

APPENDICE

■ Attività agricole

Ai fini della determinazione del reddito agrario sono considerate attività agricole:

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quelle del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Se le attività menzionate alle lettere b) e c) eccedono i limiti stabiliti, la parte di reddito imputabile all'attività eccedente è considerata reddito d'impresa da determinarsi in base alle norme contenute nel capo VI del titolo I del Tuir.

Con riferimento alle attività dirette alla produzione di vegetali (ad esempio, piante, fiori, ortaggi, funghi, ecc.), si fa presente che per verificare la condizione posta alla lettera b) ai fini del calcolo della superficie adibita alla produzione, occorre fare riferimento alla superficie sulla quale insiste la produzione stessa (ripiani o bancali) e non già a quella coperta dalla struttura. Pertanto, qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali.

■ Calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria

Ai fini del calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e delle indennità di esproprio e simili, il costo di acquisto deve essere, prima, aumentato di tutti gli altri costi inerenti, poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale INVIM pagata. Qualora si tratti di terreni acquistati per effetto di donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, ed in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, nonché dell'INVIM e dell'imposta di successione pagate, senza operare alcuna rivalutazione sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo.

■ Canone di locazione - Determinazione della quota proporzionale

Per ottenere la quota proporzionale del canone di locazione applicare la formula:

$$\text{quota proporzionale del canone} = \frac{\text{canone totale} \times \text{singola rendita}}{\text{totale delle rendite}}$$

Esempio:

Rendita catastale abitazione

rivalutata del 5 per cento: 900.000

Rendita catastale della pertinenza

rivalutata del 5 per cento: 100.000

Canone di locazione totale: 20.000.000

Quota del canone relativo all'abitazione

$$\frac{20.000.000 \times 900.000}{(900.000 + 100.000)} = 18.000.000$$

Quota del canone relativo alla pertinenza

$$\frac{20.000.000 \times 100.000}{(900.000 + 100.000)} = 2.000.000$$

■ Casi particolari di presentazione della dichiarazione unificata

1) Liquidazione ordinaria: assenza di liquidatore nominato dall'autorità giudiziaria

a) Liquidazione iniziata nel 1998 e in corso al 31 dicembre

Per effetto dell'art. 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, le cui disposizioni sono entrate in vigore il 22 settembre 1998, se il liquidatore non risulta nominato dall'autorità giudiziaria la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha avuto effetto la deliberazione di messa in liquidazione non deve essere presentata entro quattro mesi dalla nomina, bensì entro l'ordinario termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di liquidazione).

Tale dichiarazione, qualora riguardi un arco temporale compreso nell'anno 1998, ma terminato anteriormente al 31 dicembre dello stesso anno, va presentata utilizzando la modulistica del mod. 750/1998, approvata nel corso del 1998. Tale modello va presentato esclusivamente alle agenzie postali, anche in formato PC, ove ne ricorrano i presupposti, (vedere le Istruzioni generali per la compilazione del modello UNICO).

La dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra il giorno successivo alla data in cui ha avuto effetto la deliberazione di messa in liquidazione e il 31 dicembre 1998 deve, invece, essere presentata secondo le modalità e i termini previsti per la dichiarazione unificata, sempreché sussista l'ulteriore obbligo di presentazione di almeno una delle altre tre dichiarazioni che compongono la dichiarazione unificata (IVA, IRAP e sostituti di imposta qualora siano state effettuate ritenute nei confronti di non più di venti soggetti).

b) Liquidazione chiusa anteriormente al 31 dicembre 1998

Qualora la liquidazione abbia avuto termine nel corso dell'anno 1998, antecedentemente al 31 dicembre dello stesso anno, il periodo d'imposta è da considerare un periodo non coincidente con l'anno solare in quanto con-

cluso anteriormente alla predetta data del 31 dicembre 1998. Pertanto, anche qualora sussistesse l'obbligo di presentazione di almeno due delle quattro dichiarazioni che compongono il modello UNICO, la dichiarazione dei redditi non va presentata invece in forma unificata. Tale dichiarazione va presentata in modo autonomo, nei termini ordinari e utilizzando il modello approvato nel 1998.

Ne consegue che anche le altre dichiarazioni cui il contribuente è tenuto, vanno presentate autonomamente entro il termine previsto dalla legge per ciascuna di esse.

c) Cessazione dell'attività nel corso del 1998 senza un formale procedimento di liquidazione

Qualora nel corso del 1998 sia avvenuto lo scioglimento di una società di persone senza effettuare la procedura di liquidazione, la dichiarazione dei redditi relativa al periodo 1° gennaio - data di cessazione deve essere presentata entro il 2 agosto 1999.

2) Liquidazione ordinaria: liquidatore nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria

a) Liquidazione iniziata nel 1998 e in corso al 31 dicembre

Qualora il liquidatore sia stato nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria nel corso dell'anno 1998, lo stesso deve provvedere alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha avuto effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro quattro mesi dalla stessa. Tale dichiarazione va presentata alle agenzie postali, anche in formato PC, utilizzando il mod. 750/1998, approvato nel corso dell'anno 1998.

La dichiarazione relativa al periodo compreso tra il giorno successivo alla data in cui ha avuto effetto la deliberazione di messa in liquidazione e il 31 dicembre 1998 va, invece, presentata in forma unificata, secondo le modalità e i termini previsti per la presente dichiarazione, sempreché sussista l'ulteriore obbligo di presentazione di almeno una delle altre tre dichiarazioni che compongono la dichiarazione unificata (IVA, IRAP e sostituti di imposta qualora siano state effettuate ritenute nei confronti di non più di venti soggetti).

Esempio:

Una società, la cui deliberazione di messa in liquidazione ha avuto effetto in data 30 settembre 1998, risulta obbligata a presentare anche la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e quella ai fini dell'IRAP per l'anno solare 1998.

Il liquidatore deve provvedere a presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo 1° gennaio 1998 - 30 settembre 1998. Tale dichiarazione va compilata utilizzando il mod. 750/1998 e va presentata esclusivamente alle agenzie postali, anche in formato PC, entro quattro mesi dalla data in cui ha avuto effetto la deliberazione di messa in liquidazione. Nel presente esempio i termini di presentazione sarebbero scaduti, quindi, nel

me di febbraio 1999. Trova, pertanto, applicazione il differimento dei termini di presentazione e la dichiarazione andrà, quindi, presentata entro il 20 luglio 1999 (vedere le "Istruzioni generali per la compilazione del Mod. UNICO").

La dichiarazione relativa al periodo 1° ottobre 1998 - 31 dicembre 1998 deve essere presentata in forma unificata, entro i termini previsti per la presente dichiarazione, sussistendo l'obbligo di presentazione anche della dichiarazione annuale dell'Iva e dell'IRAP.

b) Liquidazione chiusa anteriormente al 31 dicembre 1998

Nell'ipotesi in cui, invece, la liquidazione abbia avuto termine antecedentemente al 31 dicembre 1998, valgono le precisazioni fornite in precedenza nel punto 1 alla lettera b).

3) Trasformazione

Nel caso di trasformazione di una società, con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, non soggetta all'Irpeg in società soggetta a tale imposta (o viceversa) deliberata nel corso dell'anno 1998, deve essere presentata, entro quattro mesi dalla data in cui ha avuto effetto la trasformazione, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data stessa. Tale dichiarazione, se relativa a un periodo d'imposta che ha avuto termine antecedentemente al 31 dicembre 1998, va presentata utilizzando il modello approvato nel corso dell'anno 1998. Tale modello va presentato esclusivamente alle agenzie postali, anche in formato PC (vedere le Istruzioni generali alla compilazione del modello UNICO).

La dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra il giorno successivo alla data in cui ha avuto effetto la trasformazione e il 31 dicembre 1998 va presentata, invece, in forma unificata, secondo le modalità e i termini previsti per la presente dichiarazione, sempreché sussista l'obbligo di presentazione di almeno una delle altre tre dichiarazioni che compongono la dichiarazione unificata (IVA, IRAP e sostituti di imposta qualora siano state effettuate ritenute nei confronti di non più di venti soggetti).

Esempio -

Società di persone che si è trasformata in società di capitali con effetto 31 ottobre 1998. La dichiarazione dei redditi relativa al periodo 1° gennaio 1998 - 31 ottobre 1998, va presentata utilizzando il mod. 750/1998, approvato nel corso dell'anno 1998. Tale dichiarazione va presentata entro quattro mesi dalla data in cui ha avuto effetto la trasformazione. Nel presente esempio i termini di presentazione sarebbero scaduti, quindi, nel mese di febbraio 1999. Trova, pertanto, applicazione il differimento dei termini di presentazione e la dichiarazione andrà presentata entro il 20 luglio 1999 (vedere le "Istruzioni generali per la compilazione del Mod. UNICO").

La dichiarazione relativa al periodo 1° novembre 1998 - 31 dicembre 1998 deve essere presentata in forma unificata, entro i termini previsti per la presente dichiarazione, sempreché sussista l'ulteriore condizione di

presentazione di almeno una delle altre tre dichiarazioni che compongono la dichiarazione unificata.

■ Contributo del 15 per cento dovuto dai datori di lavoro

Il comma 194 dell'art. 1 della legge n. 662 del 1996 ha previsto che i datori di lavoro che non abbiano versato i contributi di previdenza e assistenza sociale sulle contribuzioni e somme di cui all'art. 9-bis, comma 1, del D.L. 29 marzo 1991, n. 103, convertito dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, come sostituto del comma 193 dell'art. 1 della stessa legge n. 662 del 1996, sono tenuti al pagamento di un importo pari al 15 per cento dei predetti contributi e somme.

Il pagamento dell'importo in questione deve essere effettuato in 18 rate bimestrali consecutive di eguale importo, a partire dal 20 febbraio 1997.

Il predetto importo, ove imputato al conto economico è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 62 del Tuir (spese per prestazioni di lavoro). Si ricorda, tuttavia, che per espressa previsione del quarto periodo dello stesso comma 194 dell'art. 1 della legge n. 662, è possibile imputare il predetto importo, in parti uguali, al conto economico degli esercizi nei quali abbiano scadenza le rate di pagamento. Pertanto, la deducibilità dell'importo in questione può essere operata anche nel periodo d'imposta in cui abbia inizio la procedura di rateizzazione e nei successivi periodi in cui la stessa procedura abbia corso.

■ Costruzioni rurali

Non danno luogo a reddito di fabbricati e non vanno, pertanto, dichiarate in quanto il relativo reddito è già compreso in quello catastale del terreno, le costruzioni rurali ed eventuali pertinenze **ad uso abitativo, se vengono soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni:**

- il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, ivi compresi quelli di reversibilità, o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;
- l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui sopra sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna;
- il terreno cui il fabbricato si riferisce deve essere situato nello stesso Comune o in Comuni confinanti e deve avere una super-

ficie non inferiore a 10.000 metri quadrati. Se sul terreno sono praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura, o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, della L. 31 gennaio 1994, n. 97, la superficie del terreno deve essere almeno di 3.000 metri quadrati;

- il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo relativamente all'anno 1998 deve essere superiore alla metà del suo reddito complessivo per il 1998, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata L. n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione (lire 5 milioni per i terreni ubicati in comuni non considerati montani, e lire 15 milioni qualora si tratti di terreni ubicati in comuni considerati montani). Al riguardo si sottolinea che il requisito di cui al presente punto è riferito esclusivamente al soggetto che conduce il fondo e che tale soggetto può essere diverso da quello che utilizza l'immobile ad uso abitativo sulla base di un titolo idoneo. Così, ad esempio, il fabbricato è utilizzato ad uso abitativo dal titolare di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolte in agricoltura e il fondo è condotto da altri soggetti, il requisito di cui al presente punto deve sussistere nei confronti di chi conduce il fondo.

In caso di unità immobiliari utilizzate congiuntamente da più persone, i requisiti devono essere posseduti da almeno una di esse. Se sul terreno esistono più unità immobiliari ad uso abitativo i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente per ciascuna di esse. Nel caso che più unità abitative siano utilizzate da più persone dello stesso nucleo familiare, in aggiunta ai precedenti requisiti è necessario che sia rispettato anche il limite massimo di cinque vani catastali o di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o di 20 metri quadrati per ogni abitante oltre il primo.

Attenzione: le costruzioni non utilizzate, che hanno i requisiti in precedenza precisati per essere considerate rurali, non si considerano produttive di reddito di fabbricati.

La mancata utilizzazione deve essere comprovata da un'autocertificazione effettuata nei modi e nei termini previsti dalla legge (dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui all'art. 4 della L. 4 gennaio 1968, n. 15, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento di identità del sottoscrittore)

da fornire a richiesta degli organi competenti. L'autocertificazione deve attestare l'assenza di allacciamento alle reti della energia elettrica, dell'acqua e del gas.

■ Crediti d'imposta

1) Credito d'imposta sui dividendi

Si ricorda che, per effetto dell'art. 105 del Tuir, come modificato dal D.Lgs. n. 467 del 1997, per gli utili la cui distribuzione è stata deliberata a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), attribuiscono ai soci o partecipanti il credito d'imposta (ordinario e/o limitato) di cui all'art. 14 del Tuir, nella misura del 58,73 per cento, fino a concorrenza degli importi indicati alle lett. a) e b) del comma 1 del citato art. 105.

La spettanza del credito d'imposta deve risultare dalla certificazione rilasciata ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, nel quale è in particolare evidenziato:

- l'ammontare degli utili per i quali il credito d'imposta del 58,73 per cento spetta in misura ordinaria;
- l'ammontare degli utili per i quali il credito d'imposta del 58,73 per cento spetta in misura limitata di cui agli artt. 11, comma 3-bis, e 94, comma 1-bis, del Tuir;
- l'ammontare degli utili per i quali il credito d'imposta non spetta.

Per gli utili la cui distribuzione è stata deliberata fino all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, il credito d'imposta spetta nella misura del 9/16.

Per gli utili che derivano dalla distribuzione di riserve o fondi affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408, deliberata entro l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996, il credito d'imposta è stabilito nella misura del 25 per cento.

Il credito d'imposta spetta altresì nella misura del 25 per cento per gli utili percepiti se derivano dalla distribuzione, di riserve o fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 22, commi 1 e 2, del D.L. n. 41 del 1995 se la loro distribuzione è stata deliberata entro il secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 e comunque non oltre l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 o da riserve o fondi affrancati ai sensi del comma 4 del predetto art. 22 se la loro distribuzione è stata deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 e comunque non oltre l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996.

Per effetto dei commi 6-bis e 7-bis dell'art. 14, il credito di imposta sui dividendi non spetta:

- limitatamente agli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto, ai soggetti che acquistano dai fondi comuni di investimento di cui alla legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni, o dalle società di investimento a capitale variabile (SICAV), di cui al decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 84, azioni o quote di partecipazione nelle società o enti indicati alle lettere a) e b) dell'art. 87 del Tuir;

- per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto siano state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione.

2) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, della legge 14 agosto 1993, n. 344, come modificato dal D.Lgs. n. 461 del 1997, per i proventi **percepiti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° luglio 1998** derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, spetta un credito di imposta pari al **15 per cento dei proventi stessi determinati ai sensi dell'art. 42, comma 4 bis, del Tuir, indipendentemente dalla durata della partecipazione.**

3) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 15, comma 6, della legge 25 gennaio 1994, n. 86, come modificato dal DL 26 settembre 1995, n. 406, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n. 503, sui proventi di ogni tipo spettanti a soggetti che esercitano imprese commerciali, derivanti dalla partecipazione ai fondi di investimento immobiliare chiusi, spetta il credito di imposta di cui all'art. 14, comma 2, del Tuir nella misura del 20 per cento dei proventi imputabili al periodo di possesso delle quote di partecipazione effettivamente assoggettati ad imposizione nei confronti del fondo.

4) Credito d'imposta per distribuzione della riserva da regolarizzazione delle scritture contabili.

Il credito di imposta spetta ai soci in misura pari all'imposta sostitutiva relativa alle somme ad essi attribuite qualora quest'ultime derivino dalla riserva da regolarizzazione di cui all'art. 2, comma 142, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

5) Credito d'imposta per l'invio del questionario relativo agli studi di settore

Ai contribuenti che, in proprio o tramite terzi, trasmettono su supporto magnetico i dati richiesti con i questionari finalizzati all'elaborazione degli studi di settore, è riconosciuto un credito d'imposta di lire diecimila, da utilizzare in occasione della presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla presentazione del questionario summenzionato. Detto credito d'imposta non costituisce componente positivo di reddito, né rileva ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir.

6) Credito di imposta per le nuove iniziative produttive

Per le iniziative produttive intraprese a decorrere dal 1° gennaio 1997, localizzate nelle "aree depresse" del territorio nazionale di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del D.L. 8 feb-

braio 1995, n. 32, convertito dalla legge 7 aprile 1995, n. 104, è riconosciuto, per l'anno d'inizio di attività e per i due successivi, (cinque per le attività intraprese nei territori compresi nell'obiettivo 1 del regolamento CEE n. 2052/88), un credito di imposta nella seguente misura:

50 per cento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, riferibile proporzionalmente al reddito di impresa;

50 per cento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, riferibile proporzionalmente al reddito derivante dall'esercizio di arti o professioni dell'anno cui compete;

Detto credito non può essere superiore, per ciascun anno, a lire 5 milioni. ed è utilizzato per il versamento della corrispondente imposta.

Il credito spetta anche con riferimento alle iniziative produttive intraprese in forma associata ai sensi dell'art. 5 del Tuir e alle aziende coniugali non gestite in forma societaria a condizione che tutti i soggetti che partecipano a tali forme abbiano tutti i requisiti sopra elencati. Il credito è attribuito in misura non eccedente lire 5 milioni ai soci o associati in quote proporzionali alle loro partecipazioni agli utili. Per le aziende coniugali non gestite in forma societaria il credito è attribuito in quote di uguale importo a ciascuno dei coniugi.

Si precisa che il beneficio in questione spetta, indipendentemente dai parametri dimensionali dell'attività (costo complessivo dei beni materiali strumentali, volume d'affari).

Poiché il credito di imposta di cui trattasi è riferito alle nuove iniziative produttive, si deve intendere esclusa dal beneficio ogni forma di subentro o rilevazione di attività d'impresa o artistiche e professionali già avviate.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera a), del D.L. n. 32 del 1995, si intendono per aree depresse:

quelle individuate dalla Commissione delle Comunità Europee, ammissibili agli interventi dei fondi strutturali, obiettivi 1, 2 e 5b;

quelle eleggibili sulla base delle analoghe caratteristiche;

quelle rientranti nelle fattispecie dell'art. 92, par. 3, lettera c), del Trattato di Roma, previo accordo con la Commissione dell'Unione Europea. Dette aree e i comuni che ricadono nelle zone obiettivi 1, 2 e 5b e quelle rientranti nelle fattispecie dell'art. 92, par. 3, lett. c), del Trattato di Roma sono elencate nell'allegato 6 al decreto del Ministero dell'Industria del 25 settembre 1996. Per le iniziative produttive intraprese nelle aree territoriali di cui all'obiettivo 1 del Regolamento CEE n. 2052/88 del 24 giugno 1988, come modificato dal Regolamento CEE n. 2081/93 del 20 luglio 1993, avente il fine di promuovere lo sviluppo e l'adeguamento strutturale delle regioni (intese in senso lato economico-territoriale, non in quello ordinamentale-politico dello Stato membro), il cui sviluppo è in ritardo, le disposizioni agevolative si applicano per l'anno di inizio di attività e per i cinque successivi.

Le agevolazioni suddette si applicano ai soggetti che:

avendo età inferiore a 32 anni presentano per la prima volta la dichiarazione di inizio

attività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; deve trattarsi, cioè, di soggetti che non abbiano compiuto il trentaduesimo anno di età all'atto della presentazione della dichiarazione d'inizio di attività; indipendentemente dall'età e dall'eventuale svolgimento di precedente attività, fruiscono del trattamento d'integrazione salariale il giorno precedente alla data di presentazione della dichiarazione di inizio attività ai fini Iva, se non sono in possesso dei requisiti per la pensione di vecchiaia o di anzianità; sono disoccupati ai sensi dell'art. 25, comma 5, lettere a) e b) della L. 23 luglio 1991, n. 223, indipendentemente dall'età e dall'eventuale svolgimento di precedente attività; si tratta dei lavoratori iscritti da più di due anni nella prima classe delle liste di collocamento e che risultano non iscritti da almeno tre anni negli elenchi ed albi degli esercenti attività commerciali, degli artigiani e dei coltivatori diretti e agli albi dei liberi professionisti e, inoltre, dei lavoratori iscritti nelle liste di mobilità compilate dall'Ufficio regionale del lavoro e della massima occupazione, ai sensi dell'art. 6 della L. n. 223 del 1991. Il requisito dell'iscrizione nelle liste di collocamento e di mobilità deve sussistere fino al giorno anteriore a quello di presentazione della dichiarazione di inizio dell'attività ai fini Iva; sono portatori di handicap, ai sensi dell'art. 3 della L. 5 febbraio 1992, n. 104; iniziano un'attività nel campo dell'efficienza energetica e della promozione di fonti rinnovabili di energia o assimilate di cui alla L. 9 gennaio 1991, n. 9, nel campo della raccolta differenziata e del riciclaggio dei rifiuti, nel campo del risanamento idrogeologico del territorio o, comunque, per il ripristino ambientale, e nel campo della progettazione e attuazione di interventi per la riqualificazione, la manutenzione o il restauro dei centri storici, per la produzione di beni ai quali è assegnato il marchio di qualità ecologica di cui al Regolamento CEE n. 880/92 del Consiglio, del 23 marzo 1992.

Si ricorda che per le stesse iniziative è concessa, per i medesimi periodi d'imposta, la riduzione al 50 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive; la riduzione non può essere superiore a 5 milioni dell'imposta dovuta per ciascun anno.

■ Crediti di imposta per i canoni non percepiti

Il comma 5 dell'articolo 8 della legge n. 431 del 1998, modificando l'art. 23 del Tuir ha disposto che per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito d'imposta di pari ammontare.

Per determinare il credito d'imposta spettante è necessario riliquidare la dichiarazione dei redditi di ciascuno degli anni per i quali in base all'accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore, sono state pagate maggiori imposte per effetto di canoni di locazione non riscossi, per calcolare le imposte pagate in più relativamente ai canoni non percepiti.

Nell'effettuare le operazioni di riliquidazione si deve tener conto:

- di eventuali rettifiche ed accertamenti operati dagli uffici;
- dell'Ilor pagata fino all'anno 1992.

Ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante non rileva, invece, quanto pagato ai fini del contributo al servizio sanitario nazionale.

Attenzione: L'eventuale successiva riscossione totale o parziale dei canoni per i quali si è usufruito del credito d'imposta come sopra determinato, comporterà l'obbligo di dichiarare tra i redditi soggetti a tassazione separata (salvo opzione per la tassazione ordinaria) il maggior reddito imponibile rideterminato.

■ Deducibilità degli interessi passivi (redditi d'impresa)

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3 del Tuir - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti.

Gli interessi passivi che eccedono tale ammontare sono deducibili a norma dei commi 1 e 2 dello stesso art. 63, ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e proventi esenti.

Nel caso in cui la società o l'ente siano soci di società di persone, occorre tener conto, ai fini della determinazione degli interessi passivi non ammessi in deduzione, anche dei menzionati interessi ed altri proventi esenti conseguiti dalle società di persone, se e nella misura in cui detti interessi e proventi non siano stati già portati a riduzione degli interessi passivi dalla società partecipata.

L'art. 3, comma 115, della legge n. 549 del 1995, **come modificato dal D.Lgs. n. 461 del 1997**, prevede una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi maturati su prestiti obbligazionari emessi da società o enti, diverse dalle banche, il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate nei mercati regolamentati o da quote (vedere la voce "Indeducibilità degli interessi passivi", nelle "Note della disciplina del reddito d'impresa").

■ Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori

1. Premessa

L'articolo 121-bis del Tuir, introdotto dall'art. 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato il regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'utilizzo di taluni mezzi di trasporto a motore.

In particolare, le modifiche attengono al trattamento dei seguenti veicoli:

- autovetture e autocaravan di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a) e m) del D.Lgs. 30

aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada);

- motocicli di cui all'art. 53, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 285 del 1992;
- ciclomotori di cui all'articolo 52 del medesimo decreto.

Non sono, quindi, interessati dalle modifiche in discorso i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio: biciclette e gondole). Si precisa, inoltre che le nuove disposizioni non interessano comunque le autovetture, gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori costituenti per l'impresa beni di magazzino (anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali, come, ad esempio, le autovetture utilizzate dalle concessionarie per scopi promozionali).

Il nuovo art. 121-bis del Tuir comprende nel suo ambito applicativo anche gli aeromobili da turismo e le navi e imbarcazioni da diporto. Con riferimento a tali beni, tuttavia, le nuove disposizioni non introducono alcuna novità rispetto a quelle previgenti. Pertanto, le spese di acquisizione e gli altri componenti negativi relativi all'impiego di tali beni restano deducibili per intero solo nel caso in cui gli stessi siano utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa: come nel caso degli aeromobili da turismo e delle imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione.

Al di fuori di tale fattispecie, le spese e gli altri componenti negativi relativi agli aeromobili da turismo nonché alle navi e alle imbarcazioni da diporto sono completamente irrilevanti. Analogamente, non assumono rilevanza le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di tali beni.

Le nuove disposizioni, per effetto del comma 3 dell'articolo 17 della legge n. 449 del 1997, sono entrate in vigore dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e riguardano anche i beni acquistati in periodi d'imposta anteriori, fermi restando gli effetti prodotti nei precedenti periodi di imposta in applicazione delle disposizioni previgenti.

2. Regime di deducibilità integrale

Sono deducibili per intero le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di autovetture ed autocaravan di cui alle richiamate lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, motocicli e ciclomotori destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Si ricorda che devono considerarsi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (ad esempio, sono tali le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse).

Il regime di deducibilità integrale si applica, altresì, per le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per i veicoli (autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori) adibiti ad uso pubblico.

Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i veicoli per i quali vi sia un atto rilasciato da una pubblica amministrazione che attesti tale destinazione.

Il regime in parola si applica, infine, alle spese e gli altri componenti negativi relativi ai suddetti veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al riguardo, posto che tale destinazione deve essere provata attraverso idonea documentazione (ad esempio, da una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente), si osserva che la condizione temporale si intende verificata nel caso in cui la concessione in uso promiscuo si sia protratta per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro; fermo restando che nel caso di beni acquisiti o ceduti nel corso del periodo d'imposta dovrà aversi riguardo, anziché alla maggior parte del periodo d'imposta del datore di lavoro, alla maggior parte del periodo di possesso del bene nel corso dell'esercizio.

Si precisa, inoltre, che per la verifica della condizione temporale non è necessario che la concessione in uso promiscuo sia avvenuta in modo continuativo né che il veicolo sia stato utilizzato da un unico dipendente.

Per il caso in cui l'utilizzo promiscuo non raggiunga il periodo temporale minimo richiesto, si rinvia alle precisazioni svolte nei successivi paragrafi 3 e 4.

Si ricorda che il regime di deducibilità integrale si applica, al verificarsi delle fattispecie descritte, a prescindere dal volume di cilindrata dei veicoli e senza alcuna limitazione del costo ammesso in deduzione a titolo di ammortamento o a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio.

3. Regime di deducibilità parziale

Qualora i veicoli indicati (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, ovvero adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura del 50 per cento.

Per i soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, la percentuale di deducibilità è elevata all'80 per cento. La lettera b) del comma 1 dell'art. 121-bis del Tuir, stabilisce, inoltre, che il costo sostenuto per l'acquisto ovvero per la locazione anche finanziaria o per il noleggio dei veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale rileva entro determinati limiti massimi.

In particolare, nell'ipotesi di acquisto a titolo di proprietà del veicolo, non si tiene conto della parte del costo che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori. Si precisa che debbono comprendersi nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio: I.V.A. indebitabile).

Così, ad esempio, nel caso dell'acquisto di un'autovettura di costo pari a 50 milioni, l'importo deducibile ai fini fiscali a titolo di ammortamento sarà il cinquanta per cento della quota di ammortamento stanziata nel periodo di imposta riferibile alla parte di costo rappresentato da 35 milioni. Ipotizzando che l'ammortamento sia effettuato nella misura del 25

per cento, pari al coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988, l'importo ammesso in deduzione sarà pari a 4.375.000 (cioè al cinquanta per cento della quota di ammortamento riferibile a 35 milioni; infatti: $35.000.000 \times 25$ per cento $\times 50$ per cento = 4.375.000). È il caso di aggiungere che tale modalità di calcolo della quota deducibile si applica anche nell'ipotesi di ammortamento anticipato ai sensi dell'art. 67, comma 3, del Tuir.

Si ricorda che il suddetto limite di 35 milioni è elevato a 50 milioni per le autovetture utilizzate dai soggetti esercenti attività di agenzia e rappresentanza di commercio.

Per il caso di veicoli utilizzati in locazione finanziaria viene disposto che non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente alla parte di costo di detti veicoli che eccede i limiti suindicati.

Si precisa al riguardo che il costo rilevante ai fini in questione è quello sostenuto dal concedente e che tale costo, qualora l'IVA afferente i canoni di locazione risulti, ai sensi dell'articolo 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indebitabile per l'utilizzatore, va assunto al lordo dell'IVA assolta dal locatore. Così, ad esempio, ipotizzando che il costo sostenuto dal concedente (comprensivo dell'IVA) per l'acquisto di un'autovettura sia pari a 60 milioni, l'importo deducibile per l'utilizzatore sarà pari al 50 per cento della quota dei canoni corrispondente al rapporto tra il suddetto limite di 35 milioni e il costo sostenuto dal concedente (60 milioni). Nell'esempio ipotizzato, dunque, l'importo deducibile è pari alla metà del 58,33 per cento dei canoni contrattuali.

Nell'ipotesi di veicoli utilizzati a titolo di noleggio o di locazione semplice, la lett. b), del comma 1, del nuovo art. 121-bis del Tuir dispone, altresì, che non si tiene conto dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori.

Al riguardo, si precisa che nel caso di contratti di noleggio "full service" (trattati di quei contratti misti nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula del contratto stesso quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria, il pagamento dell'assicurazione, della tassa di proprietà, la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto), i canoni suddetti vanno assunti al netto dei costi riferibili alle predette prestazioni accessorie. A tal fine, dal contratto dovrà risultare specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio riferibile alle spese per i servizi accessori di cui si fruisce. In mancanza di siffatta specificazione, la tariffa corrisposta dovrà essere considerata unitariamente e rileverà per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.

Si precisa che i suindicati limiti (7 milioni per autovetture e autocaravan, 1,5 milioni per i motocicli e ottocentomila per i ciclomotori) sono riferiti ad un periodo di utilizzo dei beni pari a dodici mesi. Nel caso, quindi, in cui il contratto di locazione o di noleggio inizi nel corso del periodo di imposta ovvero nel caso di periodo d'imposta di durata diversa da dodici mesi (sempreché l'utilizzo si protragga

per l'intero periodo) dovrà effettuarsi il ragguaglio dei limiti stessi. Così, ad esempio, nel caso di un'autovettura noleggiata per gli ultimi sei mesi nel corso di un periodo d'imposta di durata annuale, il limite massimo su cui applicare la percentuale di deduzione (50 per cento) dovrà essere ridotto a 3,5 milioni.

4. Veicoli concessi in uso ai dipendenti o agli amministratori

Il regime di limitata deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi si applica anche ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per un periodo di tempo inferiore alla maggior parte del periodo di imposta (ovvero di possesso: vedi punto 2). In questo caso, tuttavia, la parte di spese e altri componenti negativi proporzionalmente riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo al dipendente è deducibile per intero ai sensi dell'art. 62 del Tuir; ciò, anche nel caso in cui l'importo così determinato sia superiore a quello costituente reddito di lavoro per il dipendente a norma dell'art. 48, comma 4, lett. a), del Tuir. Per la deduzione al 50 per cento della restante quota delle spese e degli altri componenti negativi, dovrà tenersi conto anche dei limiti massimi sopraindicati in relazione al costo di acquisto e ai canoni di locazione o di noleggio. Pertanto, l'ammontare della quota di ammortamento ovvero dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo, si renderà deducibile (al 50 per cento, o all'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio) solo per la parte proporzionalmente corrispondente ai suddetti limiti. Così, ad esempio, ipotizzando il caso di un'autovettura di costo pari a 60 milioni, concessa in uso promiscuo per quattro mesi nel corso dell'esercizio e ammortizzata con coefficiente del 25 per cento, la parte della quota di ammortamento riferibile ai mesi di utilizzo promiscuo (un terzo di 15 milioni) è deducibile per intero; la restante parte (10 milioni) assume rilievo nei limiti del 58,33 per cento ($35:60 = x:100$) ed è, quindi, deducibile per un importo pari a 2.916.500 lire ($5.833.000 \times 50$ per cento = 2.916.500).

Con riferimento ai veicoli suddetti concessi in uso promiscuo agli amministratori, la quota di spese e di altri componenti negativi interamente deducibile quale compenso all'amministratore andrà individuata sulla base del valore normale da determinarsi con le regole ordinarie (cfr. art. 9 del Tuir). Naturalmente, nell'ipotesi di concessione per uso esclusivamente personale dell'amministratore, la quota delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti dall'impresa, eventualmente eccedente l'importo costituente compenso per l'amministratore stesso, è integralmente indeducibile.

5. Veicoli con regime di deducibilità parziale e integrale nei vari periodi di imposta

I regimi di deducibilità integrale o parziale, devono essere applicati, esercizio per esercizio, sulle singole quote di ammortamento e, pertanto, se in un esercizio il veicolo viene concesso in uso promiscuo al dipendente, la quota di ammortamento trova pieno riconoscimento

mento; viceversa, se in un successivo esercizio il veicolo non è destinato ad un utilizzo per cui è ammessa la deducibilità integrale delle spese ad esso afferenti, la quota di ammortamento sarà soggetta alle limitazioni sopra esaminate (vedi punto 3).

6. Rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione del reddito di impresa

Ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

7. Criteri per l'applicazione dell'articolo 67, comma 7, del Tuir

Il comma 3 dell'articolo 121-bis del Tuir dispone che, ai fini dell'applicazione del comma 7 dell'articolo 67 del Tuir, il costo dei veicoli assoggettabili nel periodo d'imposta al regime di deducibilità parziale, si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Pertanto, agli effetti del plafond di calcolo previsto da tale norma va assunto per detti beni il costo massimo fiscalmente rilevante ridotto al 50 per cento; conseguentemente, nel caso di un'autovettura il cui costo sia pari a 40 milioni, il costo rilevante ai fini del suddetto plafond deve essere assunto entro il limite di 17,5 milioni; analogamente, nel caso di un'autovettura di costo pari a 30 milioni, l'importo rilevante è 15 milioni.

Per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, invece, la deduzione delle spese di manutenzione deve essere effettuata sulla base dei diversi limiti previsti dalla norma in esame.

Va inoltre precisato che le spese di manutenzione, riparazione, ecc. afferenti i veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale devono essere distintamente rilevate rispetto a tutte le altre spese della specie riguardanti la generalità dei beni ammortizzabili (ivi compresi i veicoli soggetti al regime di deducibilità integrale). L'importo di dette spese distintamente rilevato concorrerà nella misura del 50 per cento alla formazione dell'ammontare massimo deducibile nell'esercizio (cinque per cento del plafond) e dell'eccedenza deducibile per quinti nei successivi esercizi.

Si ricorda infine che qualora ricorra l'ipotesi prevista dall'ultimo periodo dello stesso comma 7, dell'art. 67, i compensi periodici patuiti per la manutenzione dei veicoli assoggettabili al regime di deducibilità limitata sono ammessi in deduzione nell'esercizio di competenza nei limiti del 50 per cento, o dell'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio, e il costo dei veicoli stessi non concorre, alla determinazione del plafond.

8. Criteri di deduzione delle spese sostenute per l'utilizzo di veicoli non disciplinati dall'articolo 121-bis del Tuir

I criteri di deduzione indicati nell'art. 121-bis del Tuir trovano applicazione esclusivamente nei riguardi dei beni ivi indicati. Tra questi

non sono compresi gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone o cose (immatricolati sub lett. c), comma 1, dell'art. 54 del nuovo codice della strada).

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non indicati nell'articolo 121-bis del Tuir, sono, in via di principio, integralmente deducibili nella determinazione del reddito a condizione che si riferiscano esclusivamente ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi.

In caso di immatricolazione sub lett. c), comma 1, del citato art. 54 va precisato che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili integralmente se l'autoveicolo al quale esse afferiscono è effettivamente ed oggettivamente destinato al trasporto promiscuo di persone e cose.

Al fine di verificare la sussistenza dell'anzidetta condizione va fatto riferimento alla superficie dell'abitacolo dell'autoveicolo stesso.

La suddetta condizione può ritenersi soddisfatta, per gli autoveicoli diversi da quelli dotati di pianale di carico esterno all'abitacolo, quando l'abitacolo dello stesso sia riservato, almeno per la metà della sua superficie, in modo permanente al trasporto di cose.

Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo gli autoveicoli sprovvisti dei sedili posteriori idonei a trasportare persone, ovvero, benché dotati di sedili posteriori, la residua superficie dell'abitacolo di estensione, comunque non inferiore a quella destinata al trasporto di persone, sia esclusivamente riservata al trasporto di cose.

Mancando tali parametri, le spese e gli altri componenti negativi riferibili ai suddetti autoveicoli sono deducibili - sempreché non ricorrano le ipotesi di assoggettamento al regime di deducibilità integrale considerate al precedente punto 2 - nelle predette misure del 50 per cento e dell'80 per cento.

9. Decorrenza delle nuove disposizioni

Come si è detto, le disposizioni recate dal nuovo art. 121-bis del Tuir si rendono applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997 e interessano non solo i veicoli il cui utilizzo a titolo di proprietà ovvero a titolo di locazione anche finanziaria o di noleggio inizi in tale periodo d'imposta, ma anche i veicoli il cui utilizzo sia iniziato precedentemente.

Al riguardo, si precisa, con specifico riferimento ai veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) assoggettabili, nel nuovo assetto normativo, al regime di deducibilità parziale, che la determinazione degli importi ammessi in deduzione secondo le nuove regole a titolo di ammortamento ovvero a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non è influenzata dall'ammontare eventualmente già dedotto a tale titolo nei precedenti periodi di imposta. Conseguentemente, nel caso, ad esempio, di un'autovettura il cui costo di acquisto sia stato pari a 30 milioni e per la quale siano state già dedotte in base al previgente regime fiscale quote di ammortamento pari complessivamente a 20 milioni, l'applicazione delle nuove regole comporta semplicemente la riduzione al 50 per cento delle ulteriori quote di ammortamento ammesse nonché de-

gli altri componenti negativi afferenti il suo utilizzo. Analogamente, nel caso di un'autovettura di costo superiore al limite dei 35 milioni (ovvero dei 50 milioni per gli esercenti attività di agenzia o rappresentanza di commercio), l'applicazione delle nuove regole comporta l'irrelevanza della parte delle ulteriori quote di ammortamento proporzionalmente riferibile al costo eccedente detto limite (vedi paragrafo 3).

■ Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489; art. 3, comma 85, legge 28 dicembre 1995, n. 549)

Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento

L'art. 3 comma 89, della L. n. 549 del 1995, ha introdotto una disciplina di carattere antielusivo per effetto della quale si procede al recupero dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto di investimento siano ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli investimenti stessi.

In particolare, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione si ridetermina diminuendo il volume degli investimenti del periodo di imposta agevolato di un ammontare pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto di agevolazione (con esclusione di quelle effettuate nel corso di procedure concorsuali), da assumere indipendentemente dall'ammontare dei costi che hanno concorso alla formazione del predetto volume di investimento e i costi sostenuti nello stesso periodo di imposta in cui si procede alle cessioni, per la realizzazione di investimenti delle stesse tipologie previste dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dal comma 87 dell'art. 3 della L. n. 549 del 1995 (con esclusione, in ogni caso, degli investimenti in immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore).

A tal fine assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti, agli stessi effetti, va compreso anche il valore normale dei beni destinati o assegnati ai soci anche in sede di liquidazione ordinaria o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali.

La differenza tra il reddito a suo tempo agevolato e quello così rideterminato costituisce una sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui si verificano le cessioni, che dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi.

Come già ricordato il beneficio della detassazione è escluso per gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. Pertanto, nel caso in cui l'immobile strumentale sia per natura che per destinazione perda quest'ultima caratteristica entro i due periodi di imposta

successivi, il cambio di destinazione è da considerarsi equivalente a una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti, assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva, il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.

Si precisa, inoltre, che in caso di cambiamento della destinazione territoriale degli investimenti agevolati ai sensi del citato comma 85, legge n. 549 del 1995, tale operazione deve considerarsi ugualmente equiparata ad un atto di cessione; in tal caso occorre assumere il valore normale del bene da determinare in riferimento al momento del trasferimento dello stesso.

Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applicava il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir, concorre a formare il volume degli investimenti agevolabili per un ammontare pari al 50 per cento del costo sostenuto. Corrispondentemente, nel caso di cessione dei beni in esame occorrerà tener conto, ai fini della decurtazione degli investimenti, del 50 per cento del corrispettivo realizzato.

■ Dichiarazione predisposta da due diversi soggetti - articolazione del Mod. 770

Il Mod. 770 può essere suddiviso in non più di due parti, se tale modalità di compilazione risulta più agevole, sempreché almeno una delle parti sia trasmessa in via telematica per il tramite di un intermediario.

La prima deve contenere necessariamente:

- il modello base con l'indicazione dei dati identificativi del dichiarante;
- i quadri ST, SU e SQ, relativi ai riepiloghi dei versamenti;
- il quadro SS, concernente i dati riassuntivi di tutti i quadri che il dichiarante è tenuto a compilare (anche se predisposti da un altro soggetto);
- il quadro SV, da presentare in caso di operazioni societarie straordinarie e di successione;

Può, inoltre, contenere uno o più degli altri quadri.

La seconda parte della dichiarazione, predisposta da un altro soggetto, contiene, invece, soltanto il modello base e i restanti quadri predisposti da quest'ultimo.

Ciascun quadro può essere contenuto soltanto in una delle due parti in cui è possibile suddividere la dichiarazione.

Ciascun soggetto deve indicare, nel riquadro relativo alla presentazione della dichiarazione, i quadri che si impegna a trasmettere, anche direttamente, ovvero che consegna ad una banca convenzionata o ad un ufficio postale. Deve, altresì, riportare il codice fiscale dell'intermediario che provvederà a trasmettere i quadri mancanti ovvero deve barrare l'apposita casella se i restanti quadri sono trasmessi direttamente o consegnati ad una banca convenzionata o ad un ufficio postale.

In tal modo:

- la dichiarazione trasmessa dal primo soggetto (identificato dalla lettera A da inserire

nell'apposito spazio) contiene, sia pure sinteticamente, tutti i dati. In tale dichiarazione, nella zona riservata alla "Firma della dichiarazione", vanno indicati tutti i quadri che il dichiarante è tenuto a compilare;

- i dati analitici relativi ai quadri mancanti sono invece contenuti nella parte della dichiarazione inviata dal secondo soggetto (identificato dalla lettera B da inserire nell'apposito spazio) che trasmette o consegna, gli elenchi che integrano la prima dichiarazione. Nella zona riservata alla "Firma della dichiarazione" vanno comunque indicati tutti i quadri che compongono la dichiarazione.

Non è consentito l'invio separato di dichiarazioni diverse da quelle del sostituto d'imposta. Non è, pertanto, possibile inviare, nell'ambito della dichiarazione unificata, separatamente la dichiarazione ai fini dei redditi da quella ai fini dell'IVA.

■ Disciplina delle società non operative

1. Generalità

La disciplina delle società non operative, di cui all'art. 30, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, è stata modificata dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Le modifiche introdotte incidono, fra l'altro sull'ambito soggettivo della disciplina stessa (la cui applicazione viene estesa anche alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice), sui criteri di individuazione delle società non operative e, inoltre, sulle modalità di determinazione del reddito imponibile minimo. Tali modifiche si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 15 settembre 1996.

Sono definite società non operative le società e gli enti che, ove ricorrano i presupposti di carattere oggettivo, rivestano una delle seguenti forme giuridiche: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir (società di armamento e società di fatto), società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. A tali soggetti si applica la suddetta disciplina indipendentemente dal regime contabile adottato.

Sono esclusi dalla disciplina delle società non operative:

- 1) i soggetti ai quali per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali, come, ad esempio:
 - le società finanziarie di cui all'art. 106 del D.Lgs n. 385 del 1993;
 - i Centri autorizzati di assistenza alle imprese e ai lavoratori dipendenti e pensionati cui all'art. 78 della legge n. 413 del 1991;
 - le società sportive che, dovendo stipulare contratti con atleti professionisti, sono costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata ai sensi dell'art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91;

- le società per azioni costituite da enti locali territoriali di cui all'art. 22 della legge 8 giugno 1990, n. 142, e dell'art. 12, comma 1, della legge 23 dicembre 1992, n. 498;

- 2) i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.

Si precisa che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attività quello in cui è stata svolta l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale. Pertanto, non si considera periodo di normale svolgimento dell'attività:

- quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria, ovvero l'inizio della procedura di liquidazione coatta amministrativa o fallimentare. In proposito si precisa che il periodo che precede quello in cui ha avuto inizio la liquidazione è considerato "normale" anche se di durata inferiore a quella prevista ordinariamente. Va, altresì, considerato periodo di normale svolgimento dell'attività quello relativo ad un esercizio di durata inferiore a quella stabilita nell'atto costitutivo a causa di modifiche che interrompono la durata dell'esercizio medesimo senza incidere sul tipo di attività svolta, come avviene, ad esempio, nei casi di trasformazione, fusione e scissione;

- quelli successivi al primo periodo d'imposta qualora la società, in tali periodi, non abbia ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale ad esempio perché: la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo di imposta – per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore –; non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste; viene svolta esclusivamente una attività di ricerca propeudeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi.

Si fa presente, inoltre, che va considerato periodo di normale svolgimento dell'attività anche quello in cui la società ha affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda posseduta ovvero ha affittato i terreni agricoli di proprietà;

- 3) i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta coincidente con l'apertura della partita I.V.A., a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva;

- 4) le società in amministrazione controllata o straordinaria, relativamente ai periodi di imposta interessati da tali procedure;

- 5) le società e gli enti i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani;

- 6) le società esercenti pubblici servizi di trasporto;

- 7) le società con un numero di soci non inferiore a 100.

Sono, inoltre, escluse dalla disciplina in esame le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato, le società consortili, le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Il verificarsi dei casi di esclusione sopra elencati comporta la non applicazione della normativa concernente le società non operative,

senza pertanto che occorra a tal fine fornire la prova contraria prevista dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994.

Si ricorda che le società considerate non operative nel periodo d'imposta in corso alla data del 15 settembre 1996 nonché quelle che a tale data si trovano nel primo periodo di imposta possono fruire, ricorrendone le condizioni, della disciplina di scioglimento agevolato di cui ai commi 38 e seguenti dello stesso art. 3 della legge n. 662 del 1996, deliberando lo scioglimento entro il 31 maggio 1997 e richiedendo la cancellazione dal registro delle imprese a norma dell'art. 2456 del cod. civ., entro un anno dalla delibera di scioglimento.

Ne discende, che le società interessate al suddetto scioglimento sono soggette, ove ne ricorrano i presupposti, alla disciplina delle società non operative in riferimento ai periodi d'imposta antecedenti lo scioglimento stesso (sempre che, beninteso, la società non si trovi nel primo periodo d'imposta).

Si precisa, inoltre, che la disciplina delle società non operative si applica sia ai soggetti che svolgono la loro attività in regime di contabilità ordinaria, sia a soggetti che sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata. Sono qualificate come non operative le società che hanno conseguito un ammontare complessivo di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, inferiore alla somma degli importi che risultano applicando:

- a) l'1 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 53, comma 1, lett. c), del TUIR, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 4 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare ovvero alla demolizione, escluse le unità da di porto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50), anche in locazione finanziaria;
- c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

I componenti da considerare ai fini della verifica dell'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, sono quelli desumibili dal conto economico.

In particolare, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tener conto:

- a) per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci 1 e 5 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del cod. civ., e, cioè:
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni;
 - altri ricavi e proventi, compresi i contributi in conto esercizio;
- b) per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci 2, 3 e 11 e cioè:
 - variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
 - variazione dei lavori in corso su ordinazione;

- variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Al riguardo si fa presente che l'ammontare delle predette voci va assunto quale risulta dal conto economico anche quando il relativo importo deriva dalla somma algebrica di sottovoci con opposto segno algebrico.

Per le società e gli enti non residenti che svolgono attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione si deve tener conto dei soli ricavi, incrementi di rimanenze e proventi, esclusi quelli straordinari, conseguiti dalla stabile organizzazione.

c) per i proventi, i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo lo schema previsto dall'articolo 2425 del cod. civ. devono tener conto di quelli che nel conto economico vanno indicati alle voci C15 e C16. Per i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole stabilite dal D.Lgs. n. 87 del 1992 e dal provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, rilevano gli importi risultanti dalle voci 10, 20, 30, 40 e 70.

Per i soggetti esonerati alla redazione del bilancio ai fini fiscali il valore dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Le società commerciali di persone che affittano terreni agricoli devono fare riferimento al canone risultante dal conto economico ovvero, qualora non siano tenute alla redazione del bilancio, a quello risultante dalla contabilità semplificata.

Per quanto riguarda l'individuazione dei beni di cui all'art. 53, comma 1, lett. c) del TUIR, occorre fare riferimento alle azioni, alle quote di partecipazione in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché alle obbligazioni ed agli altri titoli in serie o di massa che devono essere presi in considerazione sia se costituiscono attivo circolante, sia se costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

In proposito, per quanto riguarda i soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo D.Lgs n. 127 del 1991, tali beni sono allocati, come immobilizzazioni finanziarie, nei seguenti punti dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

- B, III, 1) - partecipazioni;
 - B, III, 3) - altri titoli;
 - B, III, 4) - azioni proprie;
- ovvero come attivo circolante, nei seguenti punti del predetto schema di stato patrimoniale:
- C, III, 1), 2), 3) e 4) - partecipazioni;
 - C, III, 5) - azioni proprie;
 - C, III, 6) - altri titoli.

Con riferimento alle azioni proprie, si rileva che, anche se si tratta di titoli richiamati dall'art. 53 del TUIR, esse, ai sensi dell'art. 2357-ter del c.c. non danno diritto all'utile che è attribuito proporzionalmente alle altre azioni e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non rilevano ai fini in esame. Per quanto riguarda le quote di partecipazione in società di persone va evidenziato che esse, non essendo ricomprese fra i beni indi-

cati nell'art. 53 comma 1, lettera c), del TUIR, sono rilevanti ai fini della disciplina in esame come altre immobilizzazioni su cui si applica la percentuale del 15 per cento, sempreché evidentemente costituiscano immobilizzazioni finanziarie.

Si precisa, inoltre, che, con riferimento al valore dei crediti, rientrano nella base di computo i crediti derivante da operazioni di finanziamento. Non devono essere inclusi nel computo in esame i depositi bancari, in quanto i medesimi costituiscono disponibilità liquide e, come tali, vanno indicate nell'attivo circolante al punto IV, 1.

Per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio ai fini fiscali il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973. Ne discende che, ai fini della disciplina in esame, non si tiene conto dei crediti, in quanto gli stessi non emergono da tali scritture contabili.

Per quanto riguarda la determinazione del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria, stante il tenore letterale della norma occorre tener conto, oltre che dei beni immobili costituiti da terreni e fabbricati, anche dei già menzionati beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Stante il tenore letterale della norma, ai fini di cui trattasi, rilevano soltanto i beni acquisiti in locazione finanziaria e non anche quelli in locazione, in comodato o presi a noleggio.

In particolare, tali beni emergono, come immobilizzazioni materiali, dalle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del c.c.:

- B, II, 1) - i terreni e i fabbricati;
- B, II, 4) - i beni di cui al citato art. 8 bis.

Per i soggetti esonerati dalla redazione del bilancio ai fini fiscali, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2)), nonché le attrezzature industriali e commerciali (B, II, 3)) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4), diversi dalle navi, alle quali si applica la percentuale del 15 per cento.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 30 in esame, ai fini della determinazione del valore dei beni, trova applicazione l'articolo 76, comma 1, del TUIR; (quindi il costo dei beni ammortizzabili va assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte e degli eventuali contributi), per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto, mentre per quelli per i quali sia stata esercitata l'opzione di riscatto va assunto, quale valore di riferimento, il prezzo di riscatto.

Per quanto riguarda le attività finanziarie, diverse da quelle indicate nell'art. 53, comma 1, lettera c) del TUIR (come ad esempio le partecipazioni in società personali), va precisato che esse rilevano ai fini in esame solo se

costituiscono immobilizzazioni. Relativamente alle immobilizzazioni immateriali, si precisa che, ai fini in questione, devono ritenersi suscettibili di produrre ricavi o proventi sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze etc...) sia quelle rappresentate da costi ad utilità pluriennale (quali, ad esempio, l'avviamento, i costi di impianto e di ampliamento, le spese di pubblicità etc...). A questo ultimo riguardo l'ammontare da assumere ai fini dell'applicazione delle percentuali previste dalla norma in esame è quello al netto degli importi già dedotti in precedenti esercizi.

Sono da considerare tra le altre immobilizzazioni anche i beni strumentali di valore inferiore al milione.

Per i soggetti esonerati dalla redazione del bilancio ai fini fiscali il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Per quanto riguarda sia le immobilizzazioni materiali che quelle immateriali, si precisa che vanno comunque escluse quelle "in corso", in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a produrre alcun tipo di provento. Analogamente non rilevano, ai fini in esame, "gli acconti".

2. Modalità di calcolo

Per verificare se la società è da considerare, o meno, non operativa occorre mettere a raffronto l'ammontare complessivo dei ricavi, dei proventi e dell'incremento delle rimanenze con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni indicati nel comma 1 del citato art. 30, lett. a), b) e c).

A tal fine i ricavi, i proventi e gli incrementi di rimanenze nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Nel caso in cui un bene non sia stato posseduto per l'intera durata dell'esercizio il suo valore dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso. Analogamente nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno dovrà essere operato il ragguaglio all'anno.

3. Determinazione del reddito imponibile minimo

Il reddito imponibile minimo che, salva la prova contraria, deve essere dichiarato dalle società non operative si presume non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai già menzionati valori delle categorie di beni posseduti nell'esercizio, delle percentuali dello 0,75 per cento (sul valore dei beni indicati nell'art. 53, comma 1 lettera c), del Tuir anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie aumentato del valore dei crediti), 3 per cento (sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972) e del 12 per cento (sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni).

Infine, si fa presente che, in luogo della compilazione del prospetto per la verifica dell'o-

peratività e determinazione del reddito imponibile minimo, il soggetto interessato può predisporre e conservare una attestazione, redatta nelle forme della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale dichiara di possedere i requisiti per essere considerato società operativa sulla base di quanto disposto dall'art. 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato da ultimo dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; la stessa autocertificazione può essere resa per dichiarare di non possedere i requisiti previsti dalla menzionata disposizione e, conseguentemente in quanto società non operativa di applicare la disciplina di cui al comma 3 della disposizione medesima. In tal caso deve essere barrata l'apposita casella posta nel rigo RP26.

In conformità a quanto già precisato nella circolare n. 140/E del 15 maggio 1995, si ribadisce che la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge.

4. Perdite dell'esercizio e degli esercizi pregressi

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra determinato.

In conseguenza dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione della norma alle società in nome collettivo e in accomandita semplice - le quali, ai fini Irpef, imputano il reddito o la perdita ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi - la locuzione "perdite di esercizi precedenti" riguarda tutte le perdite pregresse d'impresa in contabilità ordinaria conseguite dai soci, incluse, anche quelle eventualmente derivanti dallo svolgimento di un'attività imprenditoriale autonoma del socio o quelle derivanti dalla partecipazione a società di persone, anche se considerate "operative".

Conclusivamente, le perdite di esercizi precedenti, risultanti dal relativo prospetto, possono essere portate in diminuzione soltanto per la parte eccedente il totale delle quote di reddito "minimo" determinate secondo le indicazioni già fornite. Eventuali perdite dell'esercizio (evidenziate, ad esempio, nel quadro F o G ovvero nello stesso quadro H con riferimento alla partecipazione in altre società di persone) possono, invece, essere computate in diminuzione del reddito imputato al socio.

5. Prova contraria

Gli uffici delle imposte possono rettificare il reddito qualora lo stesso sia stato dichiarato in misura inferiore a quella stabilita dalla normativa in esame anche mediante l'applicazione della procedura di accertamento parziale prevista dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice.

A pena di nullità dell'accertamento, gli uffici devono richiedere al contribuente, anche per lettera raccomandata, chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di

ricezione della richiesta. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1 del medesimo art. 30. I motivi non adottati nelle risposte non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento.

Analogamente a quanto previsto nelle altre ipotesi di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, anche per gli accertamenti effettuati nei confronti delle società non operative per determinare il maggior reddito rispetto a quello dichiarato, gli uffici procederanno all'iscrizione provvisoria a ruolo del 50 per cento della maggiore imposta dovuta.

La prova contraria, che può essere fornita dal soggetto per vincere la presunzione di non operatività, deve essere sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di incrementi di rimanenze di ammontare almeno pari a quello presunto, il cui raggiungimento è richiesto perché la società possa essere esclusa dalla disciplina in esame.

La prova contraria può essere fornita ogni qualvolta si verifichino situazioni di carattere straordinario da cui scaturiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive.

In base a tali principi si può affermare, ad esempio, che costituisce valida prova contraria:

- la circostanza, obiettivamente provata, che una società non abbia potuto conseguire maggiori ricavi, incrementi di rimanenze o proventi a causa di una crisi di settore che assume carattere straordinario. Naturalmente il contribuente deve altresì dimostrare che, in assenza di detta situazione di carattere straordinaria, avrebbe conseguito un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi non inferiore a quello presunto (facendo, ad esempio, riferimento all'ammontare degli stessi risultante dai bilanci relativi agli esercizi nei quali non sussisteva la situazione di crisi);
- la circostanza che una società finanziaria abbia conseguito minori proventi a causa della mancata distribuzione di dividendi da parte delle società controllate interessate, ad esempio, da crisi di settore, sempreché, naturalmente, si possa presumere che sarebbero stati, altrimenti, distribuiti dividendi il cui conseguimento avrebbe consentito alla società controllante di raggiungere il limite dei proventi presunti;
- la circostanza che la società abbia subito un furto che ha inciso in misura rilevante sulla entità delle rimanenze finali o sui ricavi in misura tale da impedire il raggiungimento del limite dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi minimi presunti.

■ Dual income tax (DIT)

1. Premessa

Con l'articolo 3, comma 162, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo è stato delegato ad emanare norme volte a favorire la capitalizzazione delle imprese allo scopo di rafforzare, razionalizzare e rendere maggiormente efficiente l'apparato produttivo.

Con il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, recante "Riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese", il Governo ha dato attuazione ai principi direttivi contenuti nella legge delega sopra indicata, disciplinando la nuova forma di agevolazione definita, per brevità, "DIT", che si applica a quei soggetti che provvedono a capitalizzarsi in modo duraturo. La predetta capitalizzazione rileva se effettuata mediante apporti permanenti di denaro ovvero tramite la rinuncia alla distribuzione degli utili conseguiti; in tal caso, la riduzione dell'aliquota IRPEF al 19 per cento, si applica sulla parte del reddito imponibile corrispondente alla remunerazione ordinaria dell'incremento del capitale investito.

2. Ambito soggettivo di applicazione

I beneficiari delle disposizioni agevolative previste dalla DIT, per quanto d'interesse del presente modello di dichiarazione sono i seguenti soggetti residenti nel territorio dello Stato:

- a) società in nome collettivo;
 - b) società in accomandita semplice.
- Inoltre, per effetto del combinato disposto del comma 2, dell'art. 5 del decreto legislativo in esame e del comma 3, dell'art. 5 del TUIR, rientrano nell'ambito delle disposizioni agevolative anche:
- c) le società di armamento;
 - d) le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

I soggetti indicati nelle predette lettere a), b), c) e d), per poter fruire dei benefici della DIT devono aver tenuto la contabilità ordinaria, anche a seguito di opzione irrevocabile.

In particolare, tale previsione normativa risulta soddisfatta nell'ipotesi in cui:

- a) il soggetto abbia tenuto la contabilità ordinaria in quanto ha superato i seguenti limiti di ricavi di cui all'art. 53 del TUIR:
360 milioni, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
1 miliardo, per le imprese aventi per oggetto altre attività.
- b) il soggetto abbia tenuto la contabilità ordinaria a seguito di opzione irrevocabile per detto regime.

La "opzione irrevocabile" prevista nel menzionato dettato normativo va intesa, come peraltro emerge dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo, alla stregua di una opzione avente carattere permanente.

3. Esclusioni dall'ambito soggettivo di applicazione

Sono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della DIT i soggetti sottoposti alle procedure di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa di cui all'art. 125 del TUIR.

Si precisa, altresì, che sono esclusi dalla possibilità di avvalersi delle disposizioni agevolative, i soggetti sottoposti a concordato fallimentare, posto che detta procedura è finalizzata alla chiusura di un fallimento già dichiarato.

Le imprese sottoposte alla liquidazione ordinaria, alla procedura di amministrazione controllata di cui al titolo IV del R.D. 16 mar-

zo 1942, n.267, nonché al concordato preventivo con o senza cessione dei beni, rientrano nel novero di quelle ammesse alla agevolazione.

Trattasi, infatti, di procedure finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica allo scopo di evitare l'instaurarsi di procedure concorsuali.

4. Contenuto della disposizione agevolativa

L'agevolazione per le società di persone residenti nel territorio dello Stato, (o meglio per i soci persone fisiche delle predette società di persone) si concretizza in un assoggettamento separato ad imposizione sui redditi con l'aliquota del 19 per cento sulla parte del reddito d'impresa dichiarato corrispondente alla "remunerazione ordinaria del capitale investito". Gli elementi necessari per la quantificazione della parte di reddito assoggettabile all'aliquota ridotta sono:

- a) la variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
- b) la remunerazione ordinaria, stabilita con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con quello del tesoro, da applicarsi alla variazione in aumento del capitale investito di cui al precedente punto a).

5. La variazione in aumento del capitale investito

In ordine alla "variazione in aumento del capitale investito" si fa presente che questa è costituita dalla differenza positiva tra:

- a) gli incrementi derivanti da:
 - conferimenti in denaro ad esclusione di quelli indicati nelle lett. a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del decreto legislativo in esame;
 - accantonamenti a riserva di utili, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili costituite a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n., 4 del codice civile;
- e
- b) i decrementi del patrimonio netto con attribuzione dello stesso, a qualsiasi titolo, ai soci.

5.1 Incrementi del capitale investito derivanti da conferimenti in denaro

5.1.1 Individuazione degli incrementi

Relativamente agli incrementi derivanti da conferimenti, la norma dispone che rilevano esclusivamente quelli effettuati in denaro; restano esclusi, pertanto, quelli effettuati in natura.

Tra i conferimenti in denaro vanno compresi, ad esempio:

- i versamenti eseguiti a fronte di ricostituzione o aumento del capitale sociale;
- i versamenti di denaro a fondo perduto o in conto capitale eseguiti dai soci, con esclusione quindi dei finanziamenti erogati dagli stessi che costituiscono debiti per la società, anche se per essi non sono dovuti interessi;

i versamenti dei soci per sovrapprezzo quote e i versamenti a titolo di interessi di conguaglio effettuati dai sottoscrittori di nuove quote.

Ai fini degli incrementi in argomento "restano escluse le rinunce ai crediti effettuate dai soci".

Si precisa inoltre che laddove l'incremento del capitale investito sia effettuato mediante un conferimento di azienda (o di ramo di azienda), ancorché quest'ultima, nei suoi elementi dell'attivo, contenga delle somme di denaro, il conferimento relativo alla componente denaro non configura incremento del capitale rilevante ai fini DIT. Infatti, il conferimento di azienda è da considerarsi nel suo complesso quale conferimento in natura, atteso che l'azienda costituisce una "universitas" di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici diretti a consentire l'esercizio dell'attività d'impresa.

Per lo stesso motivo, in ipotesi di fusione con cambio di quote, l'aumento del capitale della società incorporante o di quella risultante dalla fusione, commisurato al patrimonio della società fusa o incorporata che contenga nei propri elementi dell'attivo somme di denaro, non rileva quale incremento di capitale investito ai fini DIT.

5.1.1.1 Casi particolari di non rilevanza dei conferimenti in denaro

La variazione in aumento che residua dopo aver effettuato le riduzioni indicate nell'art. 2 e nell'art. 3, comma 2, di cui si dirà nel prosieguo, non ha altresì effetto fino a concorrenza:

- a) dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del comitato istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nelle forme ivi previste;
- b) dei conferimenti in denaro provenienti dai soggetti domiciliati in paesi indicati nel decreto ministeriale 4 settembre 1996, come integrato dai DD.MM. 25 marzo 1998 e 16 dicembre 1998.

Relativamente alla lett. a), si sottolinea che l'obbligo da parte del soggetto che intende fare valere i conferimenti in denaro ricevuti da soggetti non residenti di ottenere il parere favorevole ai sensi dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (cosiddetto "RULING"), riguarda esclusivamente i conferimenti di denaro provenienti da soggetti non residenti, domiciliati in stati diversi da quelli che verranno analizzati a commento della lett. b). Si tratta, di soggetti domiciliati in paesi con i quali vigono convenzioni per lo scambio di informazioni.

Il conferimento erogato dal soggetto non residente non rileva quale incremento del capitale investito ancorché lo stesso sia controllato da un soggetto residente che non ha alcun rapporto di partecipazione con il soggetto beneficiario del conferimento stesso.

La lett. b) dispone che la variazione in aumento del capitale investito deve essere ridotta dei conferimenti in denaro provenienti dai soggetti domiciliati in paesi indicati nel decre-

to ministeriale 4 settembre 1996, come integrato dai DD.MM. 25 marzo 1998 e 16 dicembre 1998. Tale formulazione normativa va correttamente intesa nel senso di neutralizzare, ai fini DIT, i conferimenti fatti da "soggetti non domiciliati" nei paesi indicati nel predetto decreto ministeriale che individua gli Stati con cui è attuabile lo scambio di informazioni. In particolare, i menzionati paesi diversi da quelli indicati nel predetto decreto ministeriale sono quelli per i quali non vigono convenzioni per lo scambio di informazioni, ivi compresi quelli con regime fiscale privilegiato di cui al D.M. 24 aprile 1992 (cosiddetti "paradisi fiscali").

5.1.2 Momento di rilevanza degli incrementi

Ai sensi del comma 5 dell'art. 1 del provvedimento in esame i conferimenti in denaro rilevavano a partire dalla data di versamento; ne consegue che gli stessi concorrono alla formazione dell'incremento in proporzione ai giorni che intercorrono tra la data di versamento e quella di chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati effettuati. Con riguardo ai periodi d'imposta successivi a quello in cui il conferimento di denaro è stato effettuato, il conferimento stesso continua ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per il suo intero ammontare.

5.2 Incrementi del capitale investito derivanti da accantonamenti di utili a riserva

5.2.1 Individuazione degli incrementi

Il comma 4 dell'art. 1 del provvedimento in esame prevede espressamente l'esclusione della rilevanza ai fini della DIT dei soli accantonamenti a riserva non disponibile costituita a fronte di plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (cosiddetto "equity method") in applicazione dell'art. 2426, comma 1, n. 4), del codice civile. Pertanto, laddove alla formazione dell'utile d'esercizio accantonato a riserva abbiano concorso plusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni con il predetto metodo, la quota di utile derivante da tale plusvalenza, ancorché accantonata a riserva, non rileva ai fini della variazione in aumento del capitale investito. Ad eccezione di tale ipotesi, tutti gli altri accantonamenti a riserva, sia disponibile che indisponibile, dell'utile d'esercizio, effettuati in sede assembleare, rilevano ai fini dell'incremento del capitale investito.

Le riserve del patrimonio netto interessate da tali accantonamenti di utile sono, ad esempio:

- riserva statutaria o straordinaria;
- riserva per ammortamenti anticipati ex art. 67 del TUIR;
- riserva ex art. 55, comma 3, lett b) del TUIR.

L'accantonamento di utili a riserva per contributi e liberalità ex art. 55 del TUIR, rileva esclusivamente se effettuato con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998.

5.2.2 Momento di rilevanza dell'incremento

Gli accantonamenti di utili rilevano a partire dalla data di inizio dell'esercizio nel corso del quale tali riserve si sono formate. L'utile dell'esercizio 1997 rileverà, quale incremento di capitale ai fini DIT, a partire dal primo giorno dell'esercizio 1998.

Con riguardo agli esercizi successivi, i predetti accantonamenti di utile continuano ad avere rilevanza, ai fini dell'incremento del capitale investito, per l'intero importo.

5.3 Decrementi del capitale investito derivanti dalla riduzione con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci del patrimonio netto.

5.3.1 Individuazione dei decrementi

Tra i decrementi rilevanti ai fini della determinazione della variazione del capitale investito, si comprendono:

- la distribuzione ai soci di riserve comunque costituite;
- la riduzione del capitale sociale con conseguente attribuzione dello stesso ai soci o ai partecipanti;
- la riduzione, con contestuale attribuzione ai soci delle voci di patrimonio netto assimilate al capitale sociale, quali ad esempio:
 - la riserva per "sovrapprezzo quote";
 - la riserva "per interessi di conguaglio" versati dai sottoscrittori di nuove quote;
 - la riserva "per versamenti di denaro a fondo perduto" o "in conto capitale" eseguiti dai soci;

Tutti i decrementi sopra indicati costituiscono diminuzioni del capitale investito ai fini della DIT, sia se effettuati mediante versamento di denaro, sia se effettuati mediante l'assegnazione di beni.

5.3.2 Momento di rilevanza del decremento

Le riduzioni del patrimonio netto sopra individuate rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificate.

Ad esempio, qualora un soggetto il cui esercizio coincide con l'anno solare abbia effettuato il 30 giugno 1998 una riduzione del capitale sociale con attribuzione ai soci di 100, l'attribuzione stessa rileverà, ai fini della riduzione del capitale investito, a partire dal 1° gennaio 1998.

Detti decrementi rileveranno per l'intero ammontare anche per gli esercizi successivi a quello nel quale le riduzioni si sono verificate.

6. Il limite non superabile del patrimonio netto

L'ultimo periodo del predetto comma 4 dell'art. 1 prevede una limitazione alla rilevanza della variazione in aumento del capitale investito, in quanto dispone che in ciascun esercizio la predetta "variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio, escluso l'utile del medesimo periodo."

Nell'ipotesi, pertanto, in cui detta variazione in aumento -costituita dal risultato positivo della somma algebrica di incrementi e decrementi del capitale investito- sia superiore all'importo del patrimonio netto diminuito dell'u-

tile dell'esercizio risultante alla data di chiusura dell'esercizio, l'eccedenza non sarà utilizzabile ai fini del computo dell'agevolazione in argomento.

Esempio:

Variazione in aumento rilevante ai fini DIT del capitale investito:	L. 444
Patrimonio netto alla chiusura dell'esercizio al netto del relativo utile:	L. 400
Eccedenza non utilizzabile:	L. 44

Le perdite dell'esercizio e quelle di esercizi precedenti non costituiscono decrementi ai fini DIT. I conferimenti in denaro rilevano comunque ai fini agevolativi ancorché gli stessi siano effettuati per far fronte alle predette perdite.

Relativamente alla nozione di patrimonio netto occorre fare riferimento a quello risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui si intende calcolare l'agevolazione in argomento. I soggetti che presentano la dichiarazione ancorché non obbligati alla redazione del bilancio secondo le disposizioni di cui al citato art. 2424 del codice civile, devono, comunque, fare riferimento alle corrispondenti voci classificabili secondo lo schema contenuto nel predetto art. 2424. e, in particolare, ai seguenti elementi:

- I - Capitale sociale;
- II - Riserve da rivalutazioni;
- VI - Riserve statutarie;
- VII - Altre riserve distintamente indicate;
- VIII - Utili (Perdite) portati a nuovo;
- IX - Perdite dell'esercizio.

Resta escluso, in quanto espressamente previsto dalla norma, l'utile dell'esercizio.

Ai fini del calcolo di cui sopra, nel computo del patrimonio netto da porre a raffronto alla fine di ogni esercizio, si comprendono le riserve per contributi ex art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR, nonché le riserve per ammortamento anticipato di cui all'art. 67, comma 3, dello stesso TUIR, se facenti parte del patrimonio netto alla chiusura dell'esercizio.

Si ricorda, come in precedenza rilevato, che le riserve per contributi ex art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR, sono da includere nel patrimonio netto esclusivamente se costituite con riferimento ai contributi incassati non oltre l'esercizio 1997.

7. Riduzioni della variazione in aumento del capitale investito

Gli artt. 2 e 3, comma 3, lett. c), del decreto legislativo in esame elencano talune fattispecie che danno luogo ad un disconoscimento della variazione in aumento del capitale investito.

Le fattispecie in commento riducono la base DIT successivamente alla verifica del limite non superabile del patrimonio netto di cui al precedente paragrafo 6.

7.1 Riduzione della base DIT derivante dall'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari

L'ammontare della variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuto fino a

concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelle risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996.

Relativamente ai "titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni", si precisa che sono tali quelli non rappresentativi di merci, i certificati di massa, le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (cfr. art. 81, comma 1, lett. c-ter), del TUIR in vigore dal 1° luglio 1998).

7.2 Riduzione della base DIT derivante dal corrispettivo pagato per l'acquisto di aziende

La variazione in aumento del capitale investito non è riconosciuta fino a concorrenza del corrispettivo per l'acquisizione di aziende già appartenenti ad impresa controllata o comunque facente capo allo stesso soggetto economico. Al riguardo si precisa che il corrispettivo non deve essere necessariamente in denaro; pertanto, anche il corrispettivo in natura riduce la variazione in aumento del capitale investito.

Ai fini della individuazione della nozione di controllo e di soggetto economico, non può che farsi riferimento alla nozione di controllo di cui all'art. 2359 del c.c., con la precisazione che il predetto riferimento deve necessariamente estendersi anche ai soggetti diversi dalle società di capitali (persone fisiche e società di persone).

7.3 Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo e incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

I soggetti interessati alle operazioni di seguito descritte: sono i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del TUIR, che rivestono, in base all'art. 2359 del Codice Civile, sia la qualità di controllanti che di controllati, anche insieme ad altri soggetti, dallo stesso controllante.

L'anzidetta disposizione si applica anche qualora una o più società interessate al rapporto di controllo di cui sopra sia soggetto non residente.

7.3.1 Riduzione della base DIT derivante dai conferimenti in denaro a favore di società o enti del gruppo

La variazione in aumento del capitale investito è ridotta di un importo pari ai "conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione, prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio."

Si precisa che la condizione del controllo che comporta la riduzione della base DIT, deve sussistere all'atto del conferimento e può essere anche una conseguenza del conferimento stesso laddove il predetto controllo si realizzi per effetto delle azioni o quote ricevute a seguito del medesimo conferimento

e rileva ancorché il controllo stesso si sia verificato anche per un solo giorno del periodo di imposta.

Resta inteso che, qualora i conferimenti effettuati anteriormente a quello che ha determinato la situazione di controllo siano riconducibili ad un unico disegno diretto all'acquisizione del controllo stesso, realizzato tuttavia con conferimenti effettuati in tempi diversi al fine di eludere la portata della norma in commento, si renderà applicabile, sussistendone i presupposti, la disposizione contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in forza del richiamo che a quest'ultima norma fa l'art. 6 del provvedimento in esame.

Infine, si fa presente che una volta ridotta la base DIT per effetto del conferimento in denaro, la riduzione stessa permane anche laddove il controllo venga meno.

7.3.2 Riduzione della base DIT derivante dall'incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei medesimi soggetti

La variazione in aumento del capitale investito non ha effetto fino a concorrenza "dell'incremento dei crediti da finanziamento nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996."

Ciò premesso, relativamente alla individuazione dei crediti da finanziamento in parola occorre far riferimento all'art. 2424 del codice civile e, in particolare, alle seguenti voci dell'attivo dello stato patrimoniale; lettera B) Immobilizzazioni, sub III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce di crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo, numero 2 - crediti, lettere a) verso imprese controllate, c) verso controllanti. Inoltre, rientra nella nozione di crediti da finanziamento ogni altro credito derivante da operazioni di finanziamento ancorché non iscritto fra le immobilizzazioni finanziarie.

Per verificare l'obbligo della riduzione della base DIT è quindi necessario porre a raffronto l'importo complessivo dei crediti da finanziamento in bilancio alla fine dell'esercizio per il quale si è calcolata la variazione in aumento del capitale investito, con l'importo complessivo dei crediti da finanziamento risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1996. L'eventuale maggior valore del primo importo rispetto al secondo determinerà una riduzione della variazione in aumento del capitale investito.

8. Remunerazione ordinaria del capitale investito

La remunerazione ordinaria da applicare all'incremento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, al fine di individuare l'importo della parte del reddito imponibile complessivo da assoggettare ad aliquota d'imposta ridotta, è determinata, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi con riferimento a ciascun esercizio entro il 31 marzo dell'anno successivo, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici e privati, aumentabili fino al

3 per cento a titolo di compensazione del maggior rischio.

Tale coefficiente deve essere applicato alla base DIT determinata secondo le indicazioni fornite nei paragrafi da 5 a 7.

9. Eccedenza della parte di reddito che fruisce dell'aliquota ridotta rispetto al reddito complessivo netto

Qualora la quota del reddito imponibile complessivo netto assoggettabile all'aliquota ridotta, risulti superiore all'intero reddito imponibile, l'eccedenza è inutilizzabile ai fini dell'agevolazione e conseguentemente è definitivamente persa.

Esempio:

Quota di reddito imponibile da assoggettare ad aliquota agevolata per il periodo d'imposta 1998:	L. 50
Reddito imponibile complessivo conseguito nel periodo d'imposta 1998:	L. 10
Quota del reddito agevolato non utilizzabile:	L. 40

10. Applicazione della DIT ai redditi delle società di persone commerciali residenti nel territorio dello Stato

La metodologia della determinazione dell'incremento del capitale investito applicabile alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice, tutte in contabilità ordinaria anche per opzione irrevocabile, prevede che la variazione in aumento del capitale investito, come sopra determinata, rileva ai fini del computo dell'agevolazione, fino a concorrenza:

- a) della riduzione dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996;
- b) del valore dei beni strumentali nuovi di cui agli art. 67 e 68 del TUIR, acquisiti anche mediante contratti di locazione finanziaria, a decorrere dall'esercizio successivo a quello sopra citato.

10.1 Riconoscimento della base DIT nei limiti della riduzione dei debiti da finanziamento al netto dei crediti da finanziamento

Tenuto conto che i soggetti diversi dalle società di capitale non hanno l'obbligo di redigere il bilancio secondo gli schemi previsti dagli artt. 2424 e seguenti del codice civile, l'individuazione dei crediti e dei debiti da finanziamento deve essere comunque operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nei predetti articoli del codice civile e, in particolare, per i debiti, deve essere effettuata con riferimento al passivo dello stato patrimoniale, lettera D) - Debiti, nn. 3) debiti verso banche, 4) debiti verso altri finanziatori, 7) debiti rappresentati da titoli di credito, 8) 9) e 10) - debiti, rispettivamente, verso imprese controllate, collegate e controllanti. Relativamente ai predetti nn. 7), 8), 9) e 10), è necessario precisare che gli stessi rilevano ai fini dell'agevolazione solo se aventi natura finanziaria.

La destinazione della variazione in aumento del capitale investito a riduzione dei debiti da finanziamento rileva ai fini dell'agevolazione ancorché la predetta riduzione si riferisca a debiti verso società controllate e controllanti. Relativamente ai crediti da finanziamento, l'individuazione deve essere operata con riferimento alle voci patrimoniali classificabili nell'art. 2424 del codice civile e, in particolare, all'attivo, III - immobilizzazioni finanziarie, n. 2) - crediti: a) b) c) e d) rispettivamente verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso altri. Rientrano inoltre nella nozione di crediti da finanziamento quelli afferenti ad operazioni di natura finanziaria ancorché non costituenti immobilizzazioni finanziarie. Nella nozione "crediti da finanziamento" non devono essere ricompresi quelli destinati alla concessione di finanziamenti a società controllate e controllanti, in quanto questi hanno già generato una riduzione della base DIT in virtù di quanto indicato nel paragrafo 7.3.

Il computo annuale della riduzione dell'impor- to complessivo dei debiti da finanziamento, al netto dei crediti da finanziamento, deve avvenire con riguardo alla situazione debitoria e creditoria esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 1996.

10.2 Riconoscimento della base DIT nei limiti della acquisizione di beni strumentali nuovi

Per quanto attiene ai beni strumentali di cui agli art. 67 e 68 del TUIR, si precisa che gli stessi debbono essere necessariamente "nuovi", cioè acquistati dal soggetto produttore o costruttore ovvero dal soggetto rivenditore, restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, residenti o non residenti, anche in locazione o comodato.

In ordine alla nozione di "beni strumentali nuovi", la scrivente ha fornito chiarimenti al punto 3.5 della circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994 e nella voce "Detassazione del reddito d'impresa reinvestito" dell'Appendice alle istruzioni dei modelli di dichiarazione dei redditi 1996.

Gli acquisti dei suddetti beni devono avvenire a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 1996.

Il valore dei suddetti beni va assunto al lordo delle quote di ammortamento e in proporzione al loro periodo di possesso nell'esercizio. Pertanto, in caso di acquisto e cessione dei suddetti beni in corso d'anno, il valore degli stessi dovrà essere necessariamente ragguagliato al periodo di possesso, espresso in giorni, nell'esercizio.

Per quanto concerne i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi sostenuto dal concedente; a tal fine il predetto costo va assunto al netto dell'IVA nei casi in cui questa sia detraibile e non ha alcun rilievo il prezzo di riscatto.

Per i beni fungibili, il valore deve essere assunto con il metodo "primo entrato, primo uscito". Tale ultima metodologia comporta che in caso di estromissione del bene dall'impresa per qualunque causa (ad esempio, cessione, as-

segnazione ai soci, eliminazione, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) nel corso del periodo in cui il bene rileva ai fini dell'agevolazione, deve considerarsi uscito per primo il bene acquisito per primo. Con riferimento alla suddetta metodologia di calcolo, si fa presente che i beni acquistati ed in precedenza detenuti in base a contratti di locazione finanziaria si considerano "entrati" nel momento del loro riscatto, non rilevando pertanto la consegna del bene avvenuta all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria.

Con riferimento alla nozione di beni fungibili si ritiene che questi, secondo quanto stabilito dalla Cassazione con "sentenza n. 5113 del 1977", siano individuabili nei beni che, nella "valutazione sociale, vengono considerati sostanzialmente uguali, per l'identità dei loro essenziali elementi strutturali e della loro funzione, anche se ciascuno di essi è provvisto di ulteriori caratteristiche individualizzanti, le quali sono però considerate non essenziali, così da essere sostituibili e surrogabili fra loro".

Il valore dei beni rileva sino all'esercizio in cui lo stesso risulta integralmente ammortizzato in base ai coefficienti stabiliti dal decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

Per valore del bene deve intendersi quello fiscalmente riconosciuto. Ne consegue che nel caso di acquisto, ad esempio, di autovetture soggette alle limitazioni di deducibilità contenute nel nuovo art. 121-bis del Tuir, il valore dell'acquisizione dei suddetti beni, ai fini dell'agevolazione in argomento, rileverà nei limiti in esso indicati. La condizione sopra posta è riferibile anche ai beni che sono stati acquisiti in locazione finanziaria; al riguardo si rammenta che affinché l'acquisizione dei beni in leasing rilevi ai fini DIT il contratto di locazione finanziaria deve avere durata almeno pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1998 mentre, per i beni immobili, il contratto deve avere una durata non inferiore a otto anni.

Con riguardo, inoltre, ai beni acquisiti in proprietà, si deve prescindere dalle modalità di deduzione delle quote di ammortamento ("ri-dotte", "anticipate", "accelerate" o deduzione integrale per beni di costo unitario inferiore ad un milione), di fatto adottate dal soggetto, in quanto il valore del bene rileva, ai fini dell'agevolazione, fino all'esercizio in cui lo stesso risulta ammortizzabile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti con il predetto D.M. 31 dicembre 1988.

Le eventuali cessioni di beni strumentali di cui all'art. 67 e 68 del TUIR, prima del loro completo ammortamento, comporta, come già precisato, la rilevanza del valore del bene ceduto ai fini del computo dell'agevolazione prevista dal decreto legislativo in commento in relazione ai giorni di possesso.

11. Ragguaglio temporale della variazione in aumento

Qualora l'impresa sia iniziata in corso d'anno l'importo della variazione in aumento deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso rispetto all'intero anno, atteso che la renumerazione ordinaria, stabilita con apposito decreto ministeriale, è riferita all'anno solare.

12. Passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria anche per opzione irrevocabile

Se l'obbligo per la tenuta della contabilità ordinaria, anche per effetto di esercizio di opzione irrevocabile, decorre da un periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 1996, è necessario fare riferimento, ai fini delle variazioni in aumento del capitale investito e delle riduzioni dei debiti, agli elementi patrimoniali di apertura risultanti all'inizio del periodo d'imposta in cui sorge l'obbligo medesimo nonché ai beni strumentali acquisiti a decorrere dell'esercizio stesso. Al riguardo, si fa presente che i predetti elementi risultanti dalla situazione patrimoniale da redigere con riferimento all'inizio del periodo d'imposta, dovranno essere valutati secondo i criteri stabiliti dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, che disciplina le modalità di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria.

13. Determinazione dell'imposta sostitutiva IRPEF per i soggetti di cui all'art 5 del decreto legislativo

Il reddito d'impresa dichiarato dai soci persone fisiche delle società di persone può essere assoggettato separatamente all'imposta sul reddito con l'aliquota del 19 per cento, sulla parte del predetto reddito d'impresa corrispondente all'ammontare agevolato determinato con i criteri indicati nei precedenti paragrafi.

Alle società di persone ed enti equiparati esercenti attività commerciale, non si applica né la disposizione relativa all'aliquota media minima del 27 per cento né quella secondo la quale l'eventuale parte del reddito d'impresa dichiarato che non può fruire dell'imposta separata del 19 per cento, in quanto eccedente il reddito agevolato, è computata in aumento del reddito d'impresa assoggettabile ad imposta agevolata dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto.

Nell'ipotesi di trasformazione di società di capitali in società di persone, finalizzata ad ottenere la non applicazione della limitazione relativa all'aliquota media minima del 27 per cento, è applicabile la disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Tutto ciò posto, si rileva che l'espressione "assoggettato separatamente" contenuta nel comma 2 dell'art. 5, comporta, nella sostanza, l'applicazione di un'imposta sostitutiva, la cui aliquota è fissata nella misura del 19 per cento.

Tale reddito concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche esercenti attività d'impresa e dei soci delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, ai fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del TUIR.

In sostanza, ai fini della formazione degli scaglioni di cui all'art. 11 del TUIR per la determinazione dell'imposta IRPEF, il reddito d'impresa agevolato, in presenza di altri redditi imponibili, concorrerà alla formazione del primo scaglione e dei successivi fino

a concorrenza del suo intero ammontare; pertanto, gli eventuali altri redditi, rispetto a quello agevolato, si aggiungeranno a quello agevolato ai fini della formazione degli scaglioni successivi.

14. Società ed enti di nuova costituzione

Le disposizioni relative alle agevolazioni in esame si applicano anche alle società ed enti che si sono costituiti successivamente al 30 settembre 1996, cioè alle società e agli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del TUIR.

Per il richiamo effettuato dal comma 1 dell'art. 5 all'articolo 4 in esame, la disposizione, inoltre, si applica anche alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice. Ai fini della variazione in aumento del capitale investito, l'art. 4 dispone che deve essere computato anche il patrimonio di costituzione. Si sottolinea al riguardo che, ai fini dell'agevolazione DIT, il patrimonio di costituzione rileva solo per la parte corrispondente ai versamenti in denaro.

15. La DIT nelle operazioni di fusione, scissione, trasformazione

Per quanto concerne l'ipotesi di trasformazione da società soggetta all'IRPEG a società non soggetta a tale imposta, o viceversa, la variazione in aumento del capitale investito, nei periodi d'imposta successivi alla trasformazione stessa, rileverà secondo le regole disposte dal decreto legislativo in esame con riferimento al nuovo tipo di società anche per le variazioni in aumento del capitale investito formatesi prima della trasformazione stessa. Nell'ipotesi di trasformazione finalizzata ad ottenere vantaggi collegati alla diversa applicazione della disciplina della DIT, è applicabile la disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Per quanto concerne l'ipotesi di fusione, si ritiene che la società risultante dalla fusione o quella incorporante, possa, a partire dalla data in cui ha effetto la fusione, determinare l'incremento del proprio capitale investito, assumendo anche la variazione in aumento del capitale investito delle società fuse o incorporate. Relativamente, infine, all'ipotesi di scissione sia totale che parziale, di società, il criterio in base al quale deve essere effettuata la ripartizione della variazione in aumento del capitale investito, è individuabile nella disposizione contenuta nel quarto comma dell'art. 123-bis del TUIR, nel senso che la predetta variazione deve essere ripartita esclusivamente in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste nella società scissa.

■ GEIE (Gruppo europeo di interesse economico)

Il Gruppo Europeo di Interesse Economico, la cui costituzione è stata introdotta nell'ordinamento dal decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, pur non essendo soggetto passivo d'imposta, è tuttavia tenuto alla presentazione

del Mod. 750, quale soggetto di accertamento per l'imputazione del reddito ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG ai singoli membri (persone fisiche esercenti una attività commerciale e arti e professioni, società di persone, società di capitali, appartenenti a Stati diversi, membri della Comunità).

Pertanto il Mod. 750, con gli opportuni adattamenti, deve essere utilizzato esclusivamente per l'indicazione dei membri e l'imputazione agli stessi dei redditi conseguiti.

Il GEIE deve, comunque, utilizzare il quadro RA, indipendentemente dal tipo di attività esercitata e deve riportare il reddito ivi determinato nel quadro 750/R.

L'imponibile, determinato unitariamente in capo al GEIE va imputato ai singoli membri nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali.

■ Immobili inagibili

Nei casi di inagibilità per accertato degrado fisico (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica (non superabile con interventi di manutenzione) è possibile attivare una procedura catastale volta a far risultare la mancanza dei requisiti che determinano l'ordinaria destinazione (categoria) del cespite immobiliare e, quindi, ad ottenere la variazione dell'accertamento catastale. Ciò naturalmente, sempreché l'unità immobiliare non sia di fatto utilizzata.

Tale procedura consiste nell'inoltro all'UTE di una denuncia di variazione, corredata dall'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti. Tale denuncia va presentata entro il 31 gennaio ed ha effetto per l'anno in cui la denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi. In tal caso, oltre ad indicare il codice 3 nella casella 6 relativa ai casi particolari, deve essere indicata la nuova rendita attribuita dall'UTE e, in mancanza, la rendita presunta.

Qualora non sia stata posta in essere la suddetta procedura il reddito di dette unità immobiliari deve comunque essere assoggettato ad imposizione secondo i criteri ordinari.

■ Immobili riconosciuti di interesse storico o artistico

Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni ed integrazioni, la rendita da indicare deve essere determinata mediante l'applicazione della minore tra le tariffe di estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato è collocato.

Se gli immobili in questione sono concessi in locazione deve essere indicato anche il relativo canone nella colonna 4.

In questo caso devono essere applicate tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo compreso il confronto tra la rendita ed il canone di locazione.

■ Immobili strumentali dell'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano strumentali per l'esercizio dell'attività commerciale ai sensi dell'art. 40, comma 2, del Tuir: – gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cc.dd. strumentali per destinazione);

– gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato (cc.dd. strumentali per natura) classificati o classificabili nei gruppi B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi), C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale), E (immobili a destinazione particolare), e nella categoria A/10 (uffici e studi privati), a condizione che la destinazione ad ufficio o studio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Si precisa che, ai sensi del comma 1 dell'art. 77 del Tuir, gli immobili strumentali si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'art. 2217 del cod. civ. o, per i soggetti indicati nell'art. 79 del Tuir, nel registro dei beni ammortizzabili.

La citata disposizione si applica, per gli immobili strumentali per destinazione, solo con riferimento a quelli acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992.

Relativamente agli immobili strumentali per destinazione acquisiti precedentemente a tale data, per i quali non sia stata esercitata l'opzione per la loro esclusione dal patrimonio dell'impresa, ai sensi dell'art. 58 della legge n. 413 del 1991, continua ad operare la presunzione assoluta di appartenenza all'impresa, a prescindere dall'iscrizione degli stessi nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili. Detta presunzione opera anche nel caso in cui, pur essendo stata esercitata l'opzione, sia stato omesso il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dal citato art. 58. Relativamente agli immobili strumentali per natura, si precisa che le relative quote di ammortamento vanno calcolate sul costo storico di acquisizione e tenendo conto, per quelle acquistate anteriormente al 1° gennaio 1974, dei criteri di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689. Se l'immobile è stato acquistato in esercizi anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il contribuente può dedurre soltanto le quote di ammortamento maturate a partire dall'esercizio avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, mentre non possono essere computate in diminuzione le quote relative a periodi di imposta precedenti, non deducibili in base alla previgente normativa.

Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore, è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al richiamato D.P.R. n. 689 del 1974, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile; in tal caso le quote di ammortamento sono deducibili a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione.

Qualora i beni strumentali provenienti dal patrimonio personale erano utilizzati alla data del 31 dicembre 1988, il valore ad essi attribuibile, anche ai fini della deduzione delle quote di ammortamento, va commisurato al valore normale dei beni medesimi a tale data.

Se i predetti beni non sono stati indicati nell'inventario relativo all'anno 1988, nel periodo di imposta in cui ne verrà effettuata l'iscrizione assumerà rilevanza fiscale il valore normale determinato con riferimento alla suindicata data.

■ Imposte indeducibili

Sulla base dell'art. 64, comma 1, del Tuir, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Sono altresì indeducibili l'imposta comunale sugli immobili istituita con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 e l'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

■ Indennità di esproprio

Con tale espressione si fa riferimento alle plusvalenze ed alle altre somme di cui all'articolo 11, commi da 5 a 8 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, percepite a titolo di indennità di esproprio od ad altro titolo nel corso del procedimento espropriativo, nonché a seguito di occupazione acquisitiva, compresi gli interessi su tali somme e la rivalutazione. Per la nozione di occupazione acquisitiva deve farsi riferimento all'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato ed irreversibilmente destinandolo a realizzazioni di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosca al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso.

In forza delle citate disposizioni le indennità e le altre somme devono essere dichiarate a condizione che siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167 e successive modificazioni.

Non vanno assoggettate a ritenuta e, pertanto, non vanno dichiarate le indennità percepite in relazione all'esproprio di aree diverse da quelle indicate (quali quelle di tipo E ed F) indipendentemente dall'uso cui sono destinate.

Va precisato che le somme percepite a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nell'ambito del procedimento espropriativo, nonché quelle comunque riscosse a titolo di risarcimento del danno a seguito di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni d'urgenza divenute illegittime come avanti

individuate, compresa la rivalutazione, danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'articolo 11, comma 5, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e vanno, pertanto, determinate secondo i criteri di cui all'articolo 82, comma 2, ultimi due periodi del Tuir. Vedere in questa Appendice la voce "Calcolo delle plusvalenze".

Le somme, invece, percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle prima considerate, nonché gli interessi comunque dovuti sulle somme da cui derivano le anzidette plusvalenze, danno luogo, ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della citata legge n. 413, a redditi diversi di cui all'articolo 81 del Tuir e vanno pertanto assunti a tassazione per il loro intero ammontare.

Non danno luogo a plusvalenza le somme corrisposte a titolo di indennità di servitù, in quanto nei casi di specie il contribuente conserva la proprietà del cespite. Conseguentemente, in questi casi non si applica la ritenuta di cui all'articolo 11, comma 7, della citata legge n. 413 del 1991.

Per ulteriori informazioni sulle indennità in questione si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 194/E del 24 luglio 1998.

■ Lottizzazione

Questa voce interessa, in particolare, i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lettera a) del Tuir, in quanto non conseguite nell'attività d'impresa. Al riguardo si sottolinea che la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, nonché dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967, con la quale il Ministero dei lavori pubblici, in sede di istruzioni alle nuove disposizioni di cui alla citata legge n. 765 del 1967, ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle spese di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Assume rilievo, ai fini della normativa in esame, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per l'edificabilità di terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

A tal fine si richiama l'art. 18 della legge 28 febbraio 1985, n. 47, che definisce lottizzazione qualsiasi trasformazione urbanistica o edilizia dei terreni anche quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di

opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denunciino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio.

■ Oneri deducibili e oneri per cui spetta una detrazione d'imposta

• Oneri deducibili

Dal reddito complessivo dei singoli soci sono deducibili ai sensi dell'art. 10, comma 3 del Tuir, i seguenti oneri sostenuti dalle società semplici:

- l'invim decennale, per quote costanti, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. Si precisa che in ogni periodo d'imposta possono essere dedotte quote pari a 1/5 delle imposte pagate nel periodo stesso e nei quattro periodi precedenti;
- le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'art. 119 del D.P.R. 361 del 1957 e dell'art. 1 della legge 30 aprile 1981, n. 178;
- i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'art. 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, operanti nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo, per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato. Non si può fruire di questo onere deducibile se per la stessa somma si intende fruire della detrazione prevista per le erogazioni liberali a favore delle ONLUS;
- le indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione.

• Oneri per cui spetta una detrazione d'imposta

Dall'imposta lorda dei singoli soci si detrae un importo pari al 19 per cento dell'ammontare dei seguenti oneri sostenuti dalla società semplice:

- a) gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della UE ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;
- b) gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili stipulati anteriormente al 1° gennaio 1993 nel limite di lire 4 milioni;
- c) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del D.P.R. 30

settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente Sovrintendenza, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con l'Ufficio tecnico erariale competente per territorio. La detrazione spetta nel periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute, a condizione che la necessaria certificazione sia rilasciata entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Se tale condizione non si verifica, la detrazione spetta nell'anno d'imposta in cui è stato completato il rilascio della certificazione da parte degli uffici competenti. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente Ufficio delle entrate, delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione e, dalla data di ricevimento della comunicazione, inizia a decorrere il termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria può rettificare la dichiarazione dei redditi;

d) **il costo specifico o in mancanza il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in base ad apposita convenzione nonché le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente costituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e per le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni e le attività culturali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle asso-**

ciazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per cause non imputabili al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica, entro il 31 marzo di ciascun anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente;

e) le erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e senza scopo di lucro che svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

f) le erogazioni liberali in denaro, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore degli enti di prioritario interesse nazionale operanti nel settore musicale, per i quali è prevista la trasformazione in fondazioni di diritto privato ai sensi dell'art.1 del D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367. Per le somme versate al patrimonio della fondazione dai soggetti privati al momento della loro partecipazione, o come contributo alla gestione della medesima nell'anno in cui è pubblicato il decreto di approvazione della delibera di trasformazione in fondazione e per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione per i tre periodi d'imposta successivi alla data di pubblicazione del suddetto decreto, il predetto limite del 2 per cento è elevato al 30 per cento. I soggetti privati, erogatori delle somme da ultimo menzionate, devono, per poter fruire della detrazione, impegnarsi con atto scritto a versare una somma costante per i cennati tre periodi d'imposta successivi alla pubblicazione del predetto decreto di approvazione della delibera di trasformazione in fondazione. In caso di mancato rispetto dell'impegno assunto si provvede al recupero delle somme detratte;

g) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire, versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al

fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. Tali erogazioni danno diritto alla detrazione solo se effettuate mediante versamento postale o bancario ovvero mediante carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari (queste ultime modalità di versamento devono risultare dalla ricevuta rilasciata dalla ONLUS o dalla società di mutuo soccorso);

h) mutui contratti per interventi di recupero edilizio. L'art. 1, comma 4, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30, ha disposto che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche si detrae dall'imposta lorda, e fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento dell'ammontare complessivo, non superiore a cinque milioni di lire, degli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della U.E., ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui contratti nel 1997 per effettuare interventi di recupero di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'art. 31, comma 1, della L. 5 agosto 1978, n. 457.

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio relativamente ai quali compete la predetta detrazione, sono i seguenti:

- interventi di manutenzione ordinaria, cioè quelli che riguardano opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- interventi di manutenzione straordinaria, cioè le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempreché non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso;
- interventi di restauro e di risanamento conservativo, cioè quelli rivolti ad assicurare le funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
- interventi di ristrutturazione edilizia, cioè quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

Al fine di usufruire della detrazione è necessario che nel 1997 sia stato stipulato un contratto di mutuo, come definito dall'art. 1813 del c.c., con lo specifico scopo di finanziare i predetti interventi di recupero edilizio che possono riguardare immobili adibiti ad abitazione, o ad usi diversi (box, cantine, uffici, negozi, ecc.), sempreché gli interventi stessi siano posti in essere su immobili situati nel territorio nazionale e nel rispetto degli adempimenti previsti dalla normativa che disciplina l'attività edilizia.

Non sono, invece, ammessi altri tipi di finanziamento (come ad es. aperture di credito, cambiali ipotecarie, ecc.).

La detrazione in questione spetta oltre che in riferimento agli immobili di proprietà del soggetto privato, anche per quelli di proprietà di terzi, utilizzati dal soggetto privato sulla base di un contratto a titolo oneroso o gratuito o di altro titolo idoneo.

L'art. 3 del D.M. 22 marzo 1997 (di attuazione dell'art.1, comma 4, della legge sopra citata) stabilisce che per fruire della detrazione è necessario che il soggetto privato conservi ed esibisca o trasmetta, a richiesta degli uffici finanziari, la seguente documentazione:

- quietanze di pagamento degli interessi passivi relativi al mutuo;
- copia del contratto di mutuo dal quale risulti che lo stesso è stato stipulato per realizzare gli interventi di recupero sopra descritti;
- copia della documentazione comprovante l'effettivo sostenimento delle spese di realizzazione degli interventi medesimi.

ATTENZIONE La detrazione spetta solo relativamente agli interessi calcolati sull'importo del mutuo effettivamente utilizzato per il sostenimento, nel 1997 o negli anni successivi, delle spese relative agli interventi di recupero per la cui realizzazione è stato stipulato il contratto di mutuo. Pertanto, nel caso in cui l'ammontare del mutuo sia superiore alle menzionate spese documentate, la detrazione non spetta sugli interessi che si riferiscono alla parte di mutuo eccedente l'ammontare delle stesse. Qualora per questi ultimi per l'anno 1997 si è fruito della detrazione è necessario che vengano dichiarati quali "imposte ed oneri rimborsati" da assoggettare a tassazione separata nella II Sezione del Quadro RI.

■ Operazioni di riorganizzazione dell'attività produttiva

1. Premessa

Il decreto legislativo 8 ottobre 1997, n.358, in vigore dall'8 novembre 1997, contiene una particolare disciplina riguardante le operazioni che ordinariamente vengono utilizzate per riorganizzare l'attività produttiva.

I procedimenti di riorganizzazione interessati dal citato decreto legislativo sono i seguenti:

- a) cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento;
- b) conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo e di collegamento;
- c) scambi di partecipazioni;
- d) fusioni e scissioni.

2. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento

In particolare, con l'articolo 1 del decreto legislativo in esame è stata istituita un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento, sulle plusvalenze derivanti da:

- 1) cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1);
- 2) cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3).

L'imposta sostitutiva è dovuta dalla società dichiarante a titolo definitivo. In considerazione di ciò i redditi ad essa assoggettati non concorrono a formare il reddito complessivo dei soci.

Tale disposizione trova applicazione per le cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento poste in essere dalla data dell'8 novembre 1997.

2.1 Plusvalenze da cessione di azienda

2.1.1 Ambito soggettivo

La norma stessa si riferisce a tutti i soggetti che realizzano una plusvalenza, determinata ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, esclusi i casi di realizzo nel corso di una procedura concorsuale. Ne consegue che il regime agevolativo in esame si rende applicabile nelle ipotesi di plusvalenze per cessioni di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

La norma agevolativa si rivolge ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali sia in regime di contabilità ordinaria sia in regime di contabilità semplificata.

2.1.2 Ambito oggettivo

Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine "cessione" si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso, mentre ne sono escluse quelle a titolo gratuito. Ai fini dell'individuazione della nozione di cessione, si precisa che la norma intende agevolare esclusivamente le ipotesi di trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda.

Rientrano nella nozione di cessione anche le ipotesi di assegnazione, di conferimento e di permuta dell'azienda.

Con riferimento al termine "aziende", si precisa che esso va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa.

Con riferimento al requisito del possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni, si precisa che tale termine va computato, ai sensi dell'articolo 2963 del codice civile, avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquisita o l'impresa si è costituita indi-

pendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda. Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa acquisti il 30 giugno 1996 un macchinario per la propria azienda, costituita il 10 maggio 1994, e ceda l'azienda il 30 novembre 1997, egli potrà avvalersi della disposizione agevolativa in commento.

Si fa presente, inoltre, che in caso di cessione di azienda precedentemente concessa in affitto o in usufrutto, ai fini della sussistenza del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto.

2.2. Plusvalenza da cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento

2.2.1 Ambito soggettivo

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento. Condizione per l'applicazione di tale regime è che tali partecipazioni, risultino iscritte negli ultimi tre bilanci come partecipazioni di controllo o di collegamento tra le immobilizzazioni finanziarie.

La norma si rivolge solo ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali in regime di contabilità ordinaria.

2.2.2 Ambito oggettivo

Per quanto riguarda il termine "cessione" valgono le considerazioni svolte relativamente alla cessione di aziende.

La nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'articolo 2359 del codice civile.

Tanto premesso, occorre rilevare che la norma in commento riferisce la situazione di controllo o di collegamento esclusivamente alle partecipazioni oggetto di cessione e prescindendo quindi dal controllo o collegamento realizzati su altri presupposti.

In considerazione di ciò, non rilevano ai fini in esame:

- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate non mediante una partecipazione al capitale di rischio ma esclusivamente per effetto di particolari vincoli contrattuali;
- le partecipazioni che non danno diritto di voto (come, ad esempio, quelle rappresentate da azioni di risparmio o privilegiate);
- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate anche per effetto del possesso di diritti di usufrutto sulle azioni.

Per quanto riguarda il requisito della iscrizione delle suddette partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci dell'impresa cedente va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve risultare dagli ultimi tre bilanci degli esercizi precedenti quello in cui si è verificata la cessione.

Le partecipazioni cedute possono non essere detenute ininterrottamente nel periodo di tempo intercorrente tra l'ultimo ed il terzo ultimo bilancio precedente quello in cui si è verificata la cessione.

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo schemi diversi da quelli previsti dall'articolo 2424 e seguenti del codice civile e dal D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, la condizione della iscrizione nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci si ritiene soddisfatta nel caso in cui le partecipazioni di controllo o di collegamento risultino come tali nei bilanci ovvero da altri elementi certi e precisi della contabilità.

Si precisa che il rispetto delle suddette condizioni presuppone il concorso dei seguenti requisiti:

- chi cede deve avere il controllo o il collegamento mediante il possesso di una partecipazione;
- il requisito di controllo o collegamento deve essere esercitato interamente attraverso la partecipazione;
- il cessionario deve acquisire il controllo o il collegamento per effetto della cessione;
- per effetto della cessione il cedente perde il controllo ma non necessariamente il collegamento;
- nel caso di partecipazione di controllo la quota ceduta può anche non essere oggettivamente una quota di controllo purché mediante essa il cessionario acquisisca il controllo tenendo conto anche dell'eventuale partecipazione già in possesso del cessionario medesimo;
- nel caso di partecipazioni di collegamento la quota ceduta deve essere anche oggettivamente di collegamento;
- i requisiti anzidetti debbono verificarsi singolarmente in ciascuna operazione.

Il controllo detenuto attraverso i voti esercitabili nell'assemblea ordinaria può essere anche indiretto; in tal caso le cessioni di partecipazioni mediante le quali nell'ambito dei gruppi si possiede il cosiddetto controllo indiretto, non possono fruire del trattamento agevolato.

Relativamente al caso in cui la partecipazione ceduta sia stata iscritta con diversa consistenza negli ultimi tre bilanci precedenti alla cessione (ferma restando naturalmente la posizione di controllo o di collegamento che deve sussistere in ognuno dei tre bilanci), la disciplina agevolativa si renderà applicabile con riferimento all'intero ammontare delle partecipazioni cedute.

In proposito valga il seguente esempio.

Si ipotizzi il caso in cui il collegamento nella società A sia assicurato dal possesso di una partecipazione pari al 20 per cento del suo capitale sociale.

Se la società B ha iscritto la predetta partecipazione nella misura del 20 per cento nel terzo e nel secondo bilancio antecedente alla cessione e nella misura del 51 per cento nel bilancio immediatamente antecedente alla cessione medesima, quest'ultima anche per la parte eccedente il 20 per cento darà luogo all'applicazione del regime agevolato.

2.3 Regimi di tassazione applicabili

Con riferimento alle cessioni di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento per le quali sussistano i requisiti temporali previsti dalle disposizioni in esame si possono

configurare due regimi di tassazione delle relative plusvalenze:

- quello ordinario, con l'applicazione dei criteri di cui all'articolo 54 del Tuir;
- quello opzionale, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo in esame.

2.3.1 Regime ordinario

In caso di tassazione ordinaria, la plusvalenza è realizzata ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lett. a), del Tuir ed è determinata ai sensi del successivo comma 2.

Detta plusvalenza concorre, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Tuir, a formare il reddito imponibile, a scelta del contribuente, nell'esercizio del realizzo ovvero - se sussistono i presupposti temporali ivi previsti - per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

2.3.2 Regime sostitutivo

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è un regime opzionale di tassazione al quale si accede compilando il prospetto di liquidazione dell'imposta sostitutiva contenuto nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate.

La disposizione in esame prevede che qualora in un periodo di imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata relativamente ad ogni singola operazione.

Per singola operazione deve intendersi un'operazione di cessione avente le caratteristiche indicate ai commi 1 e 3 dell'articolo in esame e, pertanto, avere ad oggetto un'azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni ovvero una partecipazione di controllo o di collegamento iscritta come tale nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

3. Il regime fiscale dei conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento

3.1 Premessa

L'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997 contiene la disciplina fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Le operazioni di conferimento disciplinate dall'art. 3 del provvedimento in esame sono quelle aventi ad oggetto aziende e partecipazioni di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Per quanto riguarda il conferimento di azienda bisogna distinguere l'ipotesi in cui l'azienda conferita sia situata in Italia da quella in cui l'azienda stessa sia situata all'estero.

Nel caso in cui l'azienda sia situata all'estero i conferimenti sono rilevanti ai fini in esame solo se effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali.

Nel caso, invece, in cui l'azienda sia situata in Italia i conferimenti, ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 in esame, sono rilevanti anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.

Per quanto riguarda i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento, va precisato che gli stessi rilevano ai fini in esame se effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.

L'operazione di conferimento è rilevante anche quando la partecipazione ricevuta riguarda una società o un ente non residente.

Per quanto riguarda la nozione di azienda si rinvia a quanto precisato a proposito delle cessioni di aziende.

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dal citato art. 3, si applica alle succitate operazioni di conferimento poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

3.2 La disciplina applicabile ai conferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997

3.2.1 Modalità di determinazione della plusvalenza imponibile

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3, nelle ipotesi di conferimento sopra evidenziate, ai fini dell'applicazione dell'art. 54 del Tuir, la plusvalenza derivante dal conferimento stesso deve essere determinata assumendo come valore di realizzo il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, in caso di conferimento di azienda, o alle partecipazioni, in caso di conferimento di partecipazioni, nelle scritture contabili del conferitario.

In considerazione di quanto sopra, la plusvalenza imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di realizzo, e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto, rispettivamente, dell'azienda o della partecipazione conferita.

Tale modalità di individuazione costituisce, relativamente alle operazioni in questione, una implicita deroga alla regola posta in via generale dall'articolo 9 del Tuir.

Nel caso di operazioni di conferimento non aventi le caratteristiche in precedenza illustrate (come ad esempio il conferimento di singoli beni), la plusvalenza imponibile continua ad essere determinata avendo riguardo alla nozione di valore normale, delineata dall'articolo 9 del Tuir. Inoltre, considerato l'espresso richiamo all'articolo 54 del Tuir, contenuto nella norma in esame, ne deriva che quest'ultima non trova applicazione con riferimento alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dagli articoli 9 e 66 del Tuir.

Nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto un'azienda, l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita va determinato sommando i singoli valori fiscalmente riconosciuti delle attività e delle passività che compongono il patrimonio dell'azienda conferita.

3.2.3. Regimi di tassazione applicabili

Per le operazioni di conferimento i regimi di tassazione applicabili sono quindi i seguenti:

- quello ordinario, secondo il quale le plusvalenze realizzate concorrono alla formazione del reddito d'impresa;

– quello opzionale, consistente nell'applicazione alle predette plusvalenze da conferimento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1 del provvedimento in esame, qualora ricorrano le condizioni ivi previste del possesso triennale dell'azienda ovvero dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci delle partecipazioni di controllo o di collegamento.

In proposito, salvo quanto già precisato con riferimento alla determinazione delle plusvalenze che avviene assumendo come valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dal conferente alle partecipazioni ricevute e quello attribuito dal conferitario all'azienda o alle partecipazioni conferite, valgono, relativamente ai regimi di tassazione applicabili alle suddette plusvalenze, le precisazioni già fornite in merito alle cessioni di aziende e di partecipazione di controllo o di collegamento.

Anche nell'ipotesi in esame, l'imposta sostitutiva è dovuta dalla società dichiarante a titolo definitivo. In considerazione di ciò i redditi ad essa assoggettati non concorrono a formare il reddito complessivo dei soci.

4. La disciplina applicabile agli scambi di partecipazioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997

4.1 Premessa

Ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:

– la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);

– i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. (comma 2).

Il regime previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997 si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

4.2 Lo scambio di partecipazioni

4.2.1 Lo scambio di partecipazioni realizzato tramite permuta

Il comma 1 dell'articolo in esame considera come scambio di partecipazioni la permuta mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir.

Ai fini della definizione dei soggetti che intervengono nell'operazione, si indica di seguito come:

- 1) società acquirente, la società che intende acquisire o integrare il controllo;
- 2) società scambiata, la società della quale si intende acquisire il controllo;

3) soggetti scambianti, i soci della società scambiata.

Sia la società acquirente che la società scambiata devono essere entrambe società od enti soggetti all'IRPEG, residenti nel territorio dello Stato, mentre i soggetti scambianti non è necessario che abbiano la qualifica di imprenditori.

Sotto il profilo oggettivo, invece, è richiesto che lo scambio abbia ad oggetto una partecipazione che consenta alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.

Va inoltre sottolineato, sul piano dei requisiti oggettivi, che l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante ai fini dell'articolo in esame indipendentemente dall'ammontare del conguaglio in denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempreché, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta.

Con riguardo al requisito del controllo, valgono le medesime considerazioni svolte in merito alle operazioni di cui all'articolo 1, nel senso che il requisito del controllo deve sussistere in relazione alle partecipazioni acquisite a seguito dell'operazione di permuta.

L'operazione non deve necessariamente aver ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo.

Rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, sempreché sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione si inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo.

Non sono riconducibili nel regime previsto dalla norma in commento le operazioni che hanno ad oggetto l'acquisizione di partecipazione che non consentono il controllo ovvero quelle che si aggiungono a partecipazioni possedute le quali ultime di per sé consentono il controllo.

4.2.2 Lo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento

Lo scambio di partecipazioni può essere attuato anche mediante operazioni di conferimento nella società acquirente da parte dei soci imprenditori che detengono partecipazioni nella società scambiata.

4.2.3 Regimi applicabili

Lo scambio di partecipazioni mediante permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percepiente.

In proposito si rileva che il riferimento al "costo" delle azioni o quote previsto dal citato articolo, è da intendersi come "valore fiscale" delle predette partecipazioni.

Nel caso in cui le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma in esame e, pertanto, l'operazione di permuta non potrà beneficiare del suddetto regime di neutralità e sarà, quindi, sottoposta al regime ordinario stabilito per la cessione di beni.

Il regime fiscale attribuito alle operazioni di conferimento di partecipazioni è diverso da quello previsto per le operazioni di permuta. In sostanza, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, le partecipazioni ricevute a seguito del conferimento sono valutate in misura proporzionalmente corrispondente al valore contabile attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni ricevute in conferimento.

L'adozione di tale criterio può, comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per il conferente.

Nel caso infatti in cui la conferitaria dovesse iscrivere la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto alla stessa presso la conferente, la conferente medesima è tenuta a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra il valore di iscrizione della partecipazione conferita presso la conferitaria e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione stessa presso di essa.

In proposito valga il seguente esempio:

Si ipotizzi che una partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata dopo il conferimento iscritta al medesimo valore nella contabilità della conferitaria.

In tal caso non emerge alcuna plusvalenza in capo alla conferente in quanto la stessa assume le partecipazioni ricevute allo stesso valore fiscale attribuito alle partecipazioni acquisite dalla conferitaria.

Si ipotizzi viceversa che la suddetta partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata iscritta nella contabilità della conferitaria al valore di stima di 100.

In tal caso in capo alla conferente emerge una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore delle partecipazioni iscritte presso la conferitaria (100) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (80) presso la conferente.

D'altra parte le partecipazioni ricevute dalla conferente assumono un costo fiscalmente riconosciuto pari all'incremento di patrimonio netto formato dalla conferitaria a seguito del conferimento (nell'esempio 100).

Si rileva infine che le plusvalenze emergenti dallo scambio di partecipazioni possono essere assoggettate sia al regime ordinario di tassazione che a quello sostitutivo previsto dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

In caso di applicazione del regime sostitutivo previsto dal citato art. 1, l'opzione va effettuata applicando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.

5. Il regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione e di scissione di società

5.1 Il regime ordinario

Ai sensi dell'art. 123 del Tuir, nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante, non si tiene conto, tra l'altro, delle plusvalenze iscritte in bilancio fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società incorporate, annullate per effetto della fusione, e il valore del patrimonio netto delle società stesse risultante dalle scritture contabili (cosiddetto "disavanzo da annullamento").

Con la legge 23 dicembre 1994, n. 724 sono state apportate delle modifiche al predetto regime. In particolare, l'articolo 27 di detta legge ha previsto che "le fusioni e le scissioni di società sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali".

Conseguentemente, il disavanzo di fusione e di scissione non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia di imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate".

L'irrelevanza fiscale dell'utilizzo del disavanzo rende necessaria la compilazione del modello per la riconciliazione dei dati esposti in bilancio e dei valori fiscalmente riconosciuti.

5.2 Il regime sostitutivo

L'articolo 6 in esame, al comma 1, detta un regime che consente il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio, a condizione però che tali maggiori valori vengano assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'articolo 1 del decreto legislativo in commento.

Inoltre, lo stesso art. 6, al comma 2, individua i casi in cui l'iscrizione in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo è riconosciuta ai fini fiscali senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 6 in commento, i soggetti che intendono avvalersi delle richiamate disposizioni dei commi 1 e 2, devono chiederne l'applicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione.

Tale richiesta si intende effettuata compilando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.

Tanto premesso, nell'esaminare la disciplina contenuta nel citato comma 1 dell'articolo 6, occorre distinguere l'ipotesi del disavanzo da concambio da quella da annullamento.

5.2.1 Il disavanzo da concambio

Il riconoscimento anche fiscale, in tutto o in parte, dei valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo può essere ottenuto a fronte dell'assoggettamento dei maggiori valori iscritti per effetto del disavanzo all'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 1 del provvedimento in esame nella misura del 27 per cento.

5.2.2 Il disavanzo da annullamento

Se in via ordinaria il riconoscimento del disavanzo può essere ottenuto, in tutto o in

parte, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, i maggiori valori iscritti in bilancio a fronte del disavanzo stesso è riconosciuto fiscalmente in franchigia d'imposta fino a concorrenza dell'importo complessivo netto:

a) delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 1991, n. 102 o che sono state assoggettate ad imposta sostitutiva ai sensi del decreto legislativo in esame. Per effetto della modifica recata dall'art. 7, comma 4, lett. b), del D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201, all'art. 6, comma 2, lett. a), del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, vanno, altresì, considerate le plusvalenze, al netto delle eventuali minusvalenze, determinate secondo i criteri stabiliti dall'art. 82 del Tuir, assoggettate ad imposta sostitutiva con l'aliquota del 27 per cento;

b) dei maggiori e dei minori valori, rispetto ai relativi valori di acquisizione, derivanti dalla cessione delle azioni o quote, che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente;

c) delle svalutazioni nonché delle rivalutazioni delle azioni o quote che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo, nemmeno in caso di successivo realizzo.

L'ipotesi sub a) fa riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze conseguite da soggetti che hanno ceduto le partecipazioni medesime mediante operazioni realizzate fuori dall'esercizio di imprese commerciali, assoggettate ad imposta sostitutiva secondo le disposizioni dell'art. 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito dalla legge 2 marzo 1991, n. 102.

In proposito va però precisato che l'esistenza di una plusvalenza assoggettata a tassazione in via forfetaria ai sensi dell'art. 3 del citato D.L. n. 27 del 1991 convertito dalla legge n. 102 del 1991 non comporta l'irrelevanza, ai fini del riconoscimento del disavanzo da annullamento, delle plusvalenze e delle minusvalenze assoggettate a tassazione ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991 manifestatesi prima o dopo quella tassata in via forfetaria.

Così ad esempio nel caso di una partecipazione, avente un valore iniziale di 1000, ceduta una prima volta a 1200 con assoggettamento della relativa plusvalenza di 200 ad imposta sostitutiva ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991, ulteriormente ceduta a 1400 con assoggettamento della relativa plusvalenza di 200 (1400 - 1200) ad imposta sostitutiva in misura forfetaria, oggetto di una terza cessione a 2000, con assoggettamento della relativa plusvalenza di 600 (2000 - 1400) ad imposta sostitutiva ai sensi del citato art. 2 del D.L. n. 27 del 1991, l'eventuale disavanzo derivante dall'annullamento di tale partecipazione può essere fiscalmente riconosciuto, senza pagamento dell'impo-

sta sostitutiva, fino a concorrenza dell'importo complessivo (800) delle plusvalenze rilevanti ai fini in esame.

L'ipotesi sub b) riguarda le operazioni di cessione delle predette partecipazioni realizzate nell'esercizio d'impresa e i maggiori o minori valori rispetto a quelli di acquisizione rilevano per il solo fatto di aver concorso alla formazione del reddito d'impresa, indipendentemente da un versamento di imposta.

Rilevano anche i maggiori o minori valori, rispetto a quelli di acquisizione, derivanti da cessioni che abbiano concorso a formare il reddito della stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente.

L'ipotesi sub c) riguarda i maggiori o minori valori rispetto a quelli di acquisizione delle medesime partecipazioni di cui alla lettera precedente, che hanno concorso a formare il reddito d'impresa non a seguito di operazioni di realizzo bensì per effetto di rivalutazioni o svalutazioni.

Ai sensi del successivo comma 3 dell'articolo 6 in esame, la possibilità di non assoggettare il disavanzo all'imposta sostitutiva, fino a concorrenza della somma algebrica dei maggiori e dei minori valori di cui alle precedenti lettere sub a), sub b) e sub c), è condizionata alla dimostrazione, mediante idonea documentazione, da parte della società incorporante o beneficiaria, dei componenti positivi e negativi di reddito relativi alle azioni o quote annullate realizzate dalla società stessa e dai precedenti possessori. Si precisa che l'obbligo previsto dal legislatore di documentare i predetti componenti reddituali può essere assolto anche mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15.

Il rispetto della richiamata condizione impone alla società che intende avvalersi della suddetta previsione normativa di dare dimostrazione di tutte le operazioni eseguite per tutto il periodo precedente fino a risalire alla originaria acquisizione della partecipazione e, quindi, al momento di emissione della stessa.

Al riguardo, tenuto conto della onerosità della prova, specialmente in sede di prima applicazione della norma, con disposizione transitoria contenuta nel successivo articolo 9, viene stabilito, al comma 4, che "per le azioni o quote già esistenti alla data del 30 aprile 1997, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 2, la documentazione prevista dal comma 3 dello stesso articolo può riguardare soltanto i componenti positivi e negativi di reddito del soggetto possessore delle azioni o quote alla data anzidetta e dei possessori successivi, nonché la plusvalenza o la minusvalenza conseguita dal soggetto che ha ceduto le azioni o le quote al predetto possessore alla data del 30 aprile 1997".

In altri termini, ai fini dell'assolvimento dell'onere imposto dalla suddetta condizione, la società incorporante o beneficiaria dovrà dare dimostrazione degli elementi positivi e negativi che rilevano ai fini dell'art. 6, comma 2, del provvedimento in esame, ad iniziare dall'operazione di cessione effettuata nei confronti del soggetto che risulta possessore alla data del 30 aprile 1997.

■ Parametri presuntivi di ricavi e compensi

I parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere utilizzati per l'accertamento previsto dall'art. 3, comma 181, della L. n. 549 del 1995, (richiamato dall'art. 3, comma 126, della citata legge n. 662 del 1996) dei ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso articolo, e dei compensi di cui all'articolo 50, comma 1, del Tuir, relativi al periodo di imposta **1998 nei confronti dei contribuenti esercenti attività d'impresa per le quali non risultano approvati gli studi di settore ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estendibili ai parametri, individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore.**

I contribuenti che intendono evitare tale tipo di accertamento possono adeguare, senza applicazione di sanzioni, i propri ricavi e compensi utilizzando gli appositi righi.

Qualora, a seguito di tale adeguamento, l'ammontare dei ricavi o compensi relativi all'anno 1998 superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata (360 milioni e un miliardo di lire), per il periodo di imposta successivo non sorge l'obbligo di osservare gli adempimenti previsti per il regime ordinario di contabilità.

Per conoscere l'ammontare dei ricavi e dei compensi presunti sulla base dei parametri i contribuenti possono rivolgersi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria o utilizzare i supporti magnetici contenenti i programmi necessari per il calcolo dei predetti ricavi e compensi, gratuitamente distribuiti dalla stessa Amministrazione finanziaria anche tramite le associazioni di categoria e gli ordini professionali. Tali programmi sono disponibili anche su Internet al sito del Ministero delle finanze all'indirizzo <http://www.finanze.it>.

Nel prodotto informatico verrà fornita la puntuale indicazione dei righi dei modelli di dichiarazione da prendere a base per la determinazione del valore da assegnare alle diverse voci e variabili considerate ai fini dell'applicazione dei parametri.

L'accertamento basato sui parametri interessa i contribuenti con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire. A tal fine, per gli esercenti attività di impresa va fatto riferimento ai ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad eccezione di quelli previsti dalla lettera c) dello stesso articolo.

Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e periodici anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i menzionati ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, mentre per coloro che effettuano cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori simili si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

Per i contribuenti in regime di contabilità ordinaria l'accertamento in base ai parametri è possibile solo quando in sede di verifica sia stata rilevata la inattendibilità della contabilità

in base ai criteri stabiliti con il regolamento approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570. I parametri, inoltre, non trovano comunque applicazione nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (vedere il paragrafo "Studi di settore" nella Novità della disciplina del reddito d'impresa).

Non si applicano, altresì:

- nei confronti dei contribuenti che esercitano attività per le quali non si è provveduto alla elaborazione dei parametri; tali attività sono indicate con il termine "esclusa" nelle tabelle degli indicatori allegate al D.P.C.M. 29 gennaio 1996;
- ai contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfetario, a quelli che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi o che la presentano incompleta e alle imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali.

Ulteriori precisazioni relative all'applicazione dei parametri sono contenute nella circolare ministeriale n. 117/E del 13 maggio 1996.

■ Perdite riportabili senza limiti di tempo

Ai sensi dell'art. 8, comma 3, del Tuir, così come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 358 del 1997, le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

La norma di cui trattasi si applica alle perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità ordinaria formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 358 del 1997 (8 novembre 1997).

La disciplina in essa contenuta si applica anche ai soggetti che alla suddetta data dell'8 novembre 1997 si trovano nel primo periodo d'imposta ovvero in uno dei primi tre periodi dalla loro costituzione.

Così, ad esempio, nel caso di un soggetto il cui periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare e che si sia costituito nel corso del 1996, rientrano nel beneficio in esame le perdite conseguite nei periodi d'imposta 1997 e 1998, mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi d'imposta, relativamente alle perdite realizzate nel periodo d'imposta 1996.

■ Plusvalenze iscritte

Con le disposizioni recate dai commi 3 e 4, lett. a), n. 2), dell'art. 21 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, è stato modificato il regime di trattamento delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale su beni diversi da quelli costituenti magazzino. L'intervento legislativo è consistito, in particolare, nell'abrogazione della lettera c) del comma 1 dell'art. 54 del Tuir e nella riformulazione della regola contenuta nella lett.c) del comma 1 del successivo art. 76, la cui nuova versione stabilisce che "il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze

iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito".

Per effetto di tali modifiche, pertanto, le suddette plusvalenze iscritte non concorrono più alla formazione del reddito e alla determinazione del costo fiscale dei beni rivalutati.

Ai sensi del comma 5 del suddetto art. 21, il nuovo regime trova applicazione a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 1997; esso non riguarda, quindi, le plusvalenze iscritte in bilancio in esercizi anteriori, per le quali continuano a valere le disposizioni precedenti.

Si precisa che, in virtù di quanto stabilito dallo stesso comma 1 del citato art. 76, tale nuovo regime opera nei soli casi in cui nell'ambito del capo VI del Tuir non siano già previste autonome e diverse regole di trattamento dei maggiori valori iscritti in bilancio. È il caso, ad esempio, delle partecipazioni di controllo o di collegamento, valutate a norma dell'art.2426, n. 4 del codice civile o di leggi speciali, in base al c.d. "equity method", per le quali il comma 2-bis dell'art.54 del Tuir dispone la rilevanza dei maggiori valori iscritti fino a concorrenza delle minusvalenze precedentemente dedotte nonché delle altre immobilizzazioni finanziarie (titoli e partecipazioni) valutate al costo, per le quali si rende applicabile la regola contenuta nel terzo periodo del quarto comma dell'art.59 del Tuir, in virtù del rinvio ad essa operato dall'art.66 del medesimo Tuir.

Si precisa, inoltre, che secondo la stessa lett.c) del comma 1 dell'art.76, fanno eccezione alla nuova regola i maggiori valori iscritti la cui esclusione dalla formazione del reddito complessivo sia prevista da una norma speciale; è attualmente il caso dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione di disavanzi di scissione o fusione, per i quali sia richiesto il riconoscimento fiscale ai sensi dell'art. 6 del D.L.gs. 8 ottobre 1997, n. 358.

■ Quote di partecipazione agli utili

La deducibilità delle quote di partecipazione agli utili spettanti agli associati in partecipazione è consentita:

- se il contratto di associazione in partecipazione risulta da atto pubblico e da scrittura privata registrata;
- se tale contratto contiene la specificazione dell'apporto e, qualora questo sia costituito da denaro e altri valori, elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto;
- se, con riguardo all'ipotesi di apporto costituito dalla prestazione di lavoro, gli associati non sono familiari dell'associante compresi tra quelli per i quali l'imprenditore non può fruire di deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta, ai sensi del comma 2 dell'art. 62 del Tuir;
- se il contratto di associazione in partecipazione non consiste nell'apporto rappresentato dall'emissione da parte dell'associante, di titoli o certificati in serie o di massa, i cui proventi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 5 del D.L. 30 settembre 1983, n. 512 convertito dalla legge 25 novembre 1983, n. 649.

Si rileva, infine, che l'attribuzione delle quote di utili spettanti all'associato in partecipazione, da portare in diminuzione del reddito d'impresa dell'associante, deve trovare obiettiva giustificazione nel lavoro effettivamente prestato o nell'entità dell'apporto di beni.

■ Ravvedimento operoso

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, consente di regolarizzare, mediante il ravvedimento, le violazioni commesse in sede di predisposizione e di presentazione della dichiarazione, nonché di pagamento delle somme dovute.

Il ravvedimento comporta delle riduzioni automatiche alle misure minime delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto della regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, etc...) delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

La dichiarazione integrativa deve essere presentata ad un ufficio postale, con una normale busta di corrispondenza di dimensione idonea a contenerla senza piegarla. Sulla busta deve essere indicata la dicitura: "Dichiarazione integrativa per ravvedimento operoso Mod. 750/99".

La dichiarazione integrativa può anche essere trasmessa in via telematica direttamente ovvero per il tramite di un intermediario fino alla data in cui sono rese disponibili, attraverso il servizio telematico, le specifiche tecniche relative ai modelli di dichiarazione per le successive annualità d'imposta, secondo quanto previsto dall'art. 12 del decreto dirigenziale del 31 luglio 1998.

Le fattispecie individuate dal predetto art. 13 sono le seguenti:

1. Mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dovute dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo.

La sanzione del 30 per cento è ridotta al 3,75 per cento se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, a condizione che venga contestualmente eseguito anche il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Alle medesime condizioni, la stessa sanzione è ridotta, invece, al 5 per cento se il pagamento viene eseguito entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

2. Violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo e che non ostacolano un'attività di accertamento in corso (quali, ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministero delle finanze).

Gli errori e le omissioni suddetti possono essere corretti mediante una dichiarazione integrativa, da redigere su modello conforme a quello approvato dal Ministero delle finanze (utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale) con riferimento al periodo d'imposta interessato e da presentare all'Amministrazione finanziaria.

L'applicazione della sanzione è esclusa se la dichiarazione integrativa viene presentata entro tre mesi dalla data di scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione oggetto di correzione.

Se, invece, la dichiarazione integrativa viene presentata successivamente ai predetti tre mesi ma, comunque, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione nella misura ridotta di un sesto del minimo (lire 83.333, pari ad 1/6 di lire 500 mila).

3. Errori ed omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo.

a) Errori rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n.600 del 1973, quali: errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta.

La sanzione pecuniaria prevista nella misura del 30 per cento della maggiore imposta o del minor credito utilizzato è ridotta al 5 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno;
- venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministero delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

b) Errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, quali: omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi; esposizione di indebite detrazioni di imposta ovvero di indebite deduzioni dall'imponibile.

La sanzione pecuniaria minima prevista, pari al 100 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante, è ridotta al 16,66 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno;
- venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministero delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Nei casi in cui si intendano regolarizzare contestualmente errori ed omissioni indicati ai precedenti punti a) e b), deve essere presentata un'unica dichiarazione integrativa ed effettuato il pagamento delle somme complessivamente dovute.

4. Mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente entro lo stesso termine il pagamento di una sanzione di lire 62.500 (pari ad 1/8 di lire 500 mila, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, qualora non regolarizzate secondo le modalità precedentemente illustrate al punto 1.

■ Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva

Con questa denominazione viene fatto riferimento ad una serie di redditi di capitale per i quali il legislatore ha disposto, in via di massima, l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo soggetto all'Irpef in quanto trattasi di redditi che, se conseguiti in Italia per il tramite di un soggetto al quale viene attribuita la veste di sostituto d'imposta, sarebbero stati assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Tali redditi, percepiti a decorrere dal 1997, sono soggetti, al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura della ritenuta applicata in Italia sui redditi della stessa natura (art. 16 bis del Tuir introdotto dall'art. 21 della L. 27 dicembre 1997, n. 449).

Si reputa opportuno ricordare le ipotesi più ricorrenti alle quali si applica il regime in questione (salva l'opzione del contribuente per il regime ordinario).

Fra i redditi di fonte estera si devono quindi comprendere:

- a) gli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari;
- b) gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601 del 1973 e degli altri titoli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, nonché gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni medesime e di quelle emesse da non residenti, che vengono riconosciuti, sia in modo esplicito che implicito, nel corrispettivo di acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti;
- c) i proventi, divenuti esigibili entro il 30 giugno 1998, derivanti da cessioni a termine di obbligazioni e titoli similari effettuate nei confronti di non residenti;

- d) i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie, percepiti da persone fisiche senza applicazione della ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,50 per cento;
- e) i proventi derivanti dalle operazioni di finanziamento in valori mobiliari di cui all'art. 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6, convertito dalla L. 6 marzo 1996, n. 110, corrisposti da soggetti non residenti, compresi i proventi derivanti da mutuo di titoli garantito divenuti esigibili a partire dal 1° luglio 1998;
- f) i proventi derivanti da operazioni di riporto, pronti contro termine su titoli e valute, divenuti esigibili a partire dal 1° luglio 1998, sempreché corrisposti da soggetti non residenti;
- g) i proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, costituiti presso soggetti non residenti, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di intermediari.

■ Regime della ritenuta applicabile sui capitali derivanti da contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione

L'art. 3, comma 113, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 ha modificato il regime della ritenuta applicabile sui capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, disponendo che, nei confronti dei soggetti che percepiscono i suddetti capitali nell'esercizio di attività commerciali, la ritenuta del 12,50 per cento prevista dell'art. 6 della legge 26 settembre 1985, n. 482, si applica a titolo di acconto.

La modifica in questione riguarda i contratti stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995. Pertanto, sui capitali derivanti da contratti stipulati anteriormente a tale data la ritenuta continuerà ad applicarsi a titolo d'imposta anche se percepiti successivamente.

■ Regularizzazione delle società semplici in agricoltura

L'art. 3, comma 75, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, prevede la regularizzazione, ai soli fini fiscali, delle società semplici operanti in agricoltura applicando, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 68 a 74 del medesimo articolo.

A seguito dell'intervenuta regularizzazione, ai fini della dichiarazione dei redditi, la società semplice compila il Mod. 750, indicando il reddito agrario del terreno in conduzione e il reddito dominicale, qualora ne sia anche proprietaria.

La regularizzazione ha effetto per l'intero periodo d'imposta e pertanto nel quadro RD in questi casi, in linea di massima, deve essere compilato un solo rigo.

Lo stesso art. 3, comma 75-bis, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, così come inserito dall'art. 9-bis, comma 2, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 maggio 1997, n. 140, prevede la modificazione in imprese agricole individuali delle comunioni tacite familiari di cui all'art. 230-bis, ultimo comma, del c.c. e delle società di fatto esercenti attività indicate dall'art. 2135 del c.c. In questi casi non deve essere utilizzato questo modello, ma il Mod. UNICO 98, relativo alle persone fisiche. Anche la modificazione, infatti, ha effetto per l'intero periodo d'imposta.

■ Riduzione del reddito dei terreni

Terreni in affitto

In caso di terreni concessi in affitto in regime legale di determinazione del canone è consentito dichiarare, indipendentemente dall'effettiva percezione, l'ammontare corrispondente al canone annuo di affitto se questo risulta inferiore all'80 per cento del reddito dominicale. In tal caso nella colonna 2 indicare il codice 2 e, nella colonna 7, l'ammontare del canone annuo rapportato al periodo e alla percentuale di possesso. Se non ricorre invece tale condizione, nella colonna 7 indicare la quota spettante del reddito dominicale.

Mancata coltivazione

La mancata coltivazione, neppure in parte, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, del fondo rustico costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali, dà diritto alla riduzione al 30% del reddito dominicale e alla esclusione del reddito agrario dall'IRPEF. In tal caso indicare nella colonna 6 il codice 1 e nella colonna 7 il 30 per cento del reddito dominicale, indicato in colonna 1, rapportato alla percentuale ed al periodo di possesso. Nessun importo deve essere indicato nella colonna 8. Rientrano in queste ipotesi anche i casi di ritiro di seminativi dalla produzione, sempreché i terreni costituenti il fondo rustico siano rimasti effettivamente incolti per l'intera annata agraria, senza sostituzione, neppure parziale, con altra diversa coltivazione.

Perdita di prodotto

In caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo nell'anno, se il possessore danneggiato ha denunciato all'Ufficio Tecnico Erariale l'evento dannoso entro tre mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non sia esattamente determinabile, almeno 15 giorni prima dell'inizio del raccolto, i redditi dominicale e agrario relativi ai terreni colpiti dall'evento stesso sono esclusi dall'IRPEF. In tal caso nessun importo deve essere indicato nelle colonne 7 e 8 e nella colonna 6 va indicato il codice 2.

■ Rimborsi per trasferte [art. 62, comma 1-ter, del Tuir]

Ai sensi dell'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.

Al riguardo è opportuno precisare che il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista. Inoltre qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Rimangono pertanto indeducibili i costi specifici relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero 20, se con motore diesel. Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta all'estero ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

■ Sanzioni

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecento-quaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire 500.000 a lire 2.000.000, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

La dichiarazione è nulla se non è redatta su stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale; in tale ipotesi si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.

La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante o da un rappre-

sentante negoziale; per le società o enti che non hanno in Italia la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia. La nullità è sanata se si provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio competente. In caso di mancata sottoscrizione per la quale non sia intervenuta detta sanatoria, la dichiarazione viene considerata omessa e si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.

La sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione è applicabile anche quando la dichiarazione è presentata con ritardo superiore a novanta giorni.

La dichiarazione presentata, invece, con ritardo non superiore a novanta giorni, è valida, ma per il ritardo è applicabile la sanzione da lire 500 mila a lire 2 milioni, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ferma restando l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento delle somme eventualmente non versate o versate oltre le prescritte scadenze.

In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni in via telematica da parte dei soggetti intermediari abilitati, si applica a carico dei medesimi la sanzione da lire 1 milione a lire 10 milioni.

Se nella dichiarazione è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta.

Se la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministero delle finanze si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 500 mila a lire 4 milioni. La medesima sanzione amministrativa si applica anche se nella dichiarazione sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del rappresentante legale o negoziale, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento di controllo.

Per il mancato o carente versamento delle imposte dichiarate, è applicabile la sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate o versate oltre le prescritte scadenze.

Identica sanzione del 30 per cento è applicabile sui maggiori importi risultanti dovuti a seguito della liquidazione o del controllo formale operati ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La sanzione del 30 per cento è ridotta:

- ad un terzo (10 per cento) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro 30 giorni

dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973; - ai due terzi (20 per cento) nei casi in cui le somme dovute siano pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale effettuato ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Se, a richiesta dell'ufficio, non è esibita o trasmessa idonea documentazione delle detrazioni d'imposta, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta spettanti indicati nella dichiarazione e che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta o il rimborso, si applica la sanzione amministrativa da lire 500 mila a lire 4 milioni.

La stessa sanzione si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli altri atti e documenti dei quali è prescritta la conservazione, l'esibizione all'ufficio ovvero l'allegazione degli stessi qualora sia prevista dal decreto di approvazione del modello di dichiarazione.

L'inesatta indicazione del codice fiscale nella dichiarazione dei redditi è punita, indipendentemente dalle altre sanzioni riguardanti il contenuto della dichiarazione stessa, con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 200 mila a lire 4 milioni.

La stessa sanzione si applica a carico del soggetto che indichi il numero di codice fiscale provvisorio pur avendo già ricevuto quello definitivo ovvero che indichi il numero di codice fiscale rilasciato in data meno recente nel caso gli siano pervenute più comunicazioni.

Si richiama l'attenzione sulle specifiche sanzioni, previste dall'art. 4 della legge 24 aprile 1980, n. 146, in materia di dichiarazione dei redditi di fabbricati. In particolare, sono previste le ipotesi di omessa denuncia di accatastamento di fabbricati e conseguente omissione di dichiarazione del relativo reddito, di omessa dichiarazione del reddito delle costruzioni rurali che non hanno più i requisiti per essere considerate tali.

Si ricorda, inoltre, che gli atti pubblici tra vivi e le scritture private autenticate di trasferimento della proprietà di unità immobiliari urbane o di costituzione o trasferimento di diritti reali sulle stesse, con esclusione di quelli relativi a parti comuni condominiali di immobili urbani e di quelli di costituzione di diritti reali di garanzia, devono contenere o avere allegata, a pena di nullità dell'atto stesso, la dichiarazione della parte o del suo rappresentante legale o volontario, resa ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, dalla quale risulti che il reddito fondiario dell'immobile è stato dichiarato nell'ultima dichiarazione dei redditi per la quale il termine di presentazione è scaduto alla data dell'atto, ovvero l'indicazione del motivo per cui lo stesso non è stato, in tutto o in parte, dichiarato. In questo caso, il notaio dovrà trasmettere copia dell'atto o della scrittura privata autenticata, entro sessanta giorni, al competente ufficio delle imposte.

Ferme restando le sanzioni di cui sopra, si richiama l'attenzione sulle sanzioni penali

previste dagli articoli 1 e 4 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni.

In particolare, l'omessa dichiarazione costituisce reato, punito con l'arresto e l'ammenda, quando l'ammontare dei redditi fondiari, dei corrispettivi, ricavi, compensi, o altri proventi non dichiarati è superiore a 100 milioni di lire; qualora, invece, l'ammontare predetto è superiore a 50 milioni di lire ma non a 100 milioni di lire, si applica la pena dell'arresto o dell'ammenda.

Costituisce, altresì, reato l'infedele dichiarazione allorché sono indicati nella dichiarazione redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non sussisteva l'obbligo dell'annotazione in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre 100 milioni; tale reato è punito con l'arresto e l'ammenda. Il reato sopra indicato è punito, invece, con l'arresto o l'ammenda qualora l'ammontare dei redditi dichiarati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di questo ultimo e di oltre 50 milioni, ma non di 100 milioni.

Inoltre, si ricorda che l'articolo 1, comma 4, della citata legge n. 516/82, prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nella scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi di corrispettivi da cui derivano componenti positivi, a condizione che le annotazioni siano state effettuate in taluna di tali scritture contabili ovvero che i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge e che i corrispettivi non annotati risultino compresi nella dichiarazione dei redditi e sia versata l'imposta globalmente dovuta.

Tuttavia, nel caso in cui non siano state effettuate le annotazioni in una delle scritture contabili di cui sopra o i dati relativi alle operazioni non annotate non risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, è sufficiente che i corrispettivi risultino compresi nella dichiarazione e sia versata l'imposta globalmente dovuta.

Occorre peraltro che le annotazioni siano state effettuate o i documenti siano stati emessi o i corrispettivi siano compresi nella dichiarazione dei redditi prima che la violazione sia stata constatata e che siano iniziate ispezioni o verifiche.

■ Servizio telematico di presentazione delle dichiarazioni

Vengono riportate in questa voce di appendice le informazioni di base riguardanti il funzionamento del Servizio telematico di presentazione delle dichiarazioni. Per maggiori approfondimenti si consiglia di consultare il materiale divulgativo predisposto dall'Amministrazione finanziaria e diffuso anche tramite le associazioni rappresentative dei professionisti e le associazioni di categoria delle imprese. In particolare, potrà essere utilizzato il CD

ROM dimostrativo che contiene anche la simulazione delle principali applicazioni che consentiranno agli utenti del servizio:

- la generazione delle chiavi di autenticazione;
- la predisposizione del file di dichiarazioni da trasmettere;
- l'invio del file;
- la ricezione e la stampa delle ricevute.

Informazioni costantemente aggiornate sono, inoltre, reperibili sul sito Internet del Ministero delle Finanze.

1. Informazioni generali

Con il primo gennaio 1999, vengono unificate tutte le dichiarazioni e razionalizzate le modalità di presentazione, prevedendo che la presentazione stessa avvenga unicamente:

- direttamente da parte del contribuente che ha compilato il modello cartaceo, alle banche e agli uffici postali e agli intermediari autorizzati, che provvederanno all'acquisizione dei dati e alla loro trasmissione in via telematica all'Amministrazione finanziaria;
- in via telematica da parte delle società ed enti di rilevanti dimensione;
- in via telematica da parte di alcune categorie di soggetti (professionisti, associazioni di categoria, Caf ed altri intermediari) individuati dall'art.3 del D.P.R. n. 322/98 che hanno predisposto ovvero ricevuto dai contribuenti le dichiarazioni.

Il processo descritto, iniziato già nel 1998, ha permesso di acquisire, senza alcuna lavorazione di tipo manuale e nel giro di pochi mesi, dati e informazioni che in precedenza pervenivano dopo anni.

Sono evidenti i vantaggi per l'Amministrazione finanziaria in termini di tempestività e migliore qualità dei dati, ma sono notevoli anche i vantaggi per i contribuenti, in quanto:

- si evitano possibili errori di acquisizione dei dati al momento della loro rilevazione dal modello cartaceo;
- i soggetti abilitati possono verificare la correttezza formale della dichiarazione che il contribuente sta presentando utilizzando i programmi di controllo predisposti dall'Amministrazione finanziaria;
- chi si avvale di tale modalità di presentazione ha la certezza di aver assolto agli obblighi verso l'Amministrazione finanziaria, in quanto riceverà dalla stessa l'attestato dell'avvenuta ricezione della dichiarazione;
- la disponibilità in tempi brevi delle dichiarazioni permette di informare il contribuente sulle eventuali irregolarità entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, evitandone la ripetizione.

I dati che pervengono in via telematica sono «protetti» e viaggiano attraverso la rete in modo tale da poter essere letti esclusivamente da chi ha compilato la dichiarazione telematica e dall'Amministrazione cui la dichiarazione viene presentata.

L'adozione di particolari tecniche di «autenticazione» dei dati permette, infine, di individuare con certezza da chi provengono e, quindi, di contestare le eventuali irregolarità commesse all'effettivo responsabile.

L'evoluzione delle tecnologie Internet e l'imminente approvazione delle regole nazionali in materia di firma digitale consentiranno in tempi brevi di estendere questa modalità di presentazione anche a coloro che compilano autonomamente la dichiarazione evitando così ai contribuenti che utilizzeranno questa opportunità l'onere di compilazione e presentazione del modello cartaceo.

Oltre al Decreto legislativo che ha introdotto il servizio telematico, le norme che disciplinano la materia sono le seguenti:

- D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 (G.U. n. 208 del 7 settembre 1998): Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 3, comma 136, della L. 23 dicembre 1996, n. 662
- Decreto dirigenziale del 31 luglio 1998 (G.U. n. 187 del 12 agosto 1998): concernente modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni.
- Decreto dirigenziale 18 febbraio 1999: (G.U. n. 44 del 23 febbraio 1999): concernente l'individuazione di altri soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

2. Come si svolge il servizio

Le modalità tecniche e organizzative su cui si basa il servizio telematico sono disciplinate dal Decreto dirigenziale del 31 luglio 1998 e successive modificazioni

Per accedere al servizio, è necessaria una preventiva autorizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il software necessario per lo svolgimento del servizio e le relative istruzioni sono distribuiti gratuitamente dall'Amministrazione finanziaria; non è previsto alcun costo a carico degli intermediari anche per la trasmissione dei dati e per l'accesso alle informazioni disponibili attraverso il sito WEB del servizio telematico.

L'unico costo è rappresentato dalla postazione (PC, modem e stampante) necessaria per lo svolgimento del servizio. Possono essere utilizzate anche postazioni non di proprietà dell'intermediario.

3. Cosa fanno i soggetti coinvolti

Gli intermediari e le società ed enti che presenteranno telematicamente le proprie dichiarazioni:

- a partire dal mese di gennaio 1999 presentano agli uffici finanziari una richiesta di abilitazione;
- predispongono la dichiarazione utilizzando prodotti software disponibili sul mercato;

- compilano la dichiarazione telematica, conforme alle specifiche tecniche pubblicate in G.U., per ciascun modello di dichiarazione;
- presentano la dichiarazione attraverso il servizio telematico;
- ottengono, al massimo entro 5 giorni dalla presentazione, le ricevute che attestano l'avvenuta ricezione delle dichiarazioni da parte dell'Amministrazione. Tale ricevuta può essere richiesta dal contribuente all'intermediario che ha curato la trasmissione telematica o, dopo 30 giorni dall'invio, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Il contribuente che compila autonomamente la dichiarazione la presenta:

- ad un ufficio postale o ad una banca che rilasciano contestualmente la ricevuta;
- o, in alternativa, ad un intermediario autorizzato, che gli restituisce una copia della dichiarazione contenente l'impegno a trasmettere in via telematica all'Amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti. Tale copia, sulla quale è riportato il numero di protocollo attribuito alla dichiarazione all'atto della sua presentazione all'intermediario, vale come ricevuta di presentazione della dichiarazione stessa. Riceverà dall'ufficio postale, dalla banca, dall'intermediario o dall'Amministrazione finanziaria l'attestazione dell'avvenuta ricezione della dichiarazione.

Chi si avvale di un intermediario per la compilazione della dichiarazione:

- riceve dall'intermediario copia della dichiarazione predisposta contenente l'impegno a trasmettere in via telematica all'Amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti. Tale copia, sulla quale è riportato il numero di protocollo attribuito alla dichiarazione all'atto della sua presentazione all'intermediario, vale come ricevuta di presentazione della dichiarazione stessa;
- riceverà dall'intermediario e dall'Amministrazione finanziaria l'attestazione dell'avvenuta ricezione della dichiarazione.

L'Amministrazione finanziaria:

- abilita gli intermediari alla trasmissione telematica;
- distribuisce via rete il software necessario;
- riceve ed elabora le dichiarazioni;
- predispone le ricevute autenticate che ciascun utente del servizio scarica, via rete, sul proprio PC.

4. Chi può presentare la domanda di abilitazione al servizio telematico

L'accesso al servizio telematico è riservato a:

- società di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) del Tuir con capitale sociale superiore a cinque miliardi nonché gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), del medesimo art. 87, con patrimonio netto superiore a 5 miliardi di lire;
- iscritti, alla data di presentazione della domanda di abilitazione, negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere

di commercio, industria artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria;

- associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c) del D.Lgs. n. 241 del 1997;
- centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti;
- banche convenzionate;
- Poste italiane S.p.A..

Le banche convenzionate e le Poste italiane possono avvalersi per la trasmissione telematica di soggetti delegati.

Possono essere abilitati alla trasmissione telematica anche i seguenti soggetti che costituiscono emanazione di quelli precedentemente indicati:

- associazioni e società semplici costituite, alla data di presentazione della domanda di abilitazione, fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del citato D.P.R. n. 322 del 1998;
- società commerciali di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute, alla data di presentazione della domanda di abilitazione, per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del citato D.P.R. n. 322 del 1998.
- società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c), del D.Lgs. n. 241 del 1997 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni nonché le società cooperative e le società consortili cooperative i cui aderenti siano, per più della metà, soci delle predette associazioni;
- consorzi e società consortili di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter c.c., i cui aderenti siano, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c), del D.Lgs. 1997, n. 241 del 1997, e soci delle predette associazioni;
- associazioni di cui all'art. 36 c.c. costituite fra associazioni sindacali tra imprenditori in cui almeno la metà degli associati è in possesso dei requisiti di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c), del D.Lgs. n. 241 del 1997, e quelle aderenti alle associazioni di cui alla lett. c), del menzionato art. 32, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 241 del 1997.

Gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri, e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro nonché gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio per la sub categoria tributi possono assolvere all'obbligo di presentazione in via telematica delle dichiarazioni da loro predisposte o ad essi consegnate dal contribuente avvalendosi delle prestazioni della società che gli ordini, i

collegi e le associazioni rappresentative possono costituire per agevolare l'effettuazione di tale adempimento da parte dei loro aderenti.

5. Hardware e software necessario

Per accedere al servizio e utilizzare i prodotti software distribuiti dall'Amministrazione finanziaria è necessario dotarsi di un PC con:

- Lettore di floppy;
- Sistema operativo Windows '95, '98 o NT o Macintosh 8.0;
- Almeno 16MB di RAM;
- Browser (Netscape Communicator o Microsoft Internet Explorer versione 4.X o equivalenti);
- un MODEM e una linea telefonica (commutata o ISDN);
- una stampante.

Per il PC, sono consigliate le seguenti ulteriori caratteristiche:

Processore Pentium 100 MHz o superiore;
Scheda grafica compatibile SVGA;
Monitor 14" 800 x 600 a 65536 colori.

Informazioni di maggior dettaglio sono disponibili nelle istruzioni consegnate al momento del rilascio dell'autorizzazione.

6. Chiavi di autenticazione da utilizzare per la trasmissione dei documenti

Nella realizzazione del servizio telematico, tenuto conto che la presentazione in via telematica sostituisce per i soggetti incaricati il modello cartaceo, sono stati adottati gli strumenti informatici che consentono:

- l'identificazione certa di chi presenta la dichiarazione;
- il riconoscimento certo di una qualsiasi modifica successiva ai dati in essa contenuti.

Tali strumenti permettono di identificare in modo «certo e non contestabile» chi è «responsabile» della presentazione telematica, creando una corrispondenza univoca tra questi e il documento trasmesso, nonché con il suo contenuto, con l'obiettivo di garantire sia l'Amministrazione che il contribuente.

Per tutti gli utenti, quindi, il servizio telematico prevede che la dichiarazione sia dotata di un codice di autenticazione determinato con prodotti software che garantiscono il conseguimento degli obiettivi descritti.

Per calcolare il codice, ciascun utente e l'Amministrazione possiedono una coppia di chiavi asimmetriche, di cui una è «privata» e nota solo al titolare, mentre l'altra è «pubblica» ed è nota a entrambi.

Ogni parte autentica i suoi documenti usando la sua chiave privata e li invia al destinatario che legge e controlla il codice di autenticazione utilizzando la chiave pubblica del mittente.

Sulla base della documentazione consegnata dall'ufficio al momento della richiesta di abilitazione e utilizzando il software distribuito dall'Amministrazione finanziaria, ciascun

utente provvede a creare l'«Ambiente di sicurezza», che consiste nel:

- generare la chiave pubblica e la chiave privata;
- generare la richiesta di iscrizione nel registro degli utenti, che contiene, oltre alla chiave pubblica, gli elementi utili ad identificare il suo possessore;
- trasmettere, utilizzando il servizio telematico, la richiesta di iscrizione.

L'Amministrazione finanziaria, utilizzando il sistema di validazione, al momento della ricezione della richiesta e in modo completamente automatico, verifica:

- tramite il PINCODE, la rispondenza dei dati contenuti nella richiesta di iscrizione con quanto constatato personalmente dall'ufficio finanziario al momento dell'abilitazione dell'utente al servizio telematico;
- che l'utente non risulti già iscritto nel registro e, in tal caso, che l'iscrizione risulti o meno valida.

In caso di esito positivo dei controlli l'Amministrazione finanziaria, tramite il sistema di validazione, iscrive l'utente nell'apposito registro e restituisce un'attestazione in formato elettronico, munita del codice di autenticazione.

L'esito negativo dei controlli, che comportano l'impossibilità di iscrivere l'utente nel registro, vengono comunicati tramite il servizio telematico.

A carico dell'utente è la custodia della chiave privata, che va mantenuta segreta e adeguatamente protetta da uso indebito. Le chiavi di autenticazione sono infatti associate in modo univoco a ciascun utente. Affidare a terzi l'utilizzo della chiave privata non modifica le proprie responsabilità personali nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Al momento della generazione, vanno effettuate almeno due copie della chiave privata su distinti floppy protetti da password, la prima delle quali va utilizzata ogni qualvolta debba essere effettuata la trasmissione mentre la seconda va conservata in luogo sicuro.

Nel caso in cui la chiave privata non sia più utilizzabile, l'utente è tenuto a recarsi presso lo stesso ufficio che ha concesso l'autorizzazione (o presso la Direzione delle Entrate o Direzione Regionale delle Entrate competente in base al domicilio fiscale), il quale provvederà a consegnare una nuova busta che consentirà all'utente di ripristinare la situazione, ricreando l'«ambiente di sicurezza».

La generazione delle chiavi è effettuata una sola volta al momento della abilitazione. Le chiavi così generate vengono utilizzate tutte le volte che si deve provvedere alla trasmissione di un documento. La procedura di generazione non deve essere, pertanto, ripetuta all'atto della trasmissione dei singoli documenti.

7. Predisposizione della dichiarazione telematica

Utilizzando prodotti disponibili sul mercato, ciascun utente predispone la dichiarazione

in tracciato conforme alle specifiche tecniche previste per ciascun modello di dichiarazione.

Con il software distribuito dall'Amministrazione finanziaria, l'utente provvede a:

- controllare la conformità della dichiarazione alle specifiche tecniche;
- autenticare la dichiarazione, predisponendo il file in formato «trasmissibile».

L'utilizzo del software di controllo non è obbligatorio; è una garanzia per l'utente, in quanto provvede a segnalare gli errori «gravi», che impediscono l'accettazione della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al contrario, è obbligatorio l'utilizzo del software che:

- sottopone il file che contiene i dati delle dichiarazioni ad una funzione che calcola un riassunto del file stesso;
- contrassegna il riassunto del file sfruttando algoritmi matematici che utilizzano la chiave privata, ottenendo in tal modo il codice di autenticazione, che viene trasmesso unitamente al file cui si riferisce.

Lo stesso software che calcola il codice di autenticazione, provvede a contrassegnare i dati, utilizzando algoritmi matematici che utilizzano una chiave costruita dinamicamente, tale da garantire che i dati contenuti nel file possano essere letti solo dall'Amministrazione finanziaria, in modo da garantire la riservatezza.

8. Presentazione della dichiarazione

Per presentare la dichiarazione e, cioè, per trasmettere in via telematica i dati in precedenza predisposti, l'utente deve:

- connettersi al servizio;
- collegarsi al sito WEB.

La rete che viene utilizzata è una «Rete Privata Virtuale» vale a dire una rete pubblica con porte di accesso dedicate agli utenti. È accessibile mediante un numero verde, unico per tutto il territorio nazionale, che viene comunicato dall'ufficio al momento del rilascio dell'attestazione.

Le porte di accesso sono decentrate a livello regionale e sono state dimensionate considerando:

- la distribuzione per regione degli utenti attesi;
- una probabile concentrazione degli invii in prossimità delle scadenze.

La possibilità di accettare connessioni contemporanee, pur essendo elevata, ha comunque un limite. È quindi importante trasmettere i file non appena i dati sono completi e formalmente corretti, evitando la trasmissione negli ultimi giorni. È nell'interesse di ciascuno trasmettere tempestivamente le dichiarazioni, in tal modo:

- si ha la possibilità di correggere dichiarazioni inviate per errore o che contengono irregolarità, senza incorrere in alcuna sanzione;

- si evita l'introduzione di «calendari di trasmissione», che, di fatto, si tradurrebbero, per la loro intrinseca rigidità, in un minor tempo a disposizione per l'invio telematico.

La rete e il sistema sono dotati di meccanismi che bloccano l'accesso a utenti non autorizzati.

Completata la trasmissione, l'utente riceve un messaggio di conferma che contiene il numero di protocollo attribuito al file e la dimensione (in byte) dello stesso.

9. Elaborazione delle dichiarazioni

Il file, appena completata la ricezione, viene «letto» dai sistemi di elaborazione, che provvedono a svolgere le seguenti attività:

- Memorizzazione del file su supporto ottico;
- Controllo del codice di autenticazione;
- Controllo di univocità del file;
- Controllo di conformità del file alle specifiche tecniche.

Il controllo del codice di autenticazione, in particolare, consiste:

1. nella decodifica del codice di autenticazione, mediante la chiave pubblica dell'utente; se l'operazione va a buon fine, è certo che l'origine del file è proprio quella dichiarata al momento della trasmissione (autenticazione del mittente);
2. nel ricalcolo del riassunto del file. Se il riassunto coincide con quello ottenuto effettuando l'operazione descritta al punto precedente, il file non è stato alterato successivamente al calcolo, da parte dell'utente, del codice di autenticazione (integrità del dato).

Se l'elaborazione termina correttamente (non vengono cioè intercettati errori che provocano lo scarto del file), le dichiarazioni contenute nel file vengono trasferite nei data base utilizzati dagli uffici finanziari.

Contestualmente vengono prodotte le ricevute, raggruppate in un unico file, sul quale viene calcolato il codice di autenticazione dell'Amministrazione finanziaria con le modalità seguenti:

1. il file viene sottoposto ad una funzione che calcola un riassunto del file stesso;
2. il riassunto del file viene «contrassegnato» con la chiave privata del servizio telematico.

Il codice di autenticazione viene trasmesso unitamente al file contenente le ricevute.

Quando l'elaborazione è stata completata, l'utente trasferisce sul proprio PC le ricevute, munite del codice di autenticazione dell'Amministrazione finanziaria, che attestano la corretta esecuzione degli adempimenti.

L'intervallo di tempo tra la trasmissione delle dichiarazioni e la restituzione delle ricevute risulta, a regime, di pochi minuti. Può tuttavia, diventare più lungo in corrispondenza dei picchi di traffico che si verificheranno presumibilmente in prossimità delle scadenze.

Al massimo, le ricevute vengono restituite entro 5 giorni dall'invio del file.

10. Ricevute fornite dal Servizio telematico

L'utente può trasferire sul proprio PC i file contenenti le ricevute e, disponendo del software che permette il riconoscimento del codice di autenticazione, può effettuare le seguenti operazioni:

1. decifrazione del codice di autenticazione, mediante la chiave pubblica del servizio telematico. Se l'operazione va a buon fine, è certa l'origine del file;
2. ricalcolo del riassunto del file. Se il riassunto coincide con quello ottenuto effettuando l'operazione descritta al punto precedente, il file non è stato alterato successivamente al calcolo, da parte del servizio telematico, del codice di autenticazione (integrità del dato).

Al termine dell'operazione, l'utente ha la certezza di aver completato i propri adempimenti. Può visualizzare e stampare le ricevute così ottenute.

La ricevuta relativa al file elaborato viene prodotta per tutti gli utenti ed indipendentemente dal modello di dichiarazione riporta le informazioni seguenti:

1. la data e l'ora di ricezione del file;
2. l'identificativo del file attribuito dall'utente;
3. il protocollo attribuito al file dal sistema di validazione all'atto della sua ricezione;
4. il numero ed il tipo di modello delle dichiarazioni contenute nel file;
5. il numero ed il progressivo, all'interno del file, delle eventuali dichiarazioni respinte in quanto non conformi alle specifiche tecniche previste dai decreti ministeriali di approvazione dei singoli modelli. Per ognuna di tali dichiarazioni viene altresì evidenziato il motivo dello scarto.

Per ciascuna dichiarazione, vengono riportate le seguenti informazioni:

1. la data di ricezione della dichiarazione;
2. i dati identificativi del dichiarante, risultanti dalla dichiarazione inviata;
3. l'anno e il modello di dichiarazione;
4. il protocollo di acquisizione attribuito alla dichiarazione all'atto della ricezione da parte dell'intermediario e del sistema telematico;
5. i dati identificativi dell'utente che ha autenticato il file;
6. i principali dati fiscali in relazione a ciascuna tipologia di dichiarazione.

I file contenenti le ricevute rimangono a disposizione degli utenti per un periodo di circa 30 giorni.

11. Assistenza agli utenti

Per facilitare l'accesso da parte degli utenti, è previsto uno specifico servizio di assistenza telefonica, attivo dalle ore 9 alle ore 18 dei giorni dal lunedì al sabato, con esclusione delle sole festività nazionali.

In prossimità di una scadenza fiscale (di presentazione telematica della dichiarazione), il servizio è attivo dalle ore 8 alle ore 19.

Il servizio, che è riservato alla soluzione dei problemi connessi al servizio telematico, pre-

vede l'utilizzo di dispositivi automatici per la gestione e l'instradamento della chiamata verso un operatore.

Il numero telefonico che permette l'accesso al servizio viene comunicato dall'ufficio finanziaria al momento del rilascio dell'abilitazione.

Si fa presente, altresì, che nell'ambito del contratto posto in essere, a seguito di gara pubblica, tra l'Amministrazione Finanziaria ed il Raggruppamento Temporaneo d'Impresa, costituito tra la Telecom Italia S.p.A. e la Società EIS - Elettronica Ingegneria Sistemi S.p.A., il suddetto R.T.I. è tenuto a fornire assistenza in loco agli utenti per le problematiche relative al setup della postazione di lavoro ed ai passi procedurali necessari alla connessione alla rete.

Le caratteristiche del servizio offerto dalla R.T.I. e monitorato dall'Amministrazione Finanziaria, sono le seguenti:

- assicurazione di almeno due interventi tecnici per anno solare a prezzo ridotto rispetto alle tariffe correnti, da effettuare entro 20 giorni lavorativi dalla richiesta dell'utente abilitato;
- erogazione di eventuali interventi addizionali, sempre entro i 2 giorni lavorativi dalla richiesta;
- il prezzo concordato per entrambe le suddette tipologie di intervento è di L. 95.000.

In alternativa, è possibile, fruire dell'assistenza fornita dai produttori di software che hanno frequentato corsi di formazione organizzati dall'Amministrazione finanziaria, indicati in un elenco che verrà reso pubblico tramite il Servizio telematico non appena disponibile.

Si fa presente che tali produttori si sono esplicitamente impegnati a:

- diffondere gratuitamente ai propri aderenti le informazioni e il materiale fornito dall'Amministrazione finanziaria;
- collaborare attivamente con l'Amministrazione finanziaria, attraverso proprie iniziative per agevolare il corretto utilizzo del servizio telematico da parte degli utenti finali;
- organizzare corsi e fornire il servizio di assistenza software ai loro clienti, al fine di assistere ed addestrare gli stessi nell'utilizzazione del sistema telematico, riducendo al minimo i costi per i detti clienti;
- contenere ai soli maggiori costi sostenuti l'onere per l'eventuale adeguamento delle procedure alle esigenze della trasmissione telematica.

Il rispetto dell'impegno assunto dai produttori di software che aderiscono a tale accordo verrà valutato anche sulla base di appositi questionari distribuiti agli utenti attraverso il servizio telematico.

■ Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67 del Tuir, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determi-

nati beni sono deducibili nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma.

Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 7, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata del contratto. In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili), senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione è affidata a terzi.

Sono escluse, inoltre, dai criteri di deducibilità, previsti dall'art. 67, comma 7, del Tuir, le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, per le quali operano le disposizioni di cui all'art. 65, comma 2, lett. c-ter), del Tuir.

Del costo dei suddetti beni non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale indicato nel citato art. 67, comma 7, del Tuir.

■ Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio

L'art. 1, commi da 1 a 7 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, prevede la detrazione del 41 per cento dall'Irpef dovuta e fino a concorrenza del suo ammontare a fronte delle spese sostenute nel 1998 e 1999, ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione sulle parti comuni di edifici residenziali e sulle singole unità immobiliari residenziali di qualunque categoria, anche rurale, di una serie di interventi di recupero del patrimonio edilizio. La detrazione del 41 per cento spetta a tutti i soggetti passivi dell'Irpef, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che possiedono o detengono sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi di recupero edilizio. Il limite di spesa su cui applicare la percentuale del 41 per cento è di 150 milioni e va riferito alla persona fisica e ad ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero e compete separatamente per ciascun periodo d'imposta. La detrazione in questione, secondo quanto disposto dall'art. 13 della L. 15 dicembre 1998, n. 441, si applica anche alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2000, limitatamente ai fabbricati rurali utilizzati quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale che non hanno ancora compiuto i quaranta anni.

Le categorie di intervento edilizio ammesse a fruire della detrazione in questione sono:

- manutenzione ordinaria (solo sulle parti comuni di edifici residenziali);
- manutenzione straordinaria;
- restauro e risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia;

- eliminazione delle barriere architettoniche (su tali spese non si può fruire contemporaneamente della detrazione per spese sanitarie prevista in alcune ipotesi indicate alla voce "spese sanitarie");
- opere finalizzate alla cablatura degli edifici;
- opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico;
- opere finalizzate al risparmio energetico;
- opere finalizzate alla sicurezza statica ed antisismica;
- interventi di messa a norma degli edifici;
- opere interne;
- realizzazione di parcheggi pertinenziali.

Tra le spese che danno diritto alla detrazione rientrano quelle sostenute per:

- progettazione dei lavori;
- acquisto dei materiali;
- esecuzione dei lavori;
- altre prestazioni professionali richieste dal tipo d'intervento;
- relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;
- perizie e sopralluoghi;
- imposta sul valore aggiunto, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- oneri di urbanizzazione;
- altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento n. 41 del 18 febbraio 1998.

Possono usufruire della detrazione anche gli acquirenti di box o posti auto pertinenziali già realizzati. In tal caso, tuttavia la detrazione compete esclusivamente con riferimento alle spese sostenute per la realizzazione, sempreché le stesse siano comprovate da attestazione rilasciata dal venditore.

Relativamente alle spese sostenute nell'anno d'imposta 1998, la detrazione, suddivisa, a scelta del contribuente, in cinque o dieci rate di pari importo, è fruita a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al 1998. Per poter fruire della detrazione in questa ipotesi è necessario che:

- il contribuente abbia trasmesso al Centro di Servizio delle imposte dirette e indirette competente la comunicazione preventiva, relativa ad ogni singola unità immobiliare iscritta al catasto o per la quale sia stata presentata domanda di accatastamento in relazione alla quale s'intende fruire della detrazione. La comunicazione, redatta su apposito modulo, deve riportare la data di inizio lavori e contenere, in allegato, la prescritta documentazione, ovvero una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il possesso della documentazione stessa;
- le spese siano effettuate tramite bonifico bancario da cui risulti la causale del versamento, il codice fiscale del soggetto beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato, ad eccezione dei pagamenti avvenuti entro il 28 marzo 1998, data di entrata in vigore del regolamento n. 41 del 18 febbraio 1998, attuativo delle norme dettate dall'art. 1 della L. 449/97, per i quali è consentita la detrazione anche se effettuati con strumenti diversi da quelli

del bonifico bancario. Fanno eccezione altresì, alla condizione in base alla quale per fruire della dichiarazione è necessario che le spese siano effettuate tramite bonifico bancario, le spese relative agli oneri di urbanizzazione, alle ritenute di acconto operate sui compensi, all'imposta di bollo e ai diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori.

Il contribuente ha l'obbligo di conservare ed esibire, a richiesta degli uffici finanziari, le fatture o le ricevute fiscali idonee a comprovare il sostenimento delle spese di realizzazione degli interventi effettuati, la ricevuta del bonifico bancario attraverso il quale è stato eseguito il pagamento, nonché ogni altra prevista documentazione.

La stessa detrazione è estesa, ai sensi dell'art. 13, comma 3, della L. n. 449 del 1997, anche alle spese sostenute nei periodi d'imposta 1996 e 1997, limitatamente agli interventi di recupero edilizio effettuati a seguito degli eventi sismici verificatisi nelle regioni Emilia Romagna e Calabria nell'anno 1996 per il ripristino delle unità immobiliari per le quali è stata emanata, in seguito al sisma, ordinanza di inagibilità da parte dei comuni di pertinenza, ovvero che risultino inagibili sulla base di apposite certificazioni del Commissario delegato nominato con ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile, ai sensi dell'art. 5 della L. 24 febbraio 1992, n. 225.

Per le predette spese sostenute nell'anno:

- 1996, la detrazione spetta per l'importo relativo alla terza rata. In tal caso deve essere indicato l'anno 1996, il numero di rate (cinque o dieci anni) in cui il contribuente ha suddiviso le spese stesse indicato nell'istanza di rimborso (della detrazione del 41 per cento relativamente alla prima rata) presentata al Centro di Servizio delle imposte dirette ed indirette e l'importo della rata stessa;
- 1997, la detrazione spetta per l'importo relativo alla seconda rata. In tal caso deve essere indicato l'anno 1997, il numero di rate (cinque o dieci anni) in cui il contribuente ha suddiviso le spese stesse indicato nella precedente dichiarazione dei redditi e l'importo della rata stessa.

In tutti i casi descritti, va indicato il codice fiscale del soggetto che ha eventualmente presentato anche per conto del dichiarante il modulo di comunicazione (ad es. il comproprietario o contitolare di diritto reale sull'immobile); in caso di interventi sulle parti comuni di edifici residenziali, deve essere indicato il codice fiscale del condominio o della cooperativa se la dichiarazione è presentata da uno dei soci.

Per ulteriori precisazioni in merito alla individuazione delle categorie di intervento di recupero del patrimonio edilizio ammesse a fruire

della detrazione e alle altre modalità e condizioni si rinvia ai chiarimenti forniti con le circolari n. 57/E del 24 febbraio 1998, n. 121/E dell'11 maggio 1998 e alle istruzioni contenute nel decreto n. 41 del 18 febbraio 1998 e nel decreto dirigenziale del 6 marzo 1998, pubblicati nella G.U. n. 60 del 13 marzo 1998.

■ Terreni adibiti a colture prodotte in serra o alla funghicoltura

L'attività di funghicoltura è considerata agricola se vengono rispettati i limiti di cui all'art. 29, comma 2, lettere b) e c) del Tuir.

In tal caso i redditi dominicale ed agrario delle superfici adibite alla funghicoltura, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, sono determinati mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia dove è sito il terreno.

Tale metodo di determinazione dei redditi dominicale e agrario si applica anche alle superfici adibite alle colture prodotte in serra.

■ Trasferimento di sede all'estero [art. 20-bis del Tuir]

Ai sensi dell'art. 20-bis del Tuir, il trasferimento all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Tale disposizione si applica anche se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero.

I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

■ Unità immobiliari a disposizione (U.I.D.)

Per unità immobiliari a disposizione, per le quali si applica l'aumento di un terzo della rendita catastale, si intendono le unità immobiliari adibite ad abitazione, possedute in aggiunta a quella utilizzate come abitazione principale del possessore o dei suoi familiari o adibite all'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi.

Nel caso in cui le unità immobiliari siano state utilizzate come residenze secondarie o tenute a propria disposizione solo per una parte dell'anno per essere state per la restante parte utilizzate diversamente (trasferimento, locazione), l'aumento di un terzo dovrà essere rapportato alla frazione di anno per la quale si è verificata la situazione di residenza secondaria prevista dalla legge. Analogamente dovrà essere operato in caso di trasferimento a qualsiasi titolo dell'unità immobiliare.

■ Variazioni di coltura dei terreni

Ai fini della determinazione del reddito dei terreni, se la coltura effettivamente praticata non corrisponde a quella risultante dal catasto, i contribuenti devono determinare il reddito dominicale e agrario applicando la tariffa d'estimo media attribuibile alla qualità di coltura praticata e le deduzioni fuori tariffa. La tariffa media attribuibile alla qualità di coltura praticata è costituita dal rapporto tra la somma delle tariffe imputate alle diverse classi in cui è suddivisa la qualità di coltura ed il numero delle classi stesse. Per le qualità di coltura non censite nello stesso comune o sezione censuaria si applicano le tariffe medie e le deduzioni fuori tariffa attribuite a terreni con le stesse qualità di coltura ubicati nel comune o sezione censuaria più vicina nell'ambito della stessa provincia. Qualora la coltura praticata non trovi riscontro nel quadro di qualificazione della provincia, si applica la tariffa media della coltura del comune o sezione censuaria in cui i redditi sono comparabili per ammontare.

La determinazione del reddito dominicale e agrario secondo le modalità sopra riportate deve avvenire a partire:

- dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato l'aumento del reddito;
 - dal periodo di imposta in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato la diminuzione del reddito, qualora la denuncia della variazione all'Ufficio Tecnico Erariale sia stata presentata entro il termine previsto dalla legge, ovvero se la denuncia è presentata dopo detto termine, dal periodo d'imposta in cui la stessa è presentata.
- Si ricorda che i contribuenti hanno l'obbligo di denunciare le variazioni dei redditi dominicale e agrario al competente Ufficio Tecnico Erariale entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate, indicando la partita catastale e le particelle cui le variazioni si riferiscono e unendo la dimostrazione grafica del frazionamento se le variazioni riguardano porzioni di particelle. In caso di omessa denuncia delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale dei terreni e del reddito agrario si applica una pena pecuniaria da lire 500.000 a lire 4.000.000.
- Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo la denuncia può essere presentata direttamente dall'affittuario.

STUDI DI SETTORE											
Settore	Studi	Attività	Descrizione	Settore	Studio	Attività	Descrizione				
MANIFATTURE	SD01A	15.52.0	Fabbricazione di gelati	SG50U		45.41.0	Intonacatura				
		15.82.0	Fabbricazione di fette biscottate e di biscotti; fabbricazione di prodotti di pasticceria conservati			45.43.0	Rivestimento di pavimenti e muri				
						45.44.0	Tinteggiatura e posa in opera di vetrate				
		15.84.0	Fabbricazione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie	SG51U	74.84.A	Attività di conservazione e restauro di opere d'arte					
		SD01B	15.81.2	Fabbricazione di pasticceria fresca	SG61A	51.17.0	Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco				
	SD02U				15.85.0	Fabbricazione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili	SG61B	51.15.0	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta		
	SD03U	15.61.1	Molitura dei cereali	SG61C	51.16.0	Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (includere le pellicce), di calzature e di articoli in cuoio					
		15.61.2	Altre lavorazioni di semi e granaglie								
	SD04A	26.70.2	Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini; lavori in mosaico	SG61D	51.18.0	Intermediari del commercio specializzato di prodotti particolari n.c.a.					
					SD04B	51.19.0	Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno				
						14.11.1	Estrazione di pietre ornamentali	SG68U	60.25.0	Trasporto di merci su strada	
	14.11.2	Estrazione di altre pietre da costruzione									
	14.13.0	Estrazione di ardesia									
	SD04D	14.12.1	Estrazione di pietra da gesso e di anidrite	SG70U	74.70.1	Servizi di pulizia					
		14.12.2	Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite								
		14.22.0	Estrazione di argilla e caolino								
		14.50.1	Estrazione di pomice e altri materiali abrasivi	COMMERCIO	SM01U	52.11.2	Commercio al dettaglio dei supermercati				
		14.50.3	Estrazione di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.)			52.11.3	Commercio al dettaglio dei minimercati				
						52.11.4	Commercio al dettaglio di prodotti alimentari vari in altri esercizi				
	SD04E	26.70.1	Segagione e lavorazione delle pietre e del marmo		SM02U	52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari e bevande				
						52.22.1	Commercio al dettaglio di carni bovine, suine, equine, ovine e caprine				
		26.70.3	Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava		52.22.2	Commercio al dettaglio di carni: pollame, conigli, selvaggina, cacciagione					
	SD08U	19.30.1	Fabbricazione di calzature non in gomma	SM03A	52.62.1	Commercio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande					
		19.30.2	Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma		52.63.3	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di alimentari e bevande					
		19.30.3	Fabbricazione di calzature, suole e tacchi in gomma e plastica		SM03B	52.62.2	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti				
	SD09A	36.11.1	Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni			52.62.3	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di abbigliamento				
						52.63.4	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di tessuti e articoli di abbigliamento				
						SM03C	52.62.5	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di mobili e articoli diversi per uso domestico			
							52.62.6	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione sia nuovi che usati			
							52.62.7	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.			
	SD09B	36.11.2	Fabbricazione di poltrone e divani			52.63.5	Altro commercio ambulante a posteggio mobile				
						SD10A	17.11.0	Preparazione e filatura di fibre tipo cotone	SM03D	52.62.4	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletteria
										17.14.0	Preparazione e filatura di fibre tipo lino
	17.21.0	Tessitura di filati tipo cotone	52.42.2	Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati							
	SD10B	17.40.1	Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento		52.42.3	Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie					
	SD12U	15.81.1	Fabbricazione di prodotti di panetteria			52.42.6	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte				
						52.43.1	Commercio al dettaglio di calzature e accessori, pellami				
						52.43.2	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio				
	SERVIZI	SG31U	50.20.1	Riparazioni meccaniche di autoveicoli	SM06A	52.44.3	Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione e materiale elettrico vario				
		SG32U	50.20.3	Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli		52.45.1	Commercio al dettaglio di elettrodomestici				
52.45.2		Commercio al dettaglio di apparecchi radio, televisori, giradischi e registratori									
SG33U		93.02.3	Servizi degli istituti di bellezza		52.45.3	Commercio al dettaglio di dischi e nastri					
SG34U		93.02.1	Servizi dei saloni di barbiere		52.45.5	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria					
		93.02.2	Servizi dei saloni di parrucchiere		SM06B	52.45.4	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti				
SG35U		55.30.2	Rosticcerie, friggitorie, pizzerie a taglio con somministrazione	SM06C	52.44.2	Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame					
SG36U		55.30.1	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina		52.44.5	Commercio al dettaglio di articoli diversi per uso domestico					
SG37U		55.40.1	Bar e caffè								
		55.40.2	Gelaterie								
SG39U		70.31.0	Agenzie di mediazione immobiliare								
SG43U		50.20.2	Riparazioni di carrozzerie di autoveicoli								
SG46U		29.31.2	Riparazioni di trattori agricoli								
SG47U		50.20.4	Riparazione e sostituzione di pneumatici								
SG49U		50.40.3	Riparazioni di motocicli e ciclomotori								