anni e determinerà pertanto un maggior reddito accertabile per le singole annualità²⁰.

1.8. Liquidazione delle dichiarazioni. Comunicazione degli esiti tramite i professionisti incaricati
(Art. 2-bis)

¹⁷ Di cui all’art. 6 del decreto interministeriale 14 dicembre 2001, n. 454.

¹⁸ Cfr. relazione al disegno di legge di conversione.

¹⁹ La modificazione ha effetto per gli accertamenti notificati dal 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

²⁰ Ad esempio, se ad un contribuente è attribuito un incremento patrimoniale pari a 240.000 euro, la spesa rilevante ai fini della individuazione del suo reddito sarà suddivisa per *cinque* (ossia la somma dell’anno in cui la spesa è stata sostenuta ed i *quattro* precedenti). L’incidenza annuale della spesa sostenuta, pertanto, sarà pari a 48.000 euro (risultato della divisione tra la somma di 240.000 euro e, per l’appunto, cinque) e non più 40.000 euro (differenza tra 240.000 euro e sei, ossia la somma dell’anno in cui la spesa è stata sostenuta ed i *cinque* precedenti).

Secondo lo “Statuto del contribuente”, “*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l’amministrazione deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta*” (art. 6, comma 5, legge 27 luglio 2000, n. 212).

E’ stato stabilito in proposito che, per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2006, l’invito al contribuente è effettuato:

- con mezzi telematici ai professionisti e agli altri soggetti incaricati della trasmissione della dichiarazione i quali, se previsto nell’incarico di trasmissione, portano a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenute nell’invito. La comunicazione del professionista al contribuente va effettuata tempestivamente e comunque entro novanta giorni²¹ dal ricevimento in via telematica dell’invito;
- mediante raccomandata con avviso di ricevimento in ogni altro caso.

Si sottolinea che l’obbligo per i professionisti di comunicare ai contribuenti gli esiti della liquidazione sussiste soltanto se lo stesso obbligo sia stato previsto nell’ambito dell’incarico, conferito dal contribuente al professionista, di trasmissione delle dichiarazioni²².

In mancanza di tale previsione, l’invito a fornire chiarimenti deve essere comunicato esclusivamente al contribuente interessato, mediante raccomandata A.R.

Resta fermo che il contribuente è tenuto a fornire i chiarimenti richiesti entro il termine stabilito dall’ufficio, comunque non inferiore a trenta giorni. Qualora l’invito sia stato effettuato con mezzi telematici ai professionisti o altri soggetti incaricati, si ritiene che detto termine decorra per il contribuente dal novantesimo giorno successivo alla ricezione dell’invito da parte del professionista²³.

2. RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE

L’art. 3 del D.L. n. 203 del 2005 riforma il sistema di riscossione mediante concessione e introduce una serie di altre disposizioni in materia di riscossione delle imposte.

²¹ Nel termine previsto dall’art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 (trenta giorni) che decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello della trasmissione telematica dell’invito (vedi art. 2-bis, comma 2, del D.L. n. 203 del 2005).

²² Una prima formulazione della disposizione prevedeva che l’invito in via telematica fosse effettuato in ogni caso al professionista, con l’obbligo per questo di successiva comunicazione al contribuente. Il C.N.R. ha evidenziato nelle competenti sedi parlamentari che questa formulazione non era compatibile con la natura professionale dell’attività svolta dall’incaricato alla trasmissione delle dichiarazioni.

²³ Per un diverso conteggio del termine, vedi articolo di Tonino Morina su Il Sole 24 Ore del 13 novembre 2005. Sulla questione la Fondazione Luca Pacioli ha proposto un quesito all’Agenzia delle entrate.

2.1. *Soppressione del sistema di riscossione mediante concessionari e costituzione della "Riscossione S.p.a."* (Art. 3)

A decorrere dal 1° ottobre 2006, il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione è soppresso e le funzioni relative alla riscossione nazionale sono attribuite all'Agenzia delle entrate, che le esercita mediante una società di nuova costituzione, la "Riscossione S.p.a."

E' stata conseguentemente ridotta la misura della proroga della durata delle concessioni del servizio nazionale della riscossione che non si estende più fino al 31 dicembre 2006, ma fino al 30 settembre dello stesso anno.

A decorrere dal 1° ottobre 2006, i riferimenti contenuti in norme vigenti ai concessionari del servizio nazionale della riscossione si intendono riferiti alla Riscossione s.p.a. ed alle società dalla stessa partecipate (art. 3, comma 28).

2.1.1. *Costituzione della "Riscossione S.p.a."* (Art. 3, comma 2)

L'Agenzia delle entrate e l'I.N.P.S. (Istituto nazionale della previdenza sociale) procedono, entro trenta giorni dal 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del D.L. n. 203) alla costituzione della "Riscossione S.p.a.", con un capitale iniziale di 150 milioni di euro (51% versato dall'Agenzia delle entrate, 49% versato dall'INPS).

2.1.2. *Principali funzioni della "Riscossione S.p.a."* (Art. 3, comma 4)

La "Riscossione S.p.a.", anche attraverso altre società per azioni partecipate (le società attuali concessionarie del servizio della riscossione), effettuerà:

- quale attività istituzionale, la riscossione mediante ruolo e la riscossione mediante modello F 23;
- quale attività facoltativa, la riscossione spontanea, la liquidazione e l'accertamento delle entrate degli enti pubblici, anche territoriali;
- previa stipula di appositi contratti di servizio, le altre attività di riscossione strumentali a quelle dell'Agenzia delle entrate.

2.1.3. *Acquisto del controllo delle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione* (Art. 3, commi 7, 8, 10 e 20)

La "Riscossione S.p.a." può acquistare una quota non inferiore al 51% del capitale sociale delle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione, a condizione che il cedente, a sua volta, acquisti una partecipazione al capitale sociale della stessa Riscossione spa., ferma restando la partecipazione pubblica, in misura non inferiore al 51%.

Entro il 31 dicembre 2010, i soci pubblici della "Riscossione S.p.a." dovranno riacquistare le azioni cedute.

Le operazioni anzidette sono escluse da ogni imposta indiretta, diversa dall'IVA, e da ogni tassa.

2.1.4. *Effetti dell'acquisto del controllo sulle società concessionarie* (Art. 2, commi 10, 12 e 13)

A seguito degli acquisti delle società concessionarie, si trasferisce ai cedenti l'obbligo di versamento delle somme da corrispondere a qualunque titolo in conseguenza dell'attività di riscossione svolta fino alla data dell'acquisto, nonché di quelle dovute per l'eventuale sanatoria delle irregolarità commesse nel rapporto concessorio²⁴.

Per i ruoli consegnati fino al 31 agosto 2005 alle società partecipate dalla "Riscossione S.p.a." le comunicazioni di inesigibilità sono presentate entro il 31 ottobre 2008.

Inoltre, per effetto degli acquisti di cui si è detto, relativamente a ciascuno di essi:

- a) le anticipazioni nette effettuate a favore dello Stato in forza dell'obbligo del non riscosso come riscosso sono restituite in dieci rate annuali di pari importo;
- b) i provvedimenti di sgravio provvisorio e di dilazione relativi alle quote cui si riferiscono le anticipazioni da restituire assumono il valore di provvedimenti di rimborso definitivi;
- c) gli importi riscossi in relazione alle quote non erariali comprese nelle domande di rimborso e nelle comunicazioni di inesigibilità presentate prima del 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del decreto-legge) sono utilizzati ai fini della restituzione delle relative anticipazioni nette;
- d) la restituzione delle anticipazioni nette relative alle quote non erariali gravate dall'obbligo del non riscosso come riscosso - diverse da quelle di cui alla precedente lett. c) - avviene, per l'intero ammontare di tali anticipazioni, con le modalità e alle condizioni previste alla lettera c), a decorrere dall'anno successivo a quello di riconoscimento della inesigibilità.

2.2. *Sanatoria per somme dovute dai concessionari* (Art. 2, comma 14-sexies e 3, commi 38 e 39)

Le irregolarità connesse all'esercizio degli obblighi del rapporto concessorio possono essere sanate dai concessionari del servizio nazionale della riscossione²⁵ dietro versamento della somma di tre euro per ciascun abitante residente negli ambiti territoriali affidati in concessione²⁶.

Al riguardo, è stato stabilito che:

- i concessionari hanno facoltà di sanare le irregolarità compiute fino alla data del 30 giugno 2005 (anziché fino alla data del 20 novembre 2004, come previsto prima del D.L. n. 203);

²⁴ Di cui ai commi 426 e 426-bis della legge n. 311 del 2004.

²⁵ Ed i commissari governativi delegati provvisoriamente alla riscossione. Cfr. commi 426 e 426-bis dell'art. 1 della legge n. 311 del 2004.

²⁶ Alla data del 1° gennaio 2004. Si segnala che l'art. 3, comma 38, lett. d), del D.L. n. 203 ha ridotto (dal 31 dicembre 2006 a 30 settembre dello stesso anno) la proroga della durata delle concessioni del servizio nazionale della riscossione e degli incarichi di commissario governativo, delegato provvisoriamente alla riscossione.

- il versamento della prima rata delle somme da versare per aderire alla sanatoria è stabilito in dieci giorni dalla entrata in vigore di apposito decreto ministeriale²⁷ e comunque entro il 20 dicembre 2005 (e non più entro il 29 dicembre 2005);
- le somme versate ai fini della sanatoria rilevano, nella misura del 50%, ai fini della determinazione del reddito delle società che provvedano al versamento.

Resta fermo che per effetto dell'esercizio della facoltà di sanatoria, le irregolarità compiute nell'esercizio dell'attività di riscossione non determinano il diniego del diritto al rimborso o del discarico per inesigibilità delle quote iscritte a ruolo o delle definizioni automatiche delle stesse. Il D.L. n. 203 del 2005 prevede che le comunicazioni di inesigibilità relative ai ruoli consegnati entro il 30 settembre 2003²⁸ siano presentate entro il 30 settembre 2006²⁹. Per tali comunicazioni il termine³⁰ (tre anni dalla comunicazione di inesigibilità della quota) decorre dal 1° ottobre 2006³¹.

2.3. Riscossione coattiva

Si segnalano le seguenti modificazioni al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in materia di riscossione.

2.3.1. Rilascio gratuito delle visure ipotecarie e catastali (Art. 3, comma 40, lett.a)

I competenti uffici dell'Agenzia del territorio rilasciano gratuitamente ai concessionari le visure ipotecarie e catastali relative agli immobili dei debitori iscritti a ruolo e dei coobbligati³².

Ai trasferimenti coattivi di beni mobili non registrati la cui vendita è curata dai concessionari, l'imposta di registro si applica nella misura fissa di dieci euro.

2.3.2. Espropriazione del quinto dello stipendio (Art. 3, comma 40, lett. b)

Con riferimento alla espropriazione presso terzi, è disposto che l'atto di pignoramento del quinto dello stipendio deve contenere³³ l'ordine al datore di lavoro di pagare direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per il quale si procede:

²⁷ Previsto dall'ultimo periodo del comma 426 dell'art. 11 della legge n. 311 del 2004.

²⁸ Prima del D.L. n. 203, era previsto che le comunicazioni di inesigibilità dovessero essere relative a ruoli consegnati entro il 30 ottobre 2003 ed ancora in corso alla data del 20 novembre 2004.

²⁹ Anziché entro il 30 ottobre 2006.

³⁰ Previsto dall'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

³¹ Anziché dal 1° novembre 2006.

³² E svolgono gratuitamente le attività di cui all'art. 79, comma 2, del D.P.R. n. 602 del 1973, come, ad esempio, la richiesta da parte del concessionario dell'attribuzione della rendita catastale del bene al competente ufficio del territorio per determinare il prezzo base dell'incanto in materia di espropriazione immobiliare ai fini della riscossione delle imposte dirette.

³³ In luogo della citazione di cui all'art. 543, comma 2, n. 4), del c.p.c..

- a) nel termine di quindici giorni dalla notifica del predetto atto, il quinto degli stipendi non corrisposti per i quali, sia maturato, anteriormente alla data di tale notifica, il diritto alla percezione;
- b) alle rispettive scadenze, il quinto degli stipendi da corrispondere e delle somme dovute a seguito della cessazione del rapporto di lavoro.

Si tratta di misure volte ad estendere all'espropriazione degli stipendi una procedura esecutiva semplificata, quale quella prevista in materia di pignoramento di fitti o pigioni³⁴.

2.3.3. *Espropriazione immobiliare* (Art- 3, comma 40, lett. b-bis)

Il concessionario può procedere alla espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente gli ottomila euro (non più, dunque, 1549,37 euro).

2.3.4. *Interpretazione della norma sul fermo di beni mobili registrati* (Art. 3, comma 41)

In materia di espropriazione di beni mobili registrati, ai fini della riscossione delle imposte, le norme sul fermo di beni mobili registrati³⁵ si interpretano nel senso che, fino all'emanazione dell'apposito decreto previsto dall'art. 86, comma 4, del D.P.R. n. 602 del 1973, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni relative alla modalità di iscrizione e di cancellazione contenute nel Decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503 (*"Regolamento recante norme in materia di fermo amministrativo di veicoli a motore ed autoscafi"*).

La disposizione dirime i dubbi interpretativi inerenti alla possibilità che, in attesa dell'emanazione del regolamento previsto dall'art. 86, comma 4, del D.P.R. n. 602 del 1973, possa essere disposto il fermo amministrativo degli autoveicoli dei debitori morosi sulla base delle disposizioni del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503, relative alle modalità di iscrizione e cancellazione del fermo ed agli effetti dello stesso.

2.3.5. *Esclusione degli oneri di riscossione nel caso di transazione dei tributi iscritti a ruolo* (Art. 3, comma 42-quater)

L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva - quando nel corso della procedura esecutiva emerge l'insolvenza del debitore o questi sia assoggettato a procedure concorsuali - può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito sia di esclusiva spettanza dello Stato, nel caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva³⁶.

³⁴ Di cui all'art. 72 del D.P.R. n. 602 del 1973.

³⁵ Di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973.

³⁶ Cfr. art. 3, comma 3, del D.L. n. 138 del 2002, conv. dalla legge n. 178 del 2002. *"Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'articolo 6 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla*

E' stato chiarito che quanto sopra va inteso nel senso che non sono dovuti gli oneri di riscossione.

3. GIUSTIZIA TRIBUTARIA

In materia di giustizia tributaria sono state apportate talune rilevanti modificazioni.

3.1. *Estensione della giurisdizione tributaria a materie non tributarie* (Art. 3-bis, comma 1)

Le disposizioni sul processo tributario stabiliscono³⁷ che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto "i tributi di ogni genere e specie". Il D.L. aggiunge la formula "comunque denominati".

Deve ritenersi che l'inciso introdotto abbia valore di mera precisazione, volta a garantire, a prescindere dalle terminologie normative utilizzate, il già acquisito ambito della giurisdizione tributaria alla materia dei tributi³⁸.

Di maggiore rilievo è la estensione della giurisdizione tributaria alle controversie:

- relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche³⁹;
- relative al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani;
- attinenti all'imposta o canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni.

Tale ultima misura comporta di fatto una estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a materie diverse da quella tributaria. Difatti, a seguito della defiscalizzazione (avvenuta alla fine degli anni '90) delle entrate di competenza degli enti locali, queste ultime sono state qualificate in più occasioni dalla Suprema Corte come entrate patrimoniali: corrispettivi per la concessione in uso di beni pubblici (spazi e/o aree pubbliche), ovvero corrispettivi per la remunerazione dei servizi prestati (pubbliche affissioni e ritiro rifiuti).

3.2. *Nomina e carriera dei componenti delle commissioni tributarie* (Art. 3-bis, commi 2, 3 e 4)

data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 602 del 1973" (art. 3, comma 3, cit.).

³⁷ Cfr. Art. 2 D.Lgs. n. 546 del 1992.

³⁸ Secondo la giurisprudenza, la categoria comprende appunto tutte "le prestazioni patrimoniali imposte".

³⁹ Di cui all'art. 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Modifiche hanno investito anche il D.Lgs. n. 545/1992 che disciplina l'ordinamento degli organi speciali della giurisdizione tributaria e l'organizzazione degli uffici di collaborazione.

Mediante la riscrittura dell'art. 11 D.Lgs. n. 545/1992:

- è stata eliminata la durata a termine del mandato dei componenti delle Commissioni tributarie (termine già prolungato da nove a dieci anni);
- è stato introdotto il principio di rotazione tra le varie sezioni della stessa Commissione, sezioni ove i giudici non potranno essere assegnati per più di cinque anni consecutivi;
- l'assegnazione ad un nuovo incarico (ovvero allo stesso per trasferimento) dovrà avvenire secondo criteri meritocratici ancora da definire con prossimi interventi sulle tabelle di valutazione dei giudici di cui all'art. 44-ter del D.Lgs. n. 545/1992.

E' stata eliminata la possibilità per i giudici della Commissione Tributaria Centrale di accedere direttamente alle Comm.ni prov.li e reg.li, ma anch'essi dovranno accedervi per trasferimento nel rispetto degli stessi criteri meritocratici con cui saranno assegnati i giudici tributari ai diversi incarichi.

3.3. Modifiche al processo tributario

(Art. 3-bis, commi 5, 6 e 7)

E' stato abrogato il comma 3 dell'art. 7, che prevedeva la facoltà per la Commissione tributaria di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Deve ritenersi che la stessa facoltà continui a spettare alla Commissione, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

E' stata prevista la possibilità per il ricorrente di costituirsi in giudizio, non più solo depositando il fascicolo di parte, ma anche trasmettendolo "a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento"⁴⁰.

L'imposizione a pena di inammissibilità dell'utilizzazione del "piego senza busta" (mutuata dall'art. 20, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 per la spedizione del solo ricorso) potrà creare qualche difficoltà pratica in relazione alla quantità degli atti e documenti in fascicoli da trasmettere a mezzo posta.

L'appellante, che non si sia avvalso della notifica tramite ufficiale giudiziario, ha l'obbligo di "depositare copia dell'appello" presso la segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata (periodo aggiunto all'art. 53, comma 2 D.Lgs. n. 546/1992).

⁴⁰ Questa aggiunta all'art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, pare dettata dall'intento di apprestare una disciplina conforme ai principi dettati dalla Corte cost. (sent. n. 520/2002). Essa però non soddisfa appieno i principi enucleati dalla Corte, che ha sancito l'irrazionalità della norma citata per il mancato utilizzo del mezzo postale non soltanto per la costituzione in giudizio del ricorrente, ma anche di tutte le altre parti processuali (resistenti ed intervenienti), nonché per la trasmissione di ogni altro atto processuale (memorie, istanze, etc.).

Il deposito - che in sostanza sostituisce l'avviso che dà l'ufficiale giudiziario dell'avvenuta presentazione dell'appello alla segreteria interessata per permetterle di controllare il mancato passaggio in giudicato della sentenza appellata - è previsto "a pena d'inammissibilità"⁴¹.

3.4. Abilitazione dei consulenti del lavoro all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie

(Art. 3-bis, comma 9)

I consulenti del lavoro, purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica, sono abilitati in via generale all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, al pari degli altri professionisti abilitati (avvocati, ragionieri e dottori commercialisti, ecc.)⁴².

Risulta pertanto superata la precedente limitazione, riferita alle sole materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta relativi alle ritenute medesime.

4. DIFFERIMENTO DI TERMINE IN MATERIA DI RIDETERMINAZIONE DEI CANONI DEMANIALI MARITTIMI

(Art. 3-ter)

Relativamente alla rideterminazione dei canoni demaniali marittimi (anche in relazione al numero, all'estensione ed alle tipologie delle concessioni esistenti ed all'abusivismo) il termine del 31 ottobre 2005, previsto per la rideterminazione dei canoni d'uso delle aree del demanio dello Stato, è prorogato al 15 dicembre 2005.

5. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Talune disposizioni del D.L. n. 203 del 2005 incidono sulla determinazione del reddito d'impresa, determinando un incremento della base imponibile, sia per motivi di gettito, sia con finalità antielusive⁴³.

5.1. Plusvalenze esenti derivanti da cessione di partecipazioni

⁴¹ Tale sanzione pare sproporzionata in mancanza della determinazione normativa di un termine entro cui effettuarlo (che possiamo presumere siano i 30 gg. entro i quali l'appellante deve costituirsi). Sembra pure riduttivo che il previsto obbligo di deposito sia stato limitato al solo atto di appello, e non esteso ad ogni rimedio impugnatorio (ricorso per cassazione e per revocazione), atti che possono essere anch'essi trasmessi a mezzo del servizio postale.

⁴² Di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

⁴³ Si segnala che altre modificazioni in materia di determinazione del reddito d'impresa sono contenute nel disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, attualmente all'esame del Senato (in terza lettura).

(Art. 5, comma 1, lett. b) e comma 3)

E' modificata la disciplina, prevista dall'art. 87 del TUIR, che accorda la esenzione da tassazione per le plusvalenze realizzate dalle società ed enti commerciali a seguito della cessione di partecipazioni aventi determinati requisiti (c.d. "*participation exemption*"), per i seguenti profili:

a) per le cessioni effettuate dal 4 ottobre 2005

- la esenzione da tassazione è limitata al 91% della plusvalenza realizzata. La plusvalenza realizzata è quindi tassabile per la parte pari al 9%;
- il periodo di possesso minimo richiesto per usufruire dell'esenzione è stato elevato da 12 a 18 mesi. In altri termini, l'ininterrotto possesso della partecipazione deve registrarsi dal primo giorno del diciottesimo (e non più del dodicesimo) mese precedente quello dell'avvenuta cessione⁴⁴. Se ne ricava che, ad esempio, per essere qualificata ai fini dell'esenzione, una partecipazione ceduta il 2 dicembre 2005 deve essere stata posseduta almeno dal 1° giugno 2004;

b) per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2007

- la esenzione da tassazione è ulteriormente limitata al 84% della plusvalenza realizzata. La plusvalenza realizzata è quindi tassabile per la parte pari al 16%;
- rimane fermo che l'ininterrotto possesso della partecipazione deve registrarsi dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione.

Le stesse modificazioni valgono per le plusvalenze realizzate dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice (cfr. art. 56, comma 1, TUIR), ma non per quelle realizzate dagli imprenditori individuali.

In quest'ultimo caso, per le cessioni effettuate dal 4 ottobre 2005, vale la nuova regola secondo la quale la spettanza della esenzione è subordinata ad un ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione. Nessuna variazione è stata invece apportata alla misura della esenzione, che continua quindi a spettare nella misura specifica del 60% della plusvalenza realizzata (art. 56, comma 1, e art. 58, comma 2, TUIR).

5.1.1. *Minusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti per la esenzione*

(Art. 5, comma 1, lett. d) e lett. a)

Secondo la disciplina di determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, le minusvalenze dei beni relativi all'impresa sono deducibili solo se realizzate: non sono però deducibili le minusvalenze realizzate derivanti dalla cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti (previsti dall'art. 87) per la esenzione delle eventuali plusvalenze (art. 101, comma 1, TUIR).

⁴⁴ Resta fermo che si considerano cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente.

Le modificazioni introdotte al regime di esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (vedi punto precedente) ha determinato la esigenza di definire come tale modificazione si rifletta sul trattamento delle minusvalenze.

E' stato stabilito in proposito che le minusvalenze realizzate derivanti dalla cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti per la esenzione delle plusvalenze (classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie; partecipata residente in Stato non fiscalmente privilegiato ed esercente impresa commerciale) continuano ad essere indeducibili qualora l'ininterrotto possesso si sia protratto dal primo giorno del *dodicesimo* mese precedente quello dell'avvenuta cessione.

In altri termini, nei riguardi delle partecipazioni che abbiano i requisiti per la esenzione delle plusvalenze, le plusvalenze stesse sono esenti se le partecipazioni siano state possedute almeno *per 18 mesi* interi, le minusvalenze sono indeducibili se le partecipazioni siano state possedute almeno *per 12 mesi* interi.

Ne deriva una parziale asimmetria del trattamento fiscale delle differenze da realizzo, in quanto per le cessioni relative a partecipazioni che siano state possedute per un periodo da dodici mesi interi a diciassette mesi interi, le plusvalenze sono tassabili ma le minusvalenze sono indeducibili.

Le stesse modificazioni valgono per le minusvalenze realizzate dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice (cfr. art. 56, comma 1, TUIR), e per quelle realizzate dagli imprenditori individuali (art. 5, comma 1, lett. *a*), del D.L. n. 203 del 2005).

In quest'ultimo caso, per le cessioni effettuate dal 4 ottobre 2005, le plusvalenze sono esenti per il 60% del loro ammontare se le partecipazioni siano state possedute almeno *per 18 mesi* interi, le minusvalenze sono indeducibili per il 60% del loro ammontare se le partecipazioni siano state possedute almeno *per 12 mesi* interi.

5.1.2. *Indeducibilità degli interessi passivi nel caso di partecipazioni esenti eccedenti il patrimonio netto* (Art. 5, comma 1, lett. *c*)

Le modificazioni introdotte al regime di esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni che abbiano i requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR (vedi punto 5.1) hanno determinato un aggiustamento anche della disciplina di indeducibilità degli interessi passivi nel caso in cui il valore di libro di dette partecipazioni ecceda quello del patrimonio netto (art. 97 TUIR, *Pro rata patrimoniale*).

E' stato stabilito in proposito che le partecipazioni rilevanti, ai fini dell'applicazione dell'art. 97, sono quelle considerate dall'art. 87 del TUIR possedute ininterrottamente dal primo giorno del *dodicesimo mese* precedente quello della fine del periodo d'imposta.

5.2. *Ammortamento dell'avviamento* (Art. 5-bis)

E' modificata la disciplina della deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del valore di avviamento, prevista dall'art. 103, comma 3, del T.U.I.R.: la quota di

ammortamento è ora deducibile in misura non superiore ad un ventesimo del valore (in luogo di un decimo del valore). In sostanza, la deducibilità è stata dimezzata⁴⁵.

La nuova disposizione si applica già per le quote di ammortamento di competenza dell'esercizio 2005⁴⁶. Ciò vale non solo con riferimento agli avviamenti iscritti nello stesso esercizio 2005, ma anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in periodi d'imposta precedenti.

5.3. Durata del contratto di leasing immobiliare (Art. 5-ter)

La deduzione dei canoni di locazione finanziaria da parte dell'impresa utilizzatrice è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscalmente riconosciuto in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa. Questa regola prima operante esclusivamente per i contratti aventi ad oggetto beni mobili è stata estesa anche ai contratti che abbiano per oggetto beni immobili. Per questi ultimi contratti è inoltre richiesto che il contratto abbia una durata minima di otto anni e massima di quindici anni⁴⁷.

I nuovi criteri di deducibilità dei canoni di leasing immobiliare trovano applicazione per i soli contratti stipulati dal 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

5.4. Indeducibilità delle minusvalenze relative a cessione di partecipazioni per l'importo dei dividendi percepiti e non tassati (Art. 5-quinquies, commi 1 e 2)

Con effetto dal 1° gennaio 2006, le minusvalenze realizzate⁴⁸ dalle società e dagli enti commerciali, a seguito di cessione di *azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni* che non possiedano i requisiti per l'esenzione delle eventuali plusvalenze (*participation exemption*)⁴⁹ non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti (dalle stesse società ed enti commerciali) nei trentasei mesi precedenti il realizzo.

⁴⁵ Si segnala che il disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura), prevede la deducibilità nella misura non superiore ad un *diciottesimo* del valore.

⁴⁶ Più precisamente, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 3 dicembre 2005.

⁴⁷ Esempi:

- immobile ammortizzabile in 25 anni (aliquota del 4%): contratto di durata minima pari a 12 anni e mezzo e di durata massima pari a 15 anni;
- immobile ammortizzabile in 10 anni (aliquota del 10%): contratto di durata minima pari a 8 anni e di durata massima pari a 15 anni;
- immobile ammortizzabile in 33 anni (aliquota del 3%): contratto di durata pari a 15 anni.

⁴⁸ Ai sensi dell'art. 101 del TUIR.

⁴⁹ Cfr. art. 87 del TUIR.

In altri termini, rimane fermo il principio, secondo il quale se un soggetto realizza una minusvalenza, a seguito della cessione di partecipazioni che non abbiano i requisiti previsti dall'art. 87 TUIR per la esenzione delle eventuali plusvalenze, ha pure il diritto di considerare detta minusvalenza deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa (art. 101 del TUIR): così come la plusvalenza sarebbe tassabile, la minusvalenza va considerata deducibile.

Tale deduzione subisce però una limitazione. Se la cessione della partecipazione sia stata preceduta dalla percezione dei dividendi relativi alla stessa partecipazione, per l'importo dei dividendi percepiti e non tassati la minusvalenza non è più deducibile.

La giustificazione di tale intervento sta nel fatto che la distribuzione e percezione dei dividendi diminuisce il valore della partecipazione. Pertanto, qualora si proceda alla cessione di una partecipazione che incorpori utili suscettibili di distribuzione, il cessionario avrebbe la possibilità di percepire i dividendi (determinando una diminuzione di valore della partecipazione) e di rivendere successivamente la partecipazione, in modo da realizzare una minusvalenza deducibile.

L'operazione, sostanzialmente neutra sotto il profilo finanziario per il cessionario (il prezzo di acquisto della partecipazione sarebbe pareggiato dalla somma dei dividendi e del prezzo di cessione), permetterebbe allo stesso cessionario di realizzare un vantaggio fiscale, in quanto la deduzione della minusvalenza si cumulerebbe alla esclusione di tassazione dei dividendi⁵⁰.

Questo effetto potrebbe essere utilizzato con finalità elusive, qualora la società o ente commerciale primo cedente abbia realizzato una partecipazione con i requisiti previsti dall'art. 87 TUIR per la esenzione della plusvalenza realizzata.

Per evitare questo effetto, il D.L. n. 203 del 2005, ha dunque previsto che le minusvalenze da realizzo di partecipazioni (non esenti) siano irrilevanti *“fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo”*.

Proprio perché la finalità è quella elusiva, la disposizione di cui si è detto (indeducibilità della minusvalenza realizzata) *non trova applicazione* quando, nella valutazione fattane dal legislatore, la possibilità di elusione possa essere esclusa, vale a dire:

- a) quando la partecipazione ceduta sia stata acquistata da oltre trentasei mesi precedenti alla data di realizzo;
- b) quando la partecipazione ceduta abbia caratteristiche oggettive, relative alla società partecipata, che permettano di escludere la esenzione della plusvalenza realizzata dal cedente (la società partecipata sia residente in “paradiso fiscale”; la società partecipata non eserciti un'impresa commerciale).

Quanto riferito si applica anche alle partecipazioni destinate alla negoziazione. In questo caso, le differenze negative tra:

- i ricavi delle azioni o quote e strumenti finanziari simili alle azioni, che non costituiscano immobilizzazioni finanziarie
- e i relativi costi

⁵⁰ Cfr. art. 89, secondo comma, del TUIR.

non rilevano “fino a concorrenza dell’importo non imponibile dei dividendi percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo”. La disposizione non trova applicazione quando la possibilità di elusione possa essere esclusa, per il ricorrere delle due situazioni di cui si è detto.

Resta ferma peraltro l’applicazione della normativa antielusiva, di cui all’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973⁵¹.

La nuova disciplina di deducibilità fiscale delle minusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni si applica alle minusvalenze e alle differenze negative realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2006.

5.4.1. *Obbligo di comunicazione delle minusvalenze relative a cessione di partecipazioni negoziate in mercati regolamentati che non abbiano i requisiti per l’esenzione delle plusvalenze nel caso di realizzo*
(Art. 5-quinquies, comma 3)

Un adempimento specifico è stato stabilito per le operazioni su azioni o altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, che non possiedano i requisiti di cui all’art. 87 TUIR per la esenzione delle plusvalenze da realizzo.

Per queste operazioni – che si ripete hanno un oggetto specifico (azioni o altri titoli quotati) – è fatto obbligo al contribuente cedente di comunicare all’Agenzia delle entrate le eventuali minusvalenze o differenze negative realizzate, di ammontare superiore a 50.000 euro, al fine di consentire l’accertamento della conformità delle operazioni stesse alle disposizioni antielusive di cui all’art. 37-bis del D.P.R. N. 600 del 1973.

L’obbligo di comunicazione ha effetto non solo per l’avvenire (per le minusvalenze e differenze negative realizzate dal 3 dicembre 2005) ma anche per il passato. La comunicazione va fatta infatti anche per le operazioni realizzate a decorrere dal periodo d’imposta di prima applicazione della nuova disciplina IRES e quindi anche per le operazioni realizzate sia nell’esercizio 2004, sia per quelle realizzate nel corso dell’esercizio 2005.

In caso di comunicazione omessa, incompleta o infedele, la minusvalenza e la differenza negativa realizzata sono fiscalmente indeducibili.

I dati e le notizie oggetto di comunicazione, le procedure e i termini delle comunicazioni stesse saranno stabiliti con successivo provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate.

5.4.2. *Determinazione dei versamenti d’acconto*
(Art. 5-quinquies, comma 4)

⁵¹ Anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d’imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all’art. 87 del TUIR.

Ai fini del versamento degli acconti delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativi al periodo d'imposta che ha inizio a decorrere dal 1° gennaio 2006, gli acconti sono calcolati assumendo come imposte del periodo precedente quelle che si sarebbero determinate tenendo conto delle disposizioni antielusive di cui si è detto nel paragrafo 5.4.

6. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMMOBILI

6.1. *Determinazione del reddito degli immobili non strumentali locati da società e da enti*

(Art. 7, commi 1 e 2)

Con una modifica dell'art. 90, comma 1, del TUIR, per le società e gli enti commerciali, è stato stabilito che, in caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto - fino ad un massimo del 15% del canone medesimo - dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di "interventi di manutenzione ordinaria", risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

Con tale intervento si modifica in sostanza il criterio di determinazione del canone netto degli immobili non strumentali⁵²: prima era possibile ridurre forfaitariamente il canone del 15%⁵³; ora, con la nuova disposizione, le spese sono deducibili dal canone solo in maniera analitica, fermo restando che le stesse, pur se analiticamente documentate, non possono in ogni caso essere dedotte per importo superiore al 15% del canone. Le spese da considerare sono soltanto quelle inerenti a "interventi di manutenzione ordinaria"⁵⁴.

Come precisato nella Relazione al D.L. n. 203 del 2005, "una volta determinato l'importo della deduzione, resta l'obbligo del raffronto con il reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, poiché, ai fini reddituali, deve comunque essere assunto il maggiore dei due importi".

La stessa modificazione vale per la determinazione dei redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa degli enti non commerciali.

In ogni caso la novità si applica a decorrere dall'esercizio 2005⁵⁵.

6.2. *Norma interpretativa sulle agevolazioni per investimenti in aree svantaggiate* (Art. 7, comma 1-bis)

⁵² E che non costituiscano altresì beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

⁵³ Cfr. art. 37, comma 4-bis del TUIR.

⁵⁴ Di cui alla lett. a) del comma 1 dell'art. 3 del D.P.R. n. 380 del 2001. Ad esempio, gli interventi edilizi che riguardano opere di riparazione.

⁵⁵ A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005).

La legge finanziaria per il 2001⁵⁶ ha previsto talune agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate (in particolare, contributi nella forma del credito d'imposta).

Era stato previsto in particolare⁵⁷ che se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni oggetto dell'agevolazione sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti; se nel periodo di imposta in cui si verifica una delle predette ipotesi vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, il credito d'imposta è rideterminato escludendo il costo non ammortizzato degli investimenti agevolati per la parte che eccede i costi delle nuove acquisizioni.

Il D.L. n. 203 del 2005 interviene sulla disposizione appena richiamata, stabilendo che essa deve interpretarsi nel senso che gli immobili strumentali per natura⁵⁸, i quali costituiscono un complesso immobiliare unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di attività commerciale, qualora siano locati a terzi, non si intendono destinati a struttura produttiva diversa, a condizione che gli stessi vengano destinati allo svolgimento di attività d'impresa⁵⁹.

6.3. Norma interpretativa sulla esenzione da imposta per gli immobili destinati ad assistenza, previdenza, sanità, ecc. (Art. 7, comma 2-bis)

La vigente normativa⁶⁰ dispone che sono esenti da imposta gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali⁶¹ (soggetti passivi IRES) destinati esclusivamente allo svolgimento delle seguenti attività:

- assistenziali,
- previdenziali,
- sanitarie,
- didattiche,
- ricettive,
- culturali,
- ricreative e sportive
- di religione e culto⁶².

Il D.L. n. 203 del 2005 stabilisce al riguardo che la disposizione si intende applicabile alle predette attività a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle attività sopra elencate.⁶³

⁵⁶ Cfr. l'art. 8 della legge n. 388 del 2000.

⁵⁷ Cfr. art. 8, comma 7, della legge n. 388 del 2000.

⁵⁸ Ai sensi dell'art. 43, comma 2, secondo periodo, del TUIR.

⁵⁹ Ai sensi dell'art. 55 del TUIR.

⁶⁰ Cfr. art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504 del 1992.

⁶¹ Cfr. art. 73, comma 1, lett. c), TUIR.

⁶² Ai sensi dell'art. 16, lett. a), della legge n. 222 del 1985.

7. NOVITA' PER BANCHE ED ASSICURAZIONI

(Art. 6)

Il provvedimento introduce alcune misure intese ad aumentare la base imponibile delle imprese bancarie, finanziarie e assicurative, con effetto dall'esercizio 2005⁶⁴.

7.1. Imprese di assicurazione. Determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive

(Art. 6, comma 1)

In relazione alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP delle imprese di assicurazione è previsto che non si tenga conto delle svalutazioni, delle riprese di valore e degli accantonamenti effettuati ai sensi dell'art. 16, comma 9, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 173 del 1997.

7.2. Imprese di assicurazione. Riduzione della deducibilità della variazione della riserva sinistri

(Art. 6, comma 2)

La variazione della riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni (per la parte riferibile alla componente di lungo periodo) è deducibile nell'esercizio in misura pari al 60% (e non più al 90%) dell'importo iscritto in bilancio⁶⁵.

7.3. Banche. Riduzione della deducibilità della svalutazione dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti

(Art. 6, comma 3)

E' previsto che per gli enti creditizi e finanziari⁶⁶ le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio che derivano dalle operazioni di erogazione del credito alla clientela siano deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,40% (non più, dunque, nel limite dello 0,60%) del valore dei crediti risultanti in bilancio aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio (art. 106, comma 3, del TUIR).

In relazione a tale modificazione, sono state pure adeguate le seguenti disposizioni:

⁶³ Si segnala che il disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura), prevede che non si fa luogo a rimborso degli eventuali pagamenti effettuati prima del 3 dicembre 2005.

⁶⁴ A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005 (data di entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005).

⁶⁵ La misura è stata attuata tramite integrazione all'art. 111, comma 3, TUIR.

⁶⁶ Di cui al D.Lgs. n. 87 del 1992.

- l'ammontare complessivo delle svalutazioni che supera lo 0,40% (non più, anche in questo caso, lo 0,60%) è deducibile in quote costanti nei nove esercizi successivi⁶⁷;
- se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni è inferiore al limite dello 0,40% (non più, dunque, dello 0,60%) sono ammessi in deduzione, fino al predetto limite, accantonamenti per rischi su crediti.

Resta fermo che gli accantonamenti non sono più deducibili quando il loro ammontare complessivo ha raggiunto il 5% del valore dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

8. AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI PER L'ESERCIZIO DI ALCUNE ATTIVITA' REGOLATE (Art. 11-quater)

Per il solo esercizio 2005⁶⁸, sono previste talune modifiche alla disciplina dell'ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle seguenti attività regolate:

- distribuzione e trasporto di gas naturale⁶⁹;
- distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica⁷⁰.

Tra le più significative novità si segnalano le seguenti:

- le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività sopra indicate sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per le rispettive vite utili⁷¹;
- la vita utile cui fare riferimento decorre dall'esercizio di entrata in funzione, anche se avvenuta presso precedenti soggetti utilizzatori e non si modifica per effetto di eventuali successivi trasferimenti;
- le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene e per i beni ceduti o devoluti

⁶⁷ Le svalutazioni si assumono al netto delle rivalutazioni dei crediti risultanti in bilancio.

⁶⁸ Per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione (3 dicembre 2005). Si segnala che il disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura), prevede una disciplina sostanzialmente analoga per gli esercizi 2006 e successivi, con la introduzione di un nuovo art. 102-bis al TUIR.

⁶⁹ Di cui all'art. 2, comma 1, lett. n) e ii), del D.Lgs. n. 164 del 2000, di attuazione della direttiva 98/30/CE relativa a norme comuni per il mercato interno del gas.

⁷⁰ Di cui all'art. 2, commi 14 e 20, del D.Lgs. n. 79 del 1999, di attuazione della direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica.

⁷¹ Così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas. Si segnala che il disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura), prevede che il risultato debba essere ridotto del 20%.

- all'ente concessionario fino all'esercizio in cui avviene il trasferimento ed in proporzione alla durata del possesso;
- non è ammessa alcuna ulteriore deduzione per ammortamento anticipato⁷².

La nuova disciplina ha effetto per l'esercizio 2005.

8.1. Locazione finanziaria (Art. 11-quater, commi 6 e 8)

In caso di beni utilizzati in locazione finanziaria, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione, la deduzione delle quote di ammortamento compete all'impresa utilizzatrice. Alla formazione del reddito imponibile di quella concedente concorrono esclusivamente i proventi finanziari impliciti nei canoni di locazione finanziaria determinati, in ciascun esercizio, nella misura risultante dal piano di ammortamento finanziario.

Quanto sopra si applica ai contratti di locazione finanziaria la cui esecuzione inizia dal 3 dicembre 2005.

8.2. Determinazione degli acconti (Art. 11-quater, comma 10)

Nella determinazione degli acconti IRES e IRAP per l'esercizio 2005, calcolato in ogni caso in base alle disposizioni generali sui versamenti degli acconti delle imposte sui redditi⁷³, si assume⁷⁴, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni. Eventuali conguagli devono essere versati insieme alla seconda ovvero unica rata dell'acconto.

Per l'esercizio 2006 nella determinazione degli acconti IRES e IRAP si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le nuove disposizioni⁷⁵.

9. DETERMINAZIONE IN VIA FORFETARIA DEL REDDITO IMPONIBILE DI ALCUNE IMPRESE MARITTIME. ESTENSIONE DELLA DISCIPLINA (Art. 11-quaterdecies, comma 19)

Sono state apportate alcune modificazioni alla disciplina di determinazione forfetaria e unitaria della base imponibile di alcune imprese marittime, che utilizzino in traffico internazionale le navi iscritte nel registro internazionale (*tonnage tax*)⁷⁶.

⁷² Resta ferma, per quanto non diversamente disposto, la disciplina di cui all'art. 102 del TUIR.

⁷³ Di cui alla legge n. 97 del 1977.

⁷⁴ In deroga all'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (c.d. "Statuto del contribuente"), relativo alla efficacia temporale delle norme tributarie.

⁷⁵ Si segnala che il disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura), prevede l'abrogazione di quest'ultima disposizione.

Tale disciplina è stata estesa anche alle navi noleggate il cui tonnellaggio non sia superiore al 50% di quello complessivamente utilizzato dalle società armatoriali.

10. SOPPRESSIONE DEL REGIME FORFETARIO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI (CONTRIBUENTI MINIMI)

(Art. 5, comma 2)

La speciale disciplina tributaria applicabile alle imprese e ai professionisti, contribuenti minimi, è abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2007.

L'abrogazione è riferita alle disposizioni contenute nell'art. 3, commi da 171 a 184, della legge n. 662 del 1996 che prevedono un regime forfetario di determinazione dell'IVA e del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, nonché semplificazioni negli adempimenti documentali e contabili, per imprese e professionisti che nell'anno solare precedente non hanno realizzato un volume d'affari superiore a 10.330 euro⁷⁷.

Restano fermi gli altri regimi fiscali speciali per le imprese e i professionisti minori: regimi semplificati (art. 3, commi da 165 a 170, della legge n. 662 del 1996); regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (art. 13 della legge n. 388 del 2000); regime fiscale delle attività marginali (art. 14 della legge n. 388 del 2000).

11. INCENTIVI ALL'UTILIZZO DEL GPL E DEL METANO PER AUTOTRAZIONE

(Art. 5-sexies)

E' disposto che l'importo delle agevolazioni (riconosciute come "incentivi alla rottamazione")⁷⁸ previste per l'installazione di impianti di alimentazione a metano o a GPL può essere recuperato mediante credito d'imposta⁷⁹ dall'interessato alla filiera di settore, secondo modalità da definire⁸⁰.

Il credito d'imposta

⁷⁶ Attraverso una modifica al primo periodo del comma 1 dell'art. 155 del TUIR. Sulla materia vedi la circolare della Fondazione Luca Pacioli, documento n. 19 del 27 luglio 2004.

⁷⁷ Più precisamente, se nell'anno solare precedente non hanno:

- a) realizzato un volume d'affari superiore a 10.329,14 euro;
- b) utilizzato beni strumentali di costo complessivo al netto degli ammortamenti superiore a 10.329,14 euro,
- c) effettuato cessioni all'esportazione,
- d) corrisposto, a dipendenti o altri collaboratori stabili, compensi complessivi superiori al 70 per cento del volume d'affari di cui alla precedente lett. a).

⁷⁸ Cfr. art. 1, del D.L. n. 324 del 1997, conv. dalla legge n. 403 del 1997: l'articolo richiamato è intitolato "Incentivi per la rottamazione".

⁷⁹ Di cui all'art. 29 del D.L. n. 669 del 1996, conv. dalla legge n. 30 del 1997.

⁸⁰ Le modalità verranno definite con accordo di programma tra il Ministero delle attività produttive e le associazioni di settore maggiormente rappresentative.

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione⁸¹ (successivamente alla comunicazione di avvenuto riconoscimento del contributo),
- non è rimborsabile,
- non concorre alla formazione del valore della produzione netta IRAP né dell'imponibile agli effetti delle imposte sui redditi,
- non rileva ai fini del rapporto di cui all'art. 96 del TUIR.

12. TASSA SUI CONTRATTI DI BORSA (Art. 6-bis)

Le società di gestione del risparmio possono corrispondere la tassa sui contratti di borsa in modo virtuale⁸².

13. RAPPRESENTANZA PRESSO GLI UFFICI DELL'AMMINISTRAZIONE (Art. 7-quater)

In base alle disposizioni in materia di accertamento⁸³, il contribuente può farsi rappresentare presso gli uffici finanziari da un procuratore generale o speciale.

La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata.

Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali (o in apposito elenco) è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione.

A tale ultimo riguardo, il D.L. n. 203 del 2005 aggiunge che la facoltà dei rappresentanti di autenticare la sottoscrizione della procura è data anche quando la stessa è conferita a coloro che ⁸⁴

- in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali, hanno svolto per almeno dieci anni, alle dipendenze di terzi, attività nelle materie tributarie ed amministrativo contabili;
- sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili, ed hanno svolto almeno cinque anni di attività;
- hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio.

14. ASSISTENZA FISCALE PER IL MOD. 730 (Art. 7-quinquies; Art. 3-bis, comma 10)

⁸¹ Ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997.

⁸² Con modalità da stabilirsi con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

⁸³ Cfr. art. 63 del D.P.R. n. 600 del 1973.

⁸⁴ Cfr. art. 4, comma 1, lett. e), f) ed i) del D.Lgs. n. 545 del 1992.

Agli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è riconosciuta competenza tecnica anche per l'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa⁸⁵.

In termini concreti, la norma estende ai ragionieri e dottori commercialisti la competenza a fornire assistenza fiscale ai contribuenti per la compilazione del "Modello 730"⁸⁶.

La novità ha effetto dal 3 dicembre 2005 e riguarderà quindi la compilazione dei Mod. 730 a partire da quelli relativi all'anno 2005, da presentare nel 2006.

La stessa competenza tecnica è stata riconosciuta ai consulenti del lavoro.

15. ASSEVERAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITA' O COERENZA RISPETTO AGLI STUDI DI SETTORE (Art. 7-sexies)

E' stabilito⁸⁷ che in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, possono essere attestate le cause che giustificano:

- la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi;
- un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi.

Tale attestazione è rilasciata (su richiesta dei contribuenti) da:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la *subcategoria* tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria⁸⁸;
- i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri⁸⁹;
- i dipendenti ed i funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie⁹⁰.

16. COMPENSAZIONI ALLE IMPRESE CHE CONFERISCONO IL TFR

⁸⁵ Di cui all'art. 34, comma 4, del D.Lgs. n. 241 del 1997.

⁸⁶ La misura accoglie una richiesta da molto proposta dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri commercialisti.

⁸⁷ Attraverso una integrazione all'art. 10 della legge n. 146 del 1998.

⁸⁸ Quelli sino a questo punto indicati sono i soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'art. 3, comma 3, lett. *a)* e *b)* del D.P.R. n. 322 del 1998.

⁸⁹ Costituiti dai soggetti di cui alle lett. *a)*, *b)* e *c)* dell'art. 32, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997.

⁹⁰ Di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992. Il riferimento è, ad esempio, ai ragionieri e dottori commercialisti iscritti nei relativi albi professionali.

(Art. 8)

E' istituito un Fondo di garanzia per agevolare l'accesso al credito delle imprese che conferiscono il trattamento di fine rapporto (TFR) a forme pensionistiche complementari⁹¹.

Si segnala⁹², in particolare, che in relazione ai maggiori oneri finanziari sostenuti dai datori di lavoro per il versamento di quote di TFR alle forme pensionistiche complementari, a decorrere dal 1° gennaio 2006, è riconosciuto, in funzione compensativa, l'esonero dal versamento dei contributi sociali dovuti⁹³ per ciascun lavoratore nella misura dei punti percentuali normativamente stabiliti⁹⁴, a partire da 0,12 punti percentuali nel 2006 fino a 0,28 punti percentuali a decorrere dal 2014.

17. ESENZIONE DA IMPOSTE PER GLI ATTI DI ALIENAZIONE DI BENI IMMOBILI PUBBLICI

(Art. 11-quinquies, comma 3)

L'art. 11-quinquies del D.L. n. 203 del 2005 detta una serie di disposizioni sulla dismissione di beni immobili pubblici.

In tale ambito è stato anche stabilito che agli atti di alienazione di beni immobili pubblici (o comunque gli atti connessi alla dismissione del patrimonio immobiliare di proprietà dello Stato) sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da ogni altro tributo o diritto⁹⁵.

18. RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DI ACQUISTO DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI EDIFICABILI

(Art. 11-quaterdecies, comma 4)

Ai fini della determinazione dei redditi diversi, la legge 28 dicembre 2001, n. 448, agli artt. 5 e 7, aveva previsto la possibilità (per le persone fisiche ed altri soggetti non imprenditori) di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva (4% per le partecipazioni qualificate; 2% per le partecipazioni non qualificate; 4% per i terreni edificabili e con destinazione agricola).

Tale possibilità, già più volte prorogata, è stata ulteriormente prorogata dal D.L. n. 203 del 2005.

⁹¹ Sulla stessa materia altre disposizioni sono contenute nel disegno di legge finanziaria per l'anno 2006, ancora non definitivo (attualmente all'esame del Senato, in terza lettura).

⁹² Anche se trattasi di misura non propriamente tributaria.

⁹³ Alla gestione di cui all'art. 24 della legge n. 88 del 1989.

⁹⁴ Cfr. *Tabella A* allegata al D.L. n. 203 del 2005.

⁹⁵ Vedi art. 1, comma 275, della legge finanziaria per il 2005 (legge n. 311 del 2004).

Alla luce delle modificazioni apportate, la rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola può essere effettuata per i predetti beni posseduti alla data del 1° gennaio 2005⁹⁶ (non più, dunque, alla data del 1° luglio 2003).

Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2006⁹⁷. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2006.

19. ICI. INTERPRETAZIONE DELLA DEFINIZIONE DI AREA FABBRICABILE

(Art. 11-quaterdecies, comma 16)

In materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), per “area fabbricabile” si intende “l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità”⁹⁸.

Il D.L. n. 203 del 2005 interviene sul punto, interpretando tale disposizione nel senso che un’area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo.

20. IVA RELATIVA ALL’ESERCIZIO DEL LOTTO E LOTTERIE E ALL’ESERCIZIO DELLE SCOMMESSE

(Art. 11-quinquiesdecies, comma 7)

L’art. 11-quinquiesdecies del D.L. n. 203 del 2005 contiene norme volte a contrastare la diffusione del gioco illegale.

Sul piano tributario⁹⁹, è disposta la detraibilità dell’IVA sugli acquisti (nonostante trattasi di operazioni esenti¹⁰⁰) per:

- le operazioni relative all’esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità etc.;
- le operazioni relative all’esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al punto precedente, etc.
- le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni¹⁰¹.

⁹⁶ Anche se successivamente ceduti.

⁹⁷ Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente.

⁹⁸ Cfr. art. 2, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504 del 1992.

⁹⁹ Mediante una modifica dell’art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

¹⁰⁰ Cfr. art. 10, nn. 6) e 7) del D.P.R. n. 600 del 1973.

¹⁰¹ L'applicazione delle novità è subordinata alla preventiva approvazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato Istitutivo della Comunità Europea.