

APPENDICE

■ Associazioni sindacali agricole

L'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come modificato dall'art. 62 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, stabilisce che le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9 per cento.

Per tale attività gli obblighi di tenuta delle scritture contabili sono limitati alla registrazione delle ricevute fiscali su apposito registro preventivamente vidimato.

Al riguardo, occorre precisare che per l'individuazione degli incassi conseguiti nell'esercizio di tale attività deve aversi riguardo al criterio di cassa nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio stabilito dalla normativa IVA, in base al quale assumono rilevanza anche gli introiti risultanti da fatture-ricevute fiscali ancorché non riscossi (ciò in analogia a quanto precisato nel DM 18 maggio 1995, per le associazioni sportive senza fini di lucro).

Gli obblighi contabili relativi a detta attività sono limitati alla tenuta del registro previsto dal citato D.L. n. 331 del 1993.

Pertanto, per le altre attività commerciali eventualmente esercitate dalle associazioni sindacali agricole, diverse da quella rientrante nel regime forfetario, il limite previsto dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973 va riferito esclusivamente ai ricavi conseguiti nell'esercizio di dette altre attività commerciali.

■ Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973)

L'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, prevede che le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

A tali effetti, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute direttamente dall'ente o società controllante, o per il tramite di altra società controllata, per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Inoltre, le disposizioni del predetto art. 43-ter si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi dei decreti legislativi n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992 e alle imprese soggette all'IRPEG indicate nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 38 del predetto decreto n. 127 e nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 40 del predetto decreto n. 87.

Le disposizioni in esame si applicano alle eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente

alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.

La cessione può riguardare anche solo parte delle eccedenze dell'IRPEG; le quote delle eccedenze non cedute possono essere portate in compensazione secondo le regole del D.Lgs. n. 241 del 1997, in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso.

La società o l'ente cedente deve, a pena d'inefficacia della cessione, indicare nella dichiarazione dei redditi (quadro RV) da cui emergono le eccedenze oggetto della cessione stessa, i dati dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

Il cessionario acquisisce irreversibilmente la titolarità delle eccedenze con la presentazione della dichiarazione da parte del cedente ancorché, per effetto della clausola di retroattività prevista dalla legge, tali eccedenze possono essere utilizzate in diminuzione dei versamenti di imposta a decorrere dall'inizio del periodo di imposta del soggetto cedente (1° gennaio, in caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

Il cessionario deve indicare, nella prima dichiarazione dei redditi (quadro RV) presentata dalla data in cui la cessione si considera effettuata, i soggetti cedenti, le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata. Il cessionario stesso deve altresì indicare nelle successive dichiarazioni la parte delle predette eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui tali dichiarazioni si riferiscono e l'ulteriore parte non utilizzata.

Le eccedenze ricevute possono essere utilizzate per i versamenti, anche in acconto, dell'IRPEG, e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, e, per la parte non utilizzata, possono altresì essere chieste a rimborso ovvero in compensazione secondo le regole del D.Lgs. n. 241 del 1997.

■ 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 sostituito dal 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.

■ Contributi o liberalità (art. 55, comma 3, lett. b) del Tuir)

La disciplina fiscale dei contributi (e delle liberalità), contenuta nell'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir ha formato oggetto di una duplice modifica, consistente, da un lato, nella eliminazione del beneficio dell'accantonamento in sospensione d'imposta di tali proventi, fino a un massimo del cinquanta per cento del relativo ammontare, e, dall'altro, nella introduzione di un nuovo regime dei contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili.

Entrambe le innovazioni decorrono dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998.

In base alla citata lett. b) del comma 3 dell'art. 55 del Tuir, così come riformulata dal comma 4, lett. b), dell'art. 21 della legge n. 449 del 1997, devono ora ritenersi esclusi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive non solo i contributi di cui alle lettere e) ed f) del comma 1 dell'articolo 53 del Tuir ma anche i contributi "per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato". Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i contributi la cui concessione sia specificamente condizionata dalla legge all'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, quale che sia la modalità di erogazione degli stessi (attribuzione di somme in denaro, riconoscimento di crediti d'imposta, ecc.).

L'esclusione di tale specie di contributi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive ne comporta il concorso alla formazione del reddito secondo le regole di competenza economica ai sensi dell'art. 75 del Tuir.

In particolare, nel caso in cui il contributo sia contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui inerisce, il concorso alla formazione del reddito avverrà automaticamente sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento.

Nel caso, invece, in cui il bene sia iscritto nell'attivo al lordo del contributo ricevuto, il concorso alla formazione del reddito d'impresa dei contributi della specie avverrà in stretta correlazione con il processo di ammortamento dei beni alla cui acquisizione ineriscono, sotto forma di quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.

In tale seconda ipotesi, peraltro, qualora la quota di ammortamento imputata al conto economico ecceda quella fiscalmente ammessa in deduzione, occorrerà procedere oltreché al rinvio della deduzione di detta eccedenza anche al rinvio della tassazione della parte di contributo imputata al conto economico ad essa proporzionalmente corrispondente.

Per converso, ove l'ammortamento riconosciuto ai fini fiscali risulti superiore a quello stanziato in sede civilistica - come avviene nell'ipotesi dell'ammortamento anticipato non imputato al conto economico ed effettuato tramite la costituzione di un'apposita riserva in sospensione d'imposta - si renderà concorrente alla formazione del reddito imponibile anche la quota di contributo proporzionalmente corrispondente a tale maggiore ammortamento benché anch'essa non imputata al conto economico.

Si precisa che le nuove regole per il trattamento dei contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili non riguardano i contributi della specie la cui imputazione in base al criterio di cassa si sia verificata anteriormente al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998. Per tali contributi, infatti, resta ferma l'applicazione delle regole previgenti, sia in ordine all'accantonamento in sospensione d'imposta e sia in ordine alla eventuale ripartizione in quote costanti della parte non accantonabile.

Devono essere invece assoggettati alla nuova disciplina i contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili che pur essendo stati concessi in esercizi anteriori risultino incassati nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 o in esercizi successivi.

Al riguardo, non si pongono problemi di ordine transitorio nel caso in cui il processo di ammortamento del bene cui i contributi ineriscono inizi a decorrere dallo stesso esercizio in cui si verifica l'incasso degli stessi. Nel caso invece in cui l'ammortamento sia già iniziato anteriormente all'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 l'importo del contributo da incassare a decorrere da detto esercizio dovrà essere portato ai fini fiscali ad abbattimento del costo residuo da ammortizzare nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e nei successivi; peraltro, nel caso in cui l'importo del contributo risulti superiore al costo residuo da ammortizzare l'ecedenza concorrerà per intero a formare il reddito nell'esercizio d'incasso. Si precisa che analoghe soluzioni valgono anche per l'ipotesi in cui il contributo risulti incassato parte in precedenza e parte a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

Per quanto attiene ai contributi diversi da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili - nonché, comunque da quelli in conto esercizio ai sensi delle lett. e) ed f) dell'art. 53 del Tuir - e alle liberalità, si è detto che la modifica apportata dalla citata legge n. 449 del 1997 consiste nella definitiva eliminazione del beneficio della sospensione d'imposta fruibile fino a un massimo del cinquanta per cento.

Resta invece ferma per tali proventi l'imputazione in base al criterio di cassa e la possibilità di ripartirne la tassazione, per quote costanti, nell'arco di cinque periodi a partire da quello d'incasso.

Con riguardo alle ipotesi di contributi accordati in relazione a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili sia spese di diversa natura (spese per consulenze, studi di fattibilità, indagini di mercato, ecc.), sempreché non siano inquadrabili tra i contributi d'esercizio, si ritiene che, se il contributo non è determinato come percentuale delle spese ammesse al beneficio o in base ad altri criteri obiettivi che ne consenta la ripartizione tra l'una e l'altra categoria di spe-

sa, l'intero importo del contributo stesso va assoggettato alla disciplina della lett. b) del comma 3 dell'art. 55 del Tuir.

Si precisa che l'eliminazione del regime di sospensione si applica ai contributi (e alle liberalità) incassati a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, anche se concessi in esercizi anteriori, ferma restando la sua applicabilità per i contributi incassati negli esercizi precedenti. Nel caso, quindi, di un contributo il cui incasso avvenga in più soluzioni, la nuova disciplina si applica alle quote imputabili per cassa a partire dal suddetto esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

Si ricorda che per espressa previsione della nuova lett. b) del comma 3 del citato art. 55 del Tuir, resta ferma l'applicazione delle agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31 gennaio 1994, n. 97, nonché quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel mezzogiorno di cui al D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione. Pertanto, ai contributi concessi in base a tali provvedimenti continuerà ad applicarsi la disciplina vigente al momento della concessione anche se il loro incasso si verifica a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

Si precisa che tale speciale disposizione transitoria è applicabile, oltre che ai contributi accordati in base al citato D.P.R. n. 218 del 1978 e alla legge n. 64 del 1986, anche a quelli accordati, per effetto del rifinanziamento di tali provvedimenti disposto dal D.L. n. 415 del 1992 (convertito dalla legge n. 488 del 1992), a favore degli investimenti produttivi realizzati nelle aree territoriali svantaggiate così come definite dai provvedimenti medesimi in ossequio alla disciplina comunitaria in materia di aiuti. Si precisa altresì che, in coerenza con le finalità della disposizione in oggetto, per momento di concessione deve intendersi quello in cui viene adottato il provvedimento concessorio in esito alla procedura istruttoria di ammissione al contributo (vedasi art. 6 del Regolamento adottato con D.M. n. 527 del 1995 e successive modificazioni).

■ 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 superficie 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'articolo 1, comma 3, della legge 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 legge 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, se 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 legge 4 gennaio 1968, n. 15, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotografica del documento di identità del sottoscrittore) da fornire a richiesta degli organi competenti. La dichiarazione sostitutiva di atto notorio 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 di imposta spetta altresì nella misura del 25 per cento degli utili percepiti che 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 sia 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 aperti ed alle SICAV

Per effetto dell'art. 9, comma 3, della legge 23 marzo 1983, n. 77, come modificata dal D.Lgs. n. 83 del 1992 e **ulteriormente modificato dal D.Lgs. n. 461 del 1997**, alle società ed enti di cui all'art. 87 è riconosciuto un credito di imposta pari al 15 per cento dei proventi percepiti **determinati ai sensi dell'art. 42, comma 4-bis, del Tuir**, derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale.

Si precisa al riguardo che detto credito spetta in relazione ai proventi maturati a decorrere dalla data di acquisto.

Per gli enti non commerciali, il credito di imposta è riconosciuto per i proventi derivanti dalle partecipazioni ai fondi assunte nell'esercizio di imprese commerciali, che concorrono a formare il reddito.

3) 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**, sui proventi di ogni tipo **percepiti nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° luglio 1998**, spettanti a soggetti che esercitano imprese commerciali, derivanti dalle partecipazioni ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, è riconosciuto un credito d'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.**

4) 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 così come modificato dal DL 26 settembre 1995, n. 406, convertito nella legge 29 novembre 1995, n. 503, per i proventi di ogni tipo derivanti a soggetti che esercitano imprese commerciali dalla partecipazione ai fondi di investimento

immobiliare chiusi, spetta il credito di imposta di cui all'art. 14, comma 2, 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.

5) Credito per le imposte pagate all'estero

Ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, vanno considerate esclusivamente le imposte pagate in via definitiva nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione non suscettibili di modificazioni a favore del contribuente né di rimborsi, e quindi con esclusione delle imposte pagate in acconto, in via provvisoria e, in genere, di quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

L'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero deve risultare da apposite distinte, da predisporre e conservare, nelle quali vanno riportati, separatamente per ogni stato estero, i seguenti elementi necessari per la sua quantificazione:

- ammontare dei redditi dichiarati prodotti all'estero;
- ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva relative ai redditi dichiarati nella presente dichiarazione e ammontare dei redditi dichiarati nell'esercizio cui le imposte stesse si riferiscono.

Al riguardo si fa presente che la misura massima del credito va così determinata:

Credito di imposta =

Reddito estero x Imposta lorda italiana

Reddito complessivo + credito di imposta sui dividendi

Se il reddito è stato diminuito per effetto di perdite riportate da precedenti esercizi, l'imposta italiana va indicata in modo virtuale, prendendo come base di commisurazione il reddito complessivo aumentato delle perdite stesse (art. 5 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42).

Resta fermo che l'ammontare complessivo del credito per le imposte pagate all'estero non può eccedere l'imposta dovuta in Italia.

Per gli enti non commerciali per i quali il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8, l'imposta italiana e il reddito complessivo vanno rideterminati considerando il reddito di impresa e quello di partecipazione in società di persone che svolgono attività commerciale, al lordo delle perdite eventualmente scomputate da tali redditi.

Se le imposte relative ai redditi del periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione saranno, in tutto o in parte, pagate negli esercizi successivi in via definitiva, anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero, il contribuente potrà chiederne la detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sarà avvenuto il pagamento, ferma restando la detrazione nella presente dichiarazione della parte di esse già pagata in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa.

Si precisa che, se nel periodo cui la presente dichiarazione si riferisce sono stati effettuati pagamenti in via definitiva o hanno acquistato il carattere della definitività pagamenti effettuati nei periodi di imposta precedenti per imposte relative ai redditi compresi nelle dichiarazioni presentate per tali periodi, i relativi importi devono essere indicati separatamente nelle anzidette distinte. In tali distinte vanno inoltre indicati (unitamente all'eventuale maggior reddito, rispetto a quello dichiarato, definitivamente accertato nello stato estero per ciascuno dei predetti periodi) il reddito estero, il reddito complessivo e l'imposta italiana dichiarati per il periodo d'imposta cui si riferisce il pagamento effettuato in via definitiva nonché l'eventuale minor reddito cui il pagamento stesso si riferisce.

Si sottolinea infine che con alcuni paesi con i quali sono in vigore Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni è contenuta una clausola particolare per cui, se lo stato estero ha esentato da imposta, in tutto o in parte, un determinato reddito prodotto nel proprio territorio, il soggetto residente in Italia ha comunque diritto a chiedere il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata (ad esempio, l'art. 24 paragrafo 3, della Convenzione con l'Argentina o l'art. 23, paragrafo 3, della Convenzione con il Brasile).

6) Credito d'imposta per canoni di locazione di immobili ad uso abitativo non percepiti

L'art. 23, comma 1, del Tuir, come modificato dal comma 5 dell'art. 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, prevede il riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte versate sui canoni di locazione di immobili ad uso abitativo venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Pertanto, con riguardo a ciascun periodo interessato dal predetto procedimento occorre rideterminare il reddito riferibile all'immobile senza tener conto dei canoni scaduti e non versati e quindi ricalcolare l'imposta dovuta: la differenza tra l'imposta a suo tempo liquidata e l'imposta così come ricalcolata costituisce credito d'imposta ai fini dell'Irpeg.

7) 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.

■ 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, entrano 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 uti-

lizzati 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. indetraibile).

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. Nel caso in questione, ipotizzando un ammortamento fiscale pari al 25 per cento del costo, l'importo ammesso in deduzione, commisurato al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988, sarà pari a 4.375.000 (cioè al cinquanta per cento della quota di ammortamento riferibile a 35 milioni; infatti: $35.000.000 \times 25 \text{ per cento} \times 50 \text{ per cento} = 4.375.000$). 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-bis 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indetraibile 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" (trattasi 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 ($5.833.000 \times 50 \text{ per cento} = 2.916.500$).

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; 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 agli 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 degli 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 di 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 punto 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 89, 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 ricompreso 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 del bene da determinare in riferimento al momento del trasferimento dello stesso.

Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applica 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 rimanenti 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.

■ Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis del Tuir)

Gli utili distribuiti da società residenti in uno Stato membro della U.E., aventi i requisiti richiesti al comma 2 dell'art. 96-bis, in occasione diversa dalla liquidazione della società stessa, non concorrono alla formazione del reddito d'esercizio per un ammontare pari al 95 per cento del loro ammontare, sempreché

la partecipazione diretta nel capitale della società erogante non sia inferiore al 25 per cento e sia detenuta ininterrottamente da almeno un anno.

L'agevolazione prevista spetta anche se alla data di delibera di distribuzione di dividendi non sia già decorso il periodo di un anno di detenzione ininterrotta stabilito dal legislatore italiano. Ai fini della determinazione del suddetto periodo minimo, devono quindi essere computati i giorni di detenzione continuativa nei periodi anteriore e successivo alla data della delibera di distribuzione.

■ 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 del cespite immobiliare e, quindi, ad ottenere la variazione dell'accertamento catastale.

Tale procedura consiste nell'inoltro all'UTE di una denuncia di variazione, corredata dell'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti, entro il 31 gennaio, con effetto per l'anno in cui la denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi. Ciò, naturalmente, sempreché l'unità immobiliare non sia di fatto utilizzata. Coloro che hanno attivato tale procedura, oltre ad indicare il codice 3 nella colonna 6 relativa ai casi particolari, devono dichiarare nella colonna 1 la nuova rendita attribuita dall'UTE o, in mancanza, la rendita presunta.

Se il contribuente non ha messo in atto la procedura di variazione, il reddito di dette unità immobiliari deve essere assoggettato a imposizione secondo i criteri ordinari.

■ Immobili strumentali dell'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali ai sensi dell'art. 40, comma 2 del Tuir:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cosiddetti strumentali per destinazione);
 - gli immobili relativi ad imprese commerciali 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 (cosiddetti 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.
- Per gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, le quote di am-

mortamento vanno calcolate sul costo storico di acquisizione (anche per le unità immobiliari acquisite in esercizi precedenti a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987 e tenendo conto, per quelle acquisite anteriormente al 1° gennaio 1974, dei criteri di cui al DPR 23 dicembre 1974, n. 689). Se l'immobile è stato acquisito 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 d'imposta precedenti, non deducibili in base alla previgente normativa.

■ Immobilizzazioni finanziarie (art. 54, comma 4, del Tuir)

L'art. 3, comma 106, della legge n. 549 del 1995, ha chiarito che agli effetti dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo del comma 4 dell'art. 54 del Tuir, che consente la rateizzazione delle plusvalenze conseguite, si considerano immobilizzazioni finanziarie iscritte come tali in bilancio anche le partecipazioni figuranti nei bilanci redatti secondo le disposizioni del codice civile vigenti anteriormente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 127 del 1991, la cui natura di immobilizzazioni emergeva in modo inequivocabile dalle indicazioni dei bilanci stessi o da altri elementi certi e precisi della contabilità.

■ 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.

Non sono altresì deducibili l'imposta comunale sugli immobili, istituita con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, nonché 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.

■ Lottizzazione

Questa voce interessa in particolare i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a), del Tuir.

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 opere 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 d'opere per l'edificabilità di terreni anche 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 o alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o l'eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio.

■ Marchi e avviamento

L'art. 21 della legge n. 449 del 1997, ha modificato le disposizioni contenute nell'art. 68 del Tuir in tema di ammortamento, rispettivamente, dei costi sostenuti per l'acquisizione di marchi d'impresa e di quelli sostenuti a titolo di avviamento.

In particolare, per quanto riguarda i marchi, il comma 1 del citato art. 68 del Tuir, come risultante dopo le modifiche in oggetto, stabilisce che le relative quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo; in precedenza, tali quote potevano essere determinate in misura non superiore a un terzo del costo.

Analogamente, per quanto concerne l'avviamento, la modifica apportata al comma 5 dello stesso art. 68 del Tuir consiste nella riduzione della quota massima deducibile nei singoli periodi da un quinto a un decimo del costo sostenuto a tale titolo.

Le suddette modifiche decorrono dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e si applicano, per espressa previsione del comma 7 del citato art. 21 della legge n. 449 del 1997, non solo per la determinazione delle quote di ammortamento dei costi per marchi e avviamento sostenuti a partire da tale esercizio ma anche per le quote relative a costi sostenuti in precedenza e ancora in corso di ammortamento. Pertanto, le quote di ammortamento relative ai costi per marchi e avviamento sostenuti in esercizi anteriori e non ancora completamente ammortizzati dovranno essere determinate, a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, nel rispetto dei nuovi limiti massimi.

■ Oneri deducibili ed oneri per cui spetta una detrazione di imposta

Oneri deducibili

Dal reddito complessivo degli enti non commerciali, si deducono, se non sono deducibili

nella determinazione del reddito d'impresa che concorre a formarlo, i seguenti oneri:

- canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione ed esclusi i contributi agricoli unificati;
- contributi, donazioni e oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'art. 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato; a tal fine il reddito da assumere è quello di rigo RB12 del quadro RB. Non si può fruire di questo onere deducibile se per la stessa somma si intende chiedere la detrazione prevista per le erogazioni liberali a favore delle ONLUS;
- l'INVIM decennale di cui all'art. 3 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, per quote costanti nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi;
- le somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali in ottemperanza alle disposizioni dell'art. 119 del D.P.R. 30 marzo 1957, n. 361 e dell'art. 1 della legge 30 aprile 1981, n. 178;

■ Oneri per i quali spetta una detrazione d'imposta

Dall'imposta lorda degli enti non commerciali si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento degli oneri sottoindicati a condizione che non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

- 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;
- 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 fino al 1990 - o, nei casi e alle condizioni di cui all'art. 7 della legge 22 aprile 1982, n. 168, stipulati fino al 31 dicembre 1992 - nel limite di lire 4 milioni;
- 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 tec-

nico 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 all'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 finanziario delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi;

- 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 associazioni 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 bilan-

cio 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;

- le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, 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;

- 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);

- 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 cen-
nati tre periodi d'imposta successivi alla pubblicazione del predetto decreto di approva-

zione della delibera di trasformazione in fondazione. In caso di mancato rispetto dell'impegno assunto si provvede al recupero delle somme detratte.

■ Operazioni di riorganizzazione dell'attività produttiva

1. Premessa

Il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n.358, in vigore dall'8 novembre 1997, contiene disposizioni riguardanti le operazioni che ordinariamente vengono utilizzate per 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

L'articolo 1 del decreto legislativo in esame prevede un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento, applicabile 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).

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 anche sulle plusvalenze per cessioni di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

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 che comportano il 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.

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 indipendentemente 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 per tutti i beni che ne fanno parte.

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.

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 prescinde 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 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.

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 terz'ultimo bilancio precedente quello in cui si è verificata la cessione.

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, 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 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 conferita riguarda una società o un ente non residente.

Per quanto riguarda la nozione di azienda e la sussistenza del periodo temporale dei tre anni 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 determinazione del valore di realizzo costituita, 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.

3.2.2. 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, determinate assumendo il predetto valore di realizzo, 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.

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 consentano 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 applicabile 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 iscriva 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 D.Lgs. n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

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

■ Perdite d'impresa in contabilità ordinaria

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, del Tuir, il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 79 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 8, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali nonché quelle derivanti da partecipazioni in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, possono essere compensate in ciascun periodo d'imposta con i redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni (sia in contabilità ordinaria che semplificata) e limitatamente all'importo che trova capienza in essi. L'eccedenza può essere portata in diminuzione dei redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni negli esercizi successivi ma non oltre il quinto.

La descritta compensazione delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria con i redditi d'impresa conseguiti dallo stesso soggetto si effettua, a scelta del contribuente, nel quadro RA o RD, e/o RH, in cui è stato conseguito un reddito d'impresa positivo.

Si fa presente che la compensazione con il reddito di impresa conseguito nel periodo di imposta dovrà essere effettuata preliminarmente con le perdite d'impresa in contabilità ordinaria conseguite nel medesimo periodo di imposta e, per la parte non compensata, con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria non compensate nei precedenti periodi d'imposta.

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (comprese le eccedenze dei periodi d'imposta precedenti) non compensate nei quadri RA o RD, e/o RH, dovrà essere riportata nel Prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, contenuto nel quadro RU, secondo le istruzioni ivi previste.

Per le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, formatesi a decorrere dal 1997, il riporto è ammesso senza limite di tempo ai

sensi dell'art. 102-bis del Tuir, richiamato dall'art. 8, comma 3, del Tuir.

■ Plusvalenze iscritte

Con le disposizioni recate dai commi 3 e 4, lett. a), n. 2), dell'art. 21 della citata 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 previgenti.

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.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

■ 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. UNICO 99 Enti non commerciali". La dichiarazione integrativa può anche essere trasmessa in via telematica direttamente ovvero 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 D.Lgs. 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.

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.

A decorrere dall'anno 1997 tali redditi vengono assoggettati 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, 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;

b) 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;

c) 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;

d) 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;**

e) 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;**

f) 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;

g) gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari.

■ 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 pie' 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 dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta, relativi ai giorni di mancato utilizzo.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia 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 o 20 cavalli fiscali, 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 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 delle 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 rappresentante 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.

Se presso la società o l'ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale. In caso di omessa sottoscrizione senza giustificato motivo, la dichiarazione è ugualmente valida, ma è applicabile la sanzione amministrativa da lire 500 mila a lire 4 milioni.

I componenti degli organi di controllo che sottoscrivono la dichiarazione senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 4 milioni a lire 20 milioni.

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 fisca-

le 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.

Ferma 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 ef-

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 lavo-

razione 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, poi, 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 contenu-

ti. 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 al 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 utiliz-

zano una chiave costruita dinamicamente, tale da garantire che i dati contenuti nel file possano essere letti solo dall'Amministrazione finanziaria, in modo da garantirne 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. E' 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. E' quindi importante trasmettere i file non appena i dati sono completi e formalmente corretti, evitando la trasmissione negli ultimi giorni. E' 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, prevede 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 finanziario 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 2 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.

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 2 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.
- Al fine di ampliare il ventaglio di scelte a disposizione degli utenti, si comunica che è possibile, inoltre, 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 determinati 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 esclusi, 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.

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

Per unità immobiliari a disposizione, per le quali deve essere operata la maggiorazione di un terzo della rendita catastale, si intendono non solo quelle utilizzate dai soci, associati o partecipanti, ma tutte le unità immobiliari per uso di abitazione od assimilabili che non formino oggetto dell'attività di vendita dell'impresa, non costituiscano beni strumentali e non siano destinate alla locazione (quando tale destinazione risulti dalle scritture contabili).

Ai fini dell'esclusione dall'aumento del terzo, si fa presente che le unità immobiliari appartenenti ad enti non commerciali (opere pie, fondazioni, ospedali, enti di culto, associazioni di categoria, ecc.) si considerano assimilate ai beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, anche se censite tra quelle per uso di abitazione, quando non siano destinate alla locazione (foresterie, case canoniche, collegi, ricoveri, conventi, ecc). Ciò in quanto le suddette unità immobiliari si considerano strumentali per lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente.

TABELLA CODICI OPERAZIONI CON L'ESTERO		
OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI	<i>segue</i> OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	<i>segue</i> OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI
A - ACQUISTO DI MERCE NON IMPORTATA A001	• liquidazione per differenza su altre operazioni a termine 6811	• invio di tecnici ed esperti 1109
B - VENDITE	• altre liquidazioni per differenza 6812	• studi tecnici ed engineering 1111
• vendita di merce "allo stato estero" B001	• altri depositi e cauzioni su contratti a termine 6804	• altri regolamenti tecnologia 1112
• vendita di merce che non viene esportata B002	N - SERVIZI AZIENDALI	T - TRANSAZIONI GOVERNATIVE
• vendita diretta a turisti non residenti B003	• ricerche di mercato 6679	• contributi ad organismi internazionali 6620
C - IMPORTAZIONE TEMPORANEA CON REGOLAMENTO C001	• servizi di consulenza fiscali e contabili 6680	• spese effettuate in relazione all'intervento di aiuto a P.V.S. 6617
D - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE DEFINITIVA	• servizi legali 6681	• spese per consolati, ambasciate, etc 6618
• "a fermo" D001	• servizi pubblicitari 6682	• altre transazioni governative 6619
• "in conto commissione" D002	• servizi ricerca e sviluppo 6683	U - TRASPORTI
• "in conto deposito" D003	• spese per rappresentanza 6684	• biglietti aerei 0204
• annullamento di contratto D004	• altri servizi aziendali 6685	• biglietti marittimi 0202
• counter trade (forniture di merci/servizi compensate per contratto) D005	O - SERVIZI CULTURALI	• biglietti terrestri 0212
• donazione, eredità, legati D006	• opere letterarie (diritti d'autore) 1202	• bunkeraggi e provviste di bordo 0218
• investimento con apporto di merce D007	• opere musicali (diritti d'autore) 1201	• noli e noleggi aerei 0203
• permuta (scambio di merci con merci e/o servizi) D008	• altri diritti d'autore 1203	• noli e noleggi marittimi 0201
• prestiti d'uso D009	• sfruttamento cinematografico 1300	• noli e noleggi terrestri 0205
• restituzione o sostituzione D010	• sfruttamento televisivo 1301	• noli e noleggi vari 0207
E - LAVORAZIONE PER CONTO RESIDENTI/NON RESIDENTI E001	• spese di produzione cinematografica 1303	• servizi di assistenza e spese varie 0219
F - LEASING F001	• spese di produzione televisiva 1304	• trasporti aerei 0213
G - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA	• diritti d'immagine 1305	• trasporti altri 0214
O DEFINITIVA (RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE	• altri servizi culturali 1306	• trasporti ferroviari 0215
DEFINITIVA)	P - SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE	• trasporti marittimi 0216
• esecuzione lavori in Italia o all'estero G001	• compensi di mediazione 6632	• trasporti stradali 0217
• manifestazione pubblicitaria/propaganda G002	• compensi per contratti agenzia 6633	V - VIAGGI ALL'ESTERO
• partecipazione a mostre, gare, fiere G003	• compensi per contratti di commissione 6634	• buoni benzina turistici 0318
H - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA	• compensi vari 6631	• trasferimenti di banconote italiane 0302
(RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE DEFINITIVA)	Q - SERVIZI INFORMATICI	• regolamenti tra enti emittenti carte di credito 0319
• "traffico internazionale" in genere H001	• manutenzione e riparazione computers 1113	• viaggi per affari 0304
• noleggio H002	• servizi di data processing e data base 1114	• viaggi per cura 0305
• per tentare la vendita H003	• servizi vari informatici 1115	• viaggi per studio 0306
OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	R - SERVIZI VARI	• viaggi per turismo 0303
I - ASSICURAZIONI	• assegni effetti altri valori cambiari non onorati 6686	• storno viaggi affari 0314
• premi lordi su assicurazioni vita 6671	• canoni o fitti 6630	• storno viaggi per cura 0315
• premi lordi su altre assicurazioni/riassicurazioni 6672	• contributi previdenziali 6605	• storno viaggi per studio 0316
• risarcimenti su altre assicurazioni/riassicurazioni 6674	• depositi cauzionali 6660	• storno viaggi per turismo 0313
• risarcimenti su assicurazioni vita 6673	• escussione fidejussioni - operazioni correnti mercantili 6666	• altri servizi turistici 0312
• indennizzi SACE 6675	• escussione fidejussioni - operazioni correnti non mercantili 6667	• storno di altri servizi turistici 0317
J - COMUNICAZIONI	• escussione fidejussioni - operazioni finanziarie 6668	OPERAZIONI FINANZIARIE
• servizi di telecomunicazioni 6676	• espatrio o reimpatrio definitivo 6624	W - INVESTIMENTI E DISINVESTIMENTI E RELATIVI REDDITI
• servizi postali 6677	• imposte o tasse 6636	• investimenti in azioni 0721
• servizi vari di comunicazioni 6678	• indennizzi, penali, risarcimento danni 6638	• investimenti in altri valori mobiliari 0722
K - INTERESSI ED UTILI	• ingaggio e premi a sportivi 6661	• partecipazioni non rappresentate da titoli 0723
• interessi su operazioni correnti mercantili 0513	• operazioni di transito 6612	• beni e diritti immobiliari 0724
• interessi su operazioni correnti non mercantili 0514	• parcelle professionali 6687	• altri investimenti 0725
• redditi su valori mobiliari 0515	• pensioni 6601	• disinvestimenti di azioni 0727
• redditi su partecipazioni 0516	• perdite di esercizio 6690	• disinvestimenti di altri valori mobiliari 0728
• altri redditi 0517	• recupero crediti 6688	• disinvestimenti di partecipazioni non rappresentate da titoli 0729
• interessi su prestiti 0512	• ricerche petrolifere 6629	• disinvestimenti di beni e diritti immobiliari 0730
L - LAVORI	• rimborso spese 6606	• altri disinvestimenti 0731
• grandi lavori ed impianti 0108	• rimesse emigrati/immigrati 6689	• redditi su valori mobiliari 0515
• lavori di costruzione e riparazione 0107	• salari e stipendi 6602	• redditi su partecipazioni 0516
• altri lavori 0109	• saldi operazioni di compensazione 6647	• altri redditi 0517
M - REGOLAMENTI CONNESSI A STRUMENTI FINANZIARI	• scioglimento di contratto, pagamenti indebiti 6691	X - PRESTITI
• margini su futures di merci 6800	• storni - operazioni correnti mercantili 0801	• erogazione di prestiti 0726
• margini su futures di titoli 6801	• storni - operazioni correnti non mercantili 0802	• ammortamento di prestiti 0732
• margini su futures di indici azionari 6802	• storni - operazioni finanziarie 0803	• interessi su prestiti 0512
• margini su altri futures 6803	• successioni e donazioni 6693	Y - CONTI CORRENTI, DEPOSITI ED ALTRE DISPONIBILITÀ
• margini iniziali su futures trattati sul mercato	• sussidi e regalie 6635	E RELATIVI UTILI 0733
regolamentato italiano 0750	• trasferimenti a seguito di provvedimenti giurisdizionali 6692	OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI, CORRENTI
• margini iniziali su futures trattati sui mercati esteri 0751	• servizi non classificati 6650	NON MERCANTILI E FINANZIARIE NON
• premi per opzioni su titoli (investimenti) 6805	S - TECNOLOGIA	CLASSIFICABILI TRA LE PRECEDENTI
• premi per opzioni su valuta (investimenti) 6806	• brevetti 1100	Z - ALTRE OPERAZIONI
• premi per opzioni su altri (investimenti) 6807	• disegni 1105	• Altre operazioni correnti mercantili Z001
• premi per opzioni su titoli (disinvestimenti) 6820	• invenzioni 1106	• Altre operazioni correnti non mercantili Z002
• premi per opzioni su valuta (disinvestimenti) 6821	• know-how 1102	• Altre operazioni finanziarie Z003
• premi per opzioni su altri (disinvestimenti) 6822	• licenze su brevetti 1101	
• premi su altre operazioni finanziarie 6808	• licenze su know-how 1103	
• liquidazione differenza su opzioni 6809	• marchi di fabbrica 1104	
• liquidazione differenza su futures 6810	• software 1107	
	• assistenza tecnica connessa 1108	
	• formazione del personale 1110	

ELENCO PAESI ESTERI

ABU DHABI	238	COSTA D'AVORIO	146	LIBANO	095	RWANDA	151
AFGHANISTAN	002	COSTARICA	019	LIBERIA	044	SAHARA OCCIDENTALE	166
AIMAN	239	CROAZIA	261	LIBIA	045	SAINT LUCIA	199
ALBANIA	087	CUBA	020	LIECHTENSTEIN	090	SAINT MARTIN SETTENTRIONALE	222
ALGERIA	003	DANIMARCA	021	LITUANIA	259	SALOMONE, ISOLE	191
AMERICAN SAMOA	148	DOMINICA	192	LUSSEMBURGO	092	SALVADOR	064
ANDORRA	004	DOMINICANA, REPUBBLICA	063	MACAO	059	SAMOA	131
ANGOLA	133	DUBAI	240	MACEDONIA	278	SAN MARINO	037
ANGUILLA	209	EAST TINOR	287	MADAGASCAR	104	SANT'ELENA	254
ANTIGUA E BARBUDA	197	ECUADOR	024	MADEIRA	235	SAO TOME E PRINCIPE	187
ANTILLE OLANDESI	251	EGITTO	023	MALAWI	127	SENEGAL	152
ARABIA SAUDITA	005	ERITREA	277	MALAYSIA	106	SEYCHELLES	189
ARGENTINA	006	ESTONIA	257	MALDIVE	127	SHARIAH	243
ARMENIA	266	ETIOPIA	026	MALI	149	SIERRA LEONE	153
ARUBA	212	FALKLAND	190	MALTA	105	SINGAPORE	147
ASCENSION	227	FAR OER, ISOLE	204	MAN, ISOLA	203	SIRIA	065
AUSTRALIA	007	FII, ISOLE	161	MARIANNE ISOLE, SETTENTRIONALI	219	SLOVACCA, REPUBBLICA	276
AUSTRIA	008	FIIPPINE	027	MAROCCHO	107	SLOVENIA	260
AZERBAIGIAN	268	FINLANDIA	028	MARSHALL, ISOLE	217	SOMALIA	066
AZZORRE, ISOLE	234	FRANCIA	029	MARTINICA	213	SOUTH GEORGI	063
BAHAMAS	160	FUJIAYRAH	241	MAURITANIA	141	SPAGNA	281
BAHREIN	169	GABON	157	MAURIZIO, ISOLA	128	SRI LANKA	085
BANGIADESH	130	GAMBIA	164	MAYOTTE	226	ST KITTS E NEVIS	195
BARBADOS	118	GEORGIA	267	MELILLA	231	ST PIERRE E MIQUELON	248
BELGIO	009	GERMANIA	094	MESSICO	046	ST VINCENT E GRENADINE	196
BELIZE	198	GHANA	112	MICRONESIA, STATI FEDERATI	215	STATI UNITI D'AMERICA	069
BENIN	158	GIAMAICA	082	MIDWAY, ISLANDS	177	SUDAFRICANA REPUBBLICA	078
BERMUDA	207	GIAPPONE	088	MOLDAVIA	265	SUDAN	070
BHUTAN	097	GIBILTERRA	102	MONGOLIA	110	SURINAME	124
BIELORUSSIA	264	GIBUTI	113	MONTERRAT	208	SVALBARDE	286
BOLIVIA	010	GIORDANIA	122	MOZAMBICO	134	SVEZIA	068
BOSNIA ERZEGOVINA	274	GOUGH	228	MYANMAR	083	SVIZZERA	071
BOTSWANA	098	GRECIA	032	NAMIBIA	206	SWAZILAND	138
BOUVET	280	GRENADA	156	NAURU	109	TAGIKISTAN	272
BRASILE	011	GROENLANDIA	200	NEPAL	115	TAIWAN	022
BRUNEI	125	GUADALUPA	214	NICARAGUA	047	TANZANIA	057
BULGARIA	012	GUAM	154	NIGER	150	TERRITORIO ANTARTICO BRITANNICO	180
BURKINA FASO	142	GUATEMALA	033	NIGERIA	117	TERRITORIO ANTARTICO FRANCESE	183
BURUNDI	025	GUAYANA FRANCESE	123	NIUE	205	TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO	245
CAMERUN	119	GUERNSEY	201	NORFOLK ISLAND	285	THAILANDIA	072
CAMPIONE D'ITALIA	139	GUINEA	137	NORVEGIA	048	TOGO	155
CANADA	013	GUINEA BISSAU	185	NUOVA CALEDONIA	253	TOKELAU	236
CANARIE, ISOLE	100	GUINEA EQUATORIALE	167	NUOVA ZELANDA	049	TONGA	162
CAPO VERDE	188	GUYANA	159	OLANDA	050	TRINIDAD E TOBAGO	120
CAROLINE, ISOLE	256	HAITI	034	OMAN	163	TRISTAN DA CUNHA	229
CAYMAN ISLANDS	211	HEARD E MC DONALD ISLANDS	284	PAKISTAN	036	TUNISIA	075
CECA, REPUBBLICA	275	HONDURAS	035	PALAU, REPUBBLICA	216	TURCHIA	076
CENTROAFRICANA, REPUBBLICA	143	HONG KONG	103	PANAMA	051	TURKMENISTAN	273
CEUTA	246	INDIA	114	PANAMA - ZONA DEL CANALE	250	TURKS E CAICOS	210
CHAFARINAS	230	INDONESIA	129	PAPUA NUOVA GUINEA	186	TUVALU	193
CHAGOS, ISOLE	255	IRAN	039	PARAGUAY	052	UCRAINA	263
CHRISTMAS	282	IRAQ	038	PENON DE ALHUCEMAS	232	UGANDA	244
CIAD	144	IRLANDA	040	PENON DE VELEZ DE LA GOMERA	233	UMM AL QAIWAIN	244
CILE	015	ISLANDA	041	PERU	053	UNGHERIA	077
CINA, REPUBBLICA POPOLORE	016	ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO	252	PITCAIRN	175	URUGUAY	080
CIPRO	101	ISRAELE	182	POLINESIA FRANCESE	225	UZBEKISTAN	271
CITTÀ DEL VATICANO	093	JERSEY	202	POLONIA	054	VANUATU	121
CLIPPERTON	223	JUGOSLAVIA	043	PORTOGALLO	055	VENEZUELA	081
COCOS (KEELING) ISLANDS	281	KAMPUCHEA	135	PORTORICO	220	VERGINI AMERICANE, ISOLE	221
COLOMBIA	017	KAZAKISTAN	269	PRINCIPATO DI MONACO	091	VERGINI BRITANNICHE, ISOLE	249
COMORE, ISOLE	176	KENYA	116	QATAR	168	Vietnam	062
CONGO	145	KIRGHIZISTAN	270	RAS EL KHAIMAH	242	WAKE, ISLAND	218
CONGO, REPUBBLICA DEMOCRATICA	018	KIRIBATI	126	REGNO UNITO	031	WALLIS E FUTUNA	042
COOK, ISOLE	237	KUWAIT	136	REUNION	061	YEMEN	058
COREA DEL NORD	074	LAOS	089	ROMANIA	262	ZAMBIA	073
COREA DEL SUD	084	LETTONIA	258	RUSSIA		ZIMBABWE	

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	
		15.84.0	Fabbricazione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie			45.44.0	Tinteggiatura e posa in opera di vetrate	
	SD01B	15.81.2	Fabbricazione di pasticceria fresca		SG51U	74.84.A	Attività di conservazione e restauro di opere d'arte	
		SD02U	15.85.0			Fabbricazione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili	SG61A	51.17.0
	SD03U	15.61.1	Molitura dei cereali		SG61B	51.15.0	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta	
		15.61.2	Altre lavorazioni di semi e granaglie			SG61C	51.16.0	Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (incluse le pellicce), di calzature e di articoli in cuoio
	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	14.11.1	Estrazione di pietre ornamentali			51.19.0	Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	
		14.11.2	Estrazione di altre pietre da costruzione		SG68U	60.25.0	Trasporto di merci su strada	
		14.13.0	Estrazione di ardesia			SG70U	74.70.1	Servizi di pulizia
	SD04D	14.12.1	Estrazione di pietra da gesso e di anidrite		COMMERCIO	SM01U	52.11.2	Commercio al dettaglio dei supermercati
		14.12.2	Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite				52.11.3	Commercio al dettaglio dei minimercati
		14.22.0	Estrazione di argilla e caolino				52.11.4	Commercio al dettaglio di prodotti alimentari vari in altri esercizi
	SD04E	14.50.1	Estrazione di pomice e altri materiali abrasivi				52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari e bevande
		14.50.3	Estrazione di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.)	SM02U			52.22.1	Commercio al dettaglio di carni bovine, suine, equine, ovine e caprine
		26.70.1	Segagione e lavorazione delle pietre e del marmo				52.22.2	Commercio al dettaglio di carni: pollame, conigli, selvaggina, cacciagione
		26.70.3	Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava	SM03A		52.62.1	Commercio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande	
		SD08U	19.30.1			Fabbricazione di calzature non in gomma	52.63.3	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di alimentari e bevande
	19.30.2		Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma	SM03B		52.62.2	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti	
	19.30.3		Fabbricazione di calzature, suole e tacchi in gomma e plastica			52.62.3	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di abbigliamento	
	SD09A	36.11.1	Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni			52.63.4	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di tessuti e articoli di abbigliamento	
		36.12.2	Fabbricazione mobili non metallici per uffici, negozi, ecc.			SM03C	52.62.5	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di mobili e articoli diversi per uso domestico
		36.13.0	Fabbricazione di altri mobili per cucina				52.62.6	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione sia nuovi che usati
		36.14.1	Fabbricazione di altri mobili di legno			52.62.7	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.	
	SD09B	36.14.2	Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale simile			52.63.5	Altro commercio ambulante a posteggio mobile	
		SD10A	17.11.0			Preparazione e filatura di fibre tipo cotone	SM03D	52.62.4
	17.14.0		Preparazione e filatura di fibre tipo lino	SM05A	52.42.1	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti		
	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		SM05B	52.42.6	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte	
		52.43.1	Commercio al dettaglio di calzature e accessori, pellami					
	SERVIZI	SG31U	50.20.1	Riparazioni meccaniche di autoveicoli		52.43.2	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio	
		SG32U	50.20.3	Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli			SM06A	52.44.3
		SG33U	93.02.3	Servizi degli istituti di bellezza	52.45.1	Commercio al dettaglio di elettrodomestici		
		SG34U	93.02.1	Servizi dei saloni di barbiere		52.45.2	Commercio al dettaglio di apparecchi radio, televisori, giradischi e registratori	
			93.02.2	Servizi dei saloni di parrucchiere		52.45.3	Commercio al dettaglio di dischi e nastri	
		SG35U	55.30.2	Rosticcerie, friggitorie, pizzerie a taglio con somministrazione		52.45.5	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria	
		SG36U	55.30.1	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina		SM06B	52.45.4	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti
55.40.1			Bar e caffè	SM06C	52.44.2		Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame	
55.40.2		Gelaterie	52.44.5		Commercio al dettaglio di articoli diversi per uso domestico			
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					