

CIRCOLARE - AGENZIA ENTRATE - 21 giugno 2004, n. 28/E

OGGETTO: Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti

- 1 ART. 4 - “ISTITUTO ITALIANO DI TECNOLOGIA”**
- 2 ART. 5 - “TRASFORMAZIONE DELLA CASSA DEPOSITI E PRESTITI IN SOCIETÀ PER AZIONI”**
- 3 ART. 6 - TRASFORMAZIONE DELLA SACE IN SOCIETÀ PER AZIONI**
- 4 MODIFICHE AL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO. ART. 7 - RIFERIBILITÀ ESCLUSIVA ALLA PERSONA GIURIDICA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE**
 - 4.1 Premessa
 - 4.2 Efficacia temporale
 - 4.3 Soppressione della sanzione a carico dei consumatori per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale
- 5 ART. 9 - RIDUZIONE ONERI PER GARANZIE RELATIVE A CREDITI IVA**
- 6 ART. 11 – PREMIO DI QUOTAZIONE IN BORSA**
- 7 ART. 13 - “DISCIPLINA DELL’ATTIVITÀ DI GARANZIA COLLETTIVA DEI FIDI”**
 - 7.1 Premessa
 - 7.2 Soggetti ed attività
 - 7.3 Fondi di garanzia interconsortile. Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28 dell’articolo 13
 - 7.4 Disposizioni di carattere fiscale: a) imposte sui redditi
 - 7.4.1 Qualificazione dei confidi
 - 7.4.2 Determinazione del reddito d’impresa dei confidi
 - 7.4.3 Trattamento tributario degli avanzi di gestione
 - 7.4.4 Trattamento tributario delle quote di partecipazione al fondo consortile e al capitale sociale dei confidi e dei contributi versati ai confidi dalle imprese consorziate o socie e da terzi
 - 7.4.5 Trattamento tributario dei contributi versati ai fondi di garanzia interconsortile ed ai Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28 dell’articolo 13, nonché delle quote versate al Ministero dell’Economia e delle Finanze

7.4.6 Operazioni di trasformazione e fusione dei confidi.

Trattamento tributario dei fondi in sospensione d'impost

7.5 Segue: b) Imposta regionale sulle attività produttive

7.6 Segue: c) Imposta sul valore aggiunto

7.7 Segue: d) Imposta di registro

8 ART. 20 - AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO E DELLE ONLUS

9 ART. 21 - ASSEGNO PER OGNI SECONDO FIGLIO E INCREMENTO DEL FONDO NAZIONALE PER LE POLITICHE SOCIALI

10 ART. 24 - PROROGA DELL'AGEVOLAZIONE IVA PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE

11 ART. 34 - PENALITÀ A CARICO DEI SOGGETTI CONVENZIONATI

12 ART. 35 - MODIFICHE AL REGIME IVA PER LE CESSIONI DI ROTTAMI FERROSI

12.1 Premessa

12.2 Regime previgente

12.3 L'attuale regime di reverse-charge

12.3.1 Ambito oggettivo

12.4 Soggetti interessati

12.4.1 Adempimenti fiscali

12.5 Operazioni intracomunitarie

12.6 Depositi IVA

12.6.1 Esportazioni e importazioni

12.7 Decorrenza

12.8 Regime dei rottami e regime dei beni usati

13 ART. 37 – SOGGETTI TENUTI AL PAGAMENTO DELLE TASSE SU VEICOLI E NATANTI

14 ART. 39 C. 13-SEXIES - CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI PER ASSISTERE ALLE MANIFESTAZIONI ORGANIZZATE DALLE BANDE MUSICALI AMATORIALI, DAI CORI E DALLE COMPAGNIE TEATRALI AMATORIALI

15 ARTICOLO 39, C. 14-SEXIES – MODIFICA DEL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

**16 ART. 41-BIS - AGEVOLAZIONE C.D. “PRIMA CASA” PER LE
CESSIONI DI FABBRICATI SOGGETTI ALL’IMPOSTA SUL
VALORE AGGIUNTO – SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Con la presente circolare vengono forniti i primi chiarimenti sulla portata delle norme tributarie contenute nel decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazione dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (di seguito, *decreto*) recante “*Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dei conti pubblici*”.

Nel prospetto che segue si elencano le disposizioni tributarie del *decreto*, con indicazione dei relativi atti interpretativi dell’Agenzia.

articolo		Chiarimenti forniti dall’Agenzia
1	<i>Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo, tecnologia digitale, export, quotazione in borsa, stage aziendali per studenti</i>	In circolare di prossima emanazione
3	<i>Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all’estero</i>	In circolare di prossima emanazione
4	<i>Istituto Italiano di Tecnologia</i>	In questa circolare
5	<i>Trasformazione della cassa depositi e Prestiti in società per azioni</i>	In questa circolare
6	<i>Trasformazione della SACE in società per azioni</i>	In questa circolare
7	<i>Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie</i>	In questa circolare
8	<i>Ruling internazionale</i>	In circolare di prossima emanazione
9	<i>Riduzione oneri per garanzie relative a crediti IVA</i>	In questa circolare
10	<i>Attestazione dei crediti tributari</i>	Circolare n. 9/E del 03 marzo 2004
11	<i>Premio di quotazione in Borsa</i>	In questa circolare
12	<i>Riduzione dell’aliquota per gli OIVCM specializzati in società quotate di piccola e media capitalizzazione</i>	Circolare n. 60/E del 31 dicembre 2003
13	<i>Disciplina dell’attività di garanzia collettiva dei fidi</i>	In questa circolare
19	<i>De tax</i>	In circolare di prossima emanazione
20	<i>Agevolazioni fiscali a favore delle associazioni di volontariato e delle ONLUS</i>	In questa circolare
21	<i>Assegno per ogni secondo figlio e incremento del Fondo nazionale per le politiche sociali</i>	In questa circolare
24	<i>Proroga dell’agevolazione IVA per ristrutturazioni edilizie</i>	In questa circolare
31	<i>Fondi di investimento immobiliare</i>	In circolare di prossima emanazione

33	<i>Disposizioni urgenti per la disciplina del concordato preventivo</i>	Circolare n. 5/E del 04 febbraio 2004; Risoluzione n. 37/E del 12 marzo 2004
34	<i>Proroga di termini in materia di definizioni agevolate</i>	Circolare n. 7/E del 18 febbraio 2004; In questa circolare
35	<i>Modifiche al regime IVA per le cessioni di rottami ferrosi</i>	In questa circolare
37	<i>Soggetti tenuti al pagamento delle tasse su veicoli e natanti</i>	In questa circolare
39	<i>Altre disposizioni in materia di entrata</i>	In questa circolare
40	<i>Disposizioni antielusive in materia di crediti di imposta</i>	Circolare n. 4/E del 03 febbraio 2004; Circolare n. 10/E del 15 marzo 2004
41	<i>Modifica del regime tributario dei titoli obbligazionari</i>	Circolare n. 61/E del 31 dicembre 2003
41-bis	<i>Altre disposizioni in materia tributaria</i>	Circolare n. 62/E del 31 dicembre 2003; In questa circolare

1 ART. 4 - “ISTITUTO ITALIANO DI TECNOLOGIA”

L’art. 4 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 prevede l’istituzione di una fondazione denominata “Istituto Italiano di Tecnologia”, con la finalità di integrare il sistema italiano per la ricerca scientifica e tecnologica, incentivare lo sviluppo nonché la creazione di una sinergia tra scienza e impresa, anche sotto il profilo del reperimento delle risorse economiche da destinare all’attività di ricerca.

Ai sensi del comma 2 dell’art. 4, lo statuto della fondazione, concernente anche l’individuazione degli organi dell’Istituto, della composizione e dei relativi compiti, è approvato con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Il patrimonio della fondazione è costituito ed incrementato da apporti dello Stato e di enti pubblici e privati (comma 3); inoltre, al fine di costituire il predetto patrimonio, i soggetti fondatori di fondazioni di interesse nazionale, nonché gli enti ad essi succedutisi, possono disporre la devoluzione di risorse all’Istituto nel termine di 2 anni dalla pubblicazione dello statuto di cui al comma 2 (comma 4).

Il trattamento tributario delle operazioni di costituzione della fondazione e di conferimento e devoluzione alla stessa è disciplinato dal successivo comma 11 dell'art. 4, secondo cui *“Tutti gli atti connessi alle operazioni di costituzione della fondazione e di conferimento e devoluzione alla stessa sono esclusi da ogni tributo e diritto e vengono effettuati in regime di neutralità fiscale”*.

Con tale disposizione il legislatore ha escluso da imposizione tutti gli atti connessi alle operazioni di costituzione nonché quelli connessi ai trasferimenti finalizzati alla formazione ed incremento del patrimonio della fondazione.

Inoltre, per espressa previsione della norma in esame, nelle predette operazioni è applicabile il regime della neutralità fiscale.

Pertanto, i conferimenti e le devoluzioni sono effettuati alla fondazione Istituto Italiano di Tecnologia in regime di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti e non danno luogo ad emersione di componenti reddituali (plusvalenze) imponibili all'atto dell'operazione.

2 ART. 5 - “TRASFORMAZIONE DELLA CASSA DEPOSITI E PRESTITI IN SOCIETÀ PER AZIONI”

La Cassa depositi e prestiti, pur se dotata di personalità giuridica e di autonomia ordinamentale, organizzativa, patrimoniale e di bilancio, ha operato nel passato come Amministrazione dello Stato (come espressamente statuito, da ultimo, con il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 284, recante “*Riordino della Cassa depositi e prestiti*”) per il perseguimento di finalità pubblicistico - istituzionali.

In particolare, detto ente ha storicamente svolto attività di gestione di risorse per conto dello Stato e di altre Pubbliche Amministrazioni e attività di erogazione di finanziamenti allo Stato e di sostegno agli investimenti degli altri enti pubblici, soprattutto di livello locale. Tali attività, di interesse generale, sono state svolte in regime amministrativo.

Le riforme che hanno interessato negli ultimi anni il quadro di riferimento dell’area di operatività dell’ente (quali ad esempio, l’acquisto della personalità giuridica, la maggior autonomia organizzativa e finanziaria degli enti locali, etc.) hanno evidenziato l’esigenza di un ammodernamento e di maggiore flessibilità dell’assetto organizzativo e funzionale della Cassa depositi e prestiti, al fine di renderla maggiormente rispondente alle attuali logiche di mercato, senza, tuttavia, perdere le caratteristiche di un organismo deputato a curare finalità pubbliche e di interesse generale attraverso l’erogazione del credito agli enti pubblici.

Per il raggiungimento degli obiettivi sopra descritti, l’art. 5 del *decreto* prevede da un lato la trasformazione dell’organismo in questione in società per azioni, dall’altro la strutturazione della nuova società in due distinte aree, una preposta alla tradizionale attività di concessione di prestiti allo Stato e agli altri organismi di diritto pubblico, l’altra preposta al finanziamento delle imprese del servizio pubblico.

Per quanto concerne le attività riconducibili alla prima delle aree indicate, l'art. 5, comma 8, prevede l'istituzione di una "gestione separata" ai fini contabili e amministrativi.

Oggetto della gestione separata, per espresso rinvio operato dal comma 8, sono le attività di finanziamento, sotto qualsiasi forma, nei confronti dei soggetti di cui al comma 7, lettera a), del medesimo art. 5, cioè *“Lo Stato, le regioni, gli enti locali, gli enti pubblici e gli organismi di diritto pubblico, utilizzando fondi rimborsabili sotto forma di libretti di risparmio postale, di libretti di risparmio postale e di buoni fruttiferi postali, assistiti dalla garanzia dello Stato e distribuiti attraverso Poste Italiane S.p.A. o società da essa controllate, e fondi provenienti dalle emissioni di titoli, dall'assunzione di finanziamenti e da altre operazioni finanziarie, che possono essere assistiti dalla garanzia dello Stato”*.

I commi 23 e 24 dell'art. 5 del *decreto* recano la disciplina tributaria rispettivamente dell'operazione di trasformazione della Cassa depositi e prestiti in società per azioni e delle operazioni di raccolta e di impiego poste in essere dalla stessa nell'ambito delle attività oggetto della gestione separata.

In particolare, il comma 23 prevede che *“Tutti gli atti e le operazioni posti in essere per la trasformazione della Cassa depositi e prestiti e per l'effettuazione dei trasferimenti e conferimenti previsti dal presente articolo sono esenti da imposizione fiscale, diretta ed indiretta”*.

Con riferimento all'ambito di applicazione della disposizione in esame, si ritiene che, pur non essendo l'IVA espressamente menzionata dalla norma, tuttavia l'agevolazione da essa recata riguardi anche l'imposta sul valore aggiunto, posto che la norma dispone l'esenzione *“da imposizione fiscale (...) indiretta”*.

Ciò premesso, è importante rilevare, in primo luogo, che il legislatore con il termine “esente” manifesta la volontà di sottrarre le operazioni richiamate al prelievo tributario.

Nel linguaggio espresso dalle disposizioni contenute nel DPR 26 ottobre 1972, n. 633, le ipotesi di non applicazione del tributo, ciascuna dotata di presupposti ed effetti del tutto peculiari, si articolano, secondo una distinzione che non trova riscontro in altre imposte, in operazioni non soggette, operazioni esenti, operazioni non imponibili.

La distinzione operata assume quindi particolare rilevanza nell'ambito delle disposizioni che disciplinano il tributo, ove si consideri che all'appartenenza dell'operazione ad una specifica categoria si connettono rilevanti e numerosi effetti (ad es. obbligo di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti).

Quanto sopra premesso, si precisa che la generica formulazione testuale della disposizione agevolativa, riferita a vari tributi, non consente di affermare che il termine "esente" sia stato utilizzato nel significato proprio che esso assume nell'art. 10 del DPR n. 633 del 1972.

L'espressione utilizzata dal legislatore deve, invece, essere intesa, ai fini IVA, per indicare la non rilevanza ai fini del prelievo tributario delle operazioni e degli atti espressamente individuati dalla norma.

Detta disposizione, quindi, in conformità con i criteri seguiti nelle risoluzioni n. 90/E del 23 aprile 1997; n. 171/E del 30 maggio 1997 e n. 67/E del 15 maggio 2001, in relazione ad una norma analoga, deve essere interpretata come norma di esclusione; conseguentemente le operazioni in esame, relative alla trasformazione della cassa Depositi e Prestiti, devono essere considerate escluse dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

La *ratio* della disposizione agevolativa in esame è di non gravare di oneri fiscali - sia ai fini dell'imposizione diretta sia indiretta - le operazioni e gli atti necessari per l'attuazione della trasformazione, come individuati dal medesimo art. 5 e da un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro due mesi dalla data di entrata in vigore del *decreto* in esame.

Con quest'ultimo provvedimento di normazione secondaria, saranno, infatti, determinati, tra l'altro, le attività e le passività nonché i beni e le

partecipazioni societarie dello Stato, anche indirette, assegnati alla gestione separata. Ulteriori trasferimenti e conferimenti potranno essere disposti con successivi decreti ministeriali.

Il successivo comma 24 dell'art. 5 del *decreto* prevede che *‘Tutti gli atti, contratti, trasferimenti, prestazioni e formalità relativi alle operazioni di raccolta e di impiego, sotto qualsiasi forma, effettuate dalla gestione separata di cui al comma 8, alla loro esecuzione, modificazione, modificazione ed estinzione, alle garanzie anche reali di qualunque tipo da chiunque ed in qualsiasi momento prestate, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché ogni altro tributo o diritto’*.

Anche relativamente a tale norma valgono le considerazioni sull'ambito oggettivo formulate con riferimento al comma 23.

Con tale disposizione il legislatore ha, invece, inteso agevolare le operazioni di raccolta e di impiego poste in essere dalla Cassa depositi e prestiti nell'ambito della gestione separata di cui al comma 8 dell'art. 5. Tale scelta risulta coerente con le finalità pubbliche di interesse generale perseguite dall'ente in tale ambito.

3 ART. 6 - TRASFORMAZIONE DELLA SACE IN SOCIETÀ PER AZIONI

L'articolo 6 del capo III del decreto legge n. 269 del 2003 (*Trasformazione della SACE in società per azioni*), prevede la trasformazione, con decorrenza 1 gennaio 2004, dell'Istituto per i servizi assicurativi del commercio con l'estero in Società per azioni (SACE S.p.A), con l'attribuzione dell'intero pacchetto azionario al Ministero dell'economia e delle finanze che è tenuto a vigilare sull'Istituto.

Invero, l'istituto SACE, fondato con decreto legislativo 31 marzo 1998 n. 143, modificato con decreto legislativo 27 maggio 1999 n. 170, è sorto come un Ente Pubblico Economico avente una propria personalità giuridica, con autonomia patrimoniale e di gestione.

La sua attività aveva la finalità di garantire, direttamente o indirettamente i rischi degli operatori italiani nello svolgimento della loro attività con l'estero, e più in generale, di sostegno dell'internazionalizzazione dell'economia italiana.

Tra le sue attività principali rientravano anche il rilascio di garanzie e assicurazioni a fronte dei crediti concessi ad operatori italiani o alla loro controparte estera da banche italiane o estere destinati al finanziamento delle loro attività con l'estero.

La trasformazione, voluta dal *decreto*, persegue l'obiettivo di fornire servizi sempre più efficaci alle imprese italiane che operano con l'estero, comporta la successione "*...nei rapporti attivi e passivi, nonché nei diritti e obblighi della SACE in essere alla data della trasformazione*".

In particolare, il comma 20 dell'articolo 6 in argomento espressamente prevede "*la pubblicazione del presente articolo nella Gazzetta Ufficiale tiene luogo di tutti gli adempimenti in materia di costituzione della società previsti dalla normativa vigente. La pubblicazione tiene altresì luogo della pubblicità prevista dall'articolo 2362 del codice civile ...*". Pertanto, la SACE S.p.A. deve considerarsi regolarmente costituita a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta

Ufficiale dell'articolo che la istituisce (articolo 6). La pubblicazione tiene altresì luogo dell'iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione contenente i dati dell'unico socio azionista di cui all'articolo 2362 del codice civile.

Le operazioni di trasformazione della SACE nella SACE S.p.A e di successione nei rapporti giuridici esistenti al 31 dicembre 2003 non sono soggetti all'obbligo della registrazione e “...*Sono esenti da imposte dirette e indirette, da tasse...*”.

Lo stesso regime di favore si applica alle “... *operazioni di determinazione, sia in via provvisoria che in via definitiva, del capitale della SACE S.p.A.*”.

Con riferimento ai profili fiscali dell'imposizione diretta, il comma 20 dell'articolo 6 sancisce una generale esenzione d'imposta per le operazioni connesse alla trasformazione della SACE in S.p.A, inclusa la determinazione, sia in via provvisoria che definitiva, del capitale della SACE S.p.A.

Tale previsione può riferirsi, per esempio, all'ipotesi di mancata ricostituzione nel bilancio della S.p.A, di fondi in sospensione d'imposta eventualmente presenti nel bilancio dell'ente “trasformando” nel senso, cioè, che la mancata ricostituzione degli stessi non comporta l'emersione di valori imponibili atteso che l'intero patrimonio netto dell'ente andrà a costituire indistintamente, ai sensi del comma 5 del medesimo articolo in commento, il capitale iniziale della S.p.A. alla data del 01 gennaio 2004.

In relazione, invece, ai maggiori valori iscritti nel bilancio della medesima SACE S.p.A., stabiliti con apposito decreto ministeriale relativo alla determinazione dei valori di trasferimento di beni e partecipazioni societarie, gli stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile della società trasformata, ancorché fiscalmente riconosciuti in capo alla stessa.

In altre parole, detti maggiori valori, pur non sottoposti a tassazione così come disposto dalla norma, costituiranno la base di partenza per il calcolo di eventuali plusvalenze da realizzo nonché dei relativi ammortamenti sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'Irap.

4 MODIFICHE AL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO. ART. 7 - RIFERIBILITA' ESCLUSIVA ALLA PERSONA GIURIDICA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

4.1 Premessa

L'articolo 7 del *decreto* introduce una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”* (comma 1).

La norma in esame dà attuazione parziale all'articolo 2, comma 1, lettera l), della legge 7 aprile 2003, n. 80 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), secondo cui *“la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione”*.

Essa innova in modo sostanziale il trattamento sanzionatorio delle violazioni che, ai sensi del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, si ispira ai seguenti principi:

- la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo (v. circolare n. 180/E del 10 luglio 1998).
- il contribuente nel cui interesse è stata commessa la violazione a carattere sostanziale, che abbia cioè inciso sulla determinazione ovvero sul pagamento dell'imposta, è obbligato in solido con la persona fisica al pagamento della sanzione (l'art. 11 del menzionato d.lgs. n. 472 dispone che *“nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione, od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la*

società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti”);

- qualora la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave, e sempre che il trasgressore non ne abbia tratto vantaggio, la sanzione è applicata nei confronti dell'autore della violazione fino al limite di 51.564 euro; oltre detto limite, risponde in via principale del pagamento della sanzione il contribuente, ossia la persona fisica, società, associazione o ente indicati nel richiamato articolo 11, comma 1.

E' di tutta evidenza come la norma di cui all'articolo 7 in esame, che pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, deroga ai richiamati principi informatori della riforma del 1997.

Il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal *decreto* non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al *“rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica”* (art. 7, comma 1).

Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del *decreto*, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997. In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell'articolo 11, comma 1 del d.lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal *decreto*.

La nuova disposizione riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica.

Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa - ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Come si desume anche dalla rubrica dello stesso articolo 7 ("*sanzioni amministrative tributarie*"), la nuova disciplina opera in relazione a tutte le sanzioni amministrative aventi carattere tributario.

4.2 Efficacia temporale

Sotto il profilo del diritto intertemporale, l'articolo 7, comma 2, del *decreto* prevede che le disposizioni riguardanti la responsabilità diretta della persona giuridica in materia di sanzioni amministrative tributarie "*si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto*", ossia alla data del 2 ottobre 2003.

La nuova norma, quindi, si applica non solo agli illeciti commessi dal 2 ottobre 2003, ma anche a quelli posti in essere antecedentemente, per i quali, alla predetta data, non sia stato ancora notificato l'atto di contestazione di cui all'articolo 16 del citato d.lgs. n. 472 del 1997 o per i quali la sanzione non sia stata ancora irrogata.

Le persone fisiche, pertanto, continueranno a rispondere personalmente delle violazioni pregresse, commesse nella qualità di rappresentante legale, amministratore o dipendente delle società o enti con personalità giuridica, nei casi in cui alla data del 2 ottobre 2003, in relazione a dette violazioni, sia stato notificato l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione della sanzione.

Di converso, se alla data dell'entrata in vigore del decreto legge la violazione non è stata ancora contestata ovvero sanzionata, ne risponde esclusivamente la persona giuridica, ancorché si tratti di violazioni commesse prima del 2 ottobre 2003. Come già osservato, la novella afferma la responsabilità amministrativa esclusiva delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, cioè degli stessi soggetti già chiamati a rispondere solidalmente, assieme all'autore (persona fisica) della violazione, in base alla previgente disciplina del d.lgs. n. 472 del 1997.

4.3 Soppressione della sanzione a carico dei consumatori per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale

Altra significativa modifica in tema di sanzioni amministrative tributarie è apportata dall'articolo 33, comma 10, del *decreto*, secondo cui, a decorrere dal 2 ottobre 2003, *“è soppresso l'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente la sanzione applicabile al destinatario dello scontrino o della ricevuta fiscale”*.

Il richiamato articolo 11, comma 6, prevedeva una sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro nei confronti del destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della prestazione o nelle sue adiacenze, non esibisse il documento o lo esibisse con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale.

L'abolizione della sanzione a carico del consumatore non fa venire meno gli obblighi di certificazione delle operazioni, che permangono in capo a tutti i soggetti tenuti a tali adempimenti, fatta eccezione per gli operatori economici che aderiscono al concordato preventivo di cui all'articolo 33 del *decreto*.

Per valutare correttamente gli effetti dell'abolizione della sanzione in commento alla luce del principio del *favor rei* di cui all'articolo 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, si osserva che alla data del 2 ottobre 2003, con riferimento al soggetto che ha commesso una violazione sanzionata dall'articolo 11, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, possono verificarsi le seguenti situazioni

(coerentemente a quanto illustrato nella circolare n. 180 del 1998 a commento dell'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997):

- a) la sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma;
- c) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo;
- d) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.

Nell'ipotesi *sub a)* non sarà irrogata alcuna sanzione; nell'ipotesi *b)* non potrà essere pretesa la somma non ancora pagata; nell'ipotesi *c)* la somma versata sarà restituita; nell'ipotesi *d)* la somma versata non potrà essere restituita.

Gli uffici saranno tenuti ad adottare rispettivamente i seguenti comportamenti:

- a) archiviare i processi verbali per i quali non è stato ancora emesso o notificato il provvedimento sanzionatorio;
- b) annullare i provvedimenti sanzionatori notificati per i quali, al 2 ottobre 2003, non siano scaduti i termini per l'impugnazione;
- c) comunicare la sopravvenuta inapplicabilità della sanzione alle competenti commissioni tributarie ove siano ancora pendenti le controversie.

Ovviamente, restano ferme con riguardo all'ipotesi *sub d)*, le sanzioni irrogate con provvedimento divenuto definitivo alla suddetta data del 2 ottobre 2003.

5 ART. 9 - RIDUZIONE ONERI PER GARANZIE RELATIVE A CREDITI IVA

Come è noto, i soggetti IVA che intendono ottenere il rimborso delle eccedenze di credito d'imposta risultanti dalla dichiarazione annuale o relative a periodi inferiori all'anno (cosiddetti rimborsi infrannuali) sono tenuti a prestare garanzie nei modi e nei tempi previsti dall'articolo 38-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n 633, fatti salvi i casi di esonero espressamente contemplati dalla norma.

Per effetto delle novità introdotte dall'articolo 9 del *decreto* in materia di garanzie relative a crediti IVA, il citato articolo 38-*bis*, primo comma, primo periodo, prevede ora che *“i rimborsi previsti dall'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero se inferiore al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da una azienda o istituto di credito,...”*.

Prima delle modifiche sopra illustrate, l'articolo 38-*bis* (così come modificato dall'articolo 24, comma 22, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e con decorrenza dal 1^a gennaio 1998), prescriveva, invece, l'obbligo di prestare garanzia *per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento*. La durata della garanzia, pertanto, risultava strettamente connessa al periodo intercorrente tra la sua presentazione ed il termine di decadenza dell'azione accertativa relativa all'annualità per la quale il rimborso era chiesto, coincidente con il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (cfr.articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Con la modifica di cui all'articolo 9, la garanzia deve avere durata pari a tre anni dalla data di esecuzione del rimborso, salvo che il periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento sia inferiore a tre anni.

Così, ad esempio, qualora un rimborso richiesto nel mese di febbraio 2003 sia erogato il 30 aprile 2005 (ossia oltre i tre mesi dalla presentazione della richiesta di rimborso fissati dall'articolo 38-*bis* quale termine per l'esecuzione dei rimborsi di cui all'articolo 30), la garanzia deve essere prestata per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento (ossia per il periodo dal 30 aprile 2005 al 31 dicembre 2007), che in ipotesi è inferiore a tre anni.

Nei casi in cui si voglia commisurare la durata della garanzia al minor termine di decadenza dell'accertamento, occorre, in ogni caso, tenere conto di tutte le disposizioni che possono averne comportato un differimento. Così, ad esempio, si deve tener conto del disposto dell'articolo 57, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 (così come modificato dall'articolo 10 del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313), che prevede il prolungamento del termine dell'accertamento per un periodo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno successivo alla data di richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna

Inoltre, dovrà considerarsi il disposto dell'articolo 10, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 che, in materia di sanatorie fiscali, proroga di due anni il termine di accertamento nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni di cui agli articoli 7, 8 e 9 della medesima legge.

La riduzione dei termini di durata della garanzia ne riduce gli oneri finanziari e, in definitiva, incide sul credito stesso aumentandone l'effettiva consistenza.

Gli effetti della norma in esame si riflettono non solo sulle garanzie prestate per ottenere il rimborso delle eccedenze di credito d'imposta, ma anche su quelle dovute per la compensazione delle eccedenze di credito emergenti dalla liquidazione IVA di gruppo (articolo 73, ultimo comma, del DPR n. 633). L'articolo 6 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979, recante "*Norme in materia di imposta sul valore aggiunto relative ai versamenti e alle dichiarazioni delle società controllate*" al terzo comma dispone, infatti, che "*per le eccedenze*

di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'articolo 38-bis...". Ciò comporta che la società controllante e le società controllate, per l'eccedenza di credito compensata risultante dalle proprie dichiarazioni, devono produrre garanzie aventi durata massima fino a tre anni, a decorrere dalla data di presentazione dei prospetti riepilogativi da parte della società controllante. Parimenti, per la stessa durata, la società controllante deve produrre garanzia per le eccedenze di credito residue delle società del gruppo che, non avendo trovato compensazione nell'anno in cui si sono originate, sono state compensate negli anni successivi. In tal caso la garanzia deve essere prestata nella dichiarazione annuale relativa all'anno in cui il credito residuo ha trovato compensazione e per il relativo ammontare.

E' utile precisare che la modifica normativa di cui all'articolo 9 del *decreto* non incide sull'oggetto delle garanzie, né sugli importi che possono essere rimborsati, ovvero compensati, senza l'obbligo di prestare alcuna garanzia.

Riguardo l'oggetto della garanzia, l'articolo 38-bis, primo comma, dispone che la stessa deve essere prestata sull'ammontare dell'imposta chiesto a rimborso (annuale o infrannuale) ovvero utilizzato in compensazione, aumentato degli interessi eventualmente dovuti dall'Amministrazione per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi. Tale importo deve, poi, essere aumentato degli interessi che i contribuenti sono tenuti a corrispondere qualora il rimborso effettuato risultasse non spettante ovvero i crediti fossero stati indebitamente compensati. In proposito si ricorda che, a decorrere dal primo luglio 2003, ai sensi del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 27 giugno 2003 (in materia di "*riduzione degli interessi relativi alla riscossione e ai rimborsi*"), "*gli interessi previsti in materia di imposta sul valore aggiunto sono dovuti annualmente nella misura del 2,75 per cento*".

Per quanto concerne gli importi che possono essere rimborsati, ovvero compensati, senza l'obbligo di prestare alcuna garanzia, l'articolo 38-*bis* dispone, in particolare, l'esonero per le somme non superiori a 5.164,57 euro (disposizione introdotta con decreto legislativo 23 marzo 1998, n. 56). Sono, inoltre, applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 21 del decreto ministeriale 28 dicembre 1993, n. 567 (regolamento concernente l'istituzione del conto fiscale), secondo cui *“non devono essere prestate specifiche garanzie per l'erogazione dei rimborsi, il cui ammontare risulti non superiore al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati”*. Ciò significa che la garanzia deve essere prestata sulle somme chieste al rimborso al netto del sopra citato 10 per cento.

L'articolo 38-*bis* (così come modificato dalla menzionata legge n. 449 del 1997) dispone che *“la garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa”*, ossia anche i crediti vantati a diverso titolo dall'Amministrazione finanziaria, scaturenti da provvedimenti relativi ad annualità precedenti (accertamenti di maggiore imposta, sanzioni, interessi, spese di notifica...), purché notificati nel periodo di validità della garanzia (cfr. circolare 12 marzo 1998, n. 84).

Da ultimo, si osserva che l'articolo 53 del *decreto* prevede che le relative disposizioni decorrono dal giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ossia dal 2 ottobre 2003. L'articolo 9 in commento, quindi, si applica alle garanzie prestate a decorrere da tale data, indipendentemente dal periodo d'imposta al quale si riferisce il credito, e quindi, anche con riferimento ad eccedenze di credito chieste a rimborso ovvero compensate nella liquidazione infragruppo in data anteriore al 2 ottobre 2003.

Resta inteso, comunque, che sono fatti salvi gli effetti delle garanzie già presentate agli uffici nel periodo antecedente alla entrata in vigore del

menzionato decreto legge, nonché il loro termine di durata che continua ad essere ancorato a quello di decadenza dell'accertamento.

In assenza di un nuovo modello di garanzia, coloro che intendono chiedere il rimborso IVA ovvero compensare l'imposta nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo, possono utilizzare il modello allegato al decreto dirigenziale 20 febbraio 1998, n. 1998/9178 nelle forme specificate con gli allegati alle circolari 10 giugno 1998, n. 146 e 22 giugno 1998, n. 164, opportunamente adeguate.

Si osserva, infine, che le disposizioni sopra illustrate non si applicano alle garanzie contemplate nel sesto comma dell'articolo 38-*bis*. Tale disposizione prevede che *“se successivamente al rimborso viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate, insieme con gli interessi del 5 per cento annuo (percentuale ridotta al 2,75 per cento dal decreto 27 giugno 2003) dalla data del rimborso, a meno che non presti la garanzia prevista nel secondo comma fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo”*.

Si tratta, in sostanza, di una norma di salvaguardia secondo cui, nel caso di emissione di avviso di accertamento o di rettifica a rimborso già avvenuto, il contribuente, in alternativa alla restituzione della somma indebitamente riscossa, può prestare una garanzia o integrare quella in scadenza, per impedire il recupero delle somme rimborsate mediante esecuzione forzata.

La garanzia in esame, che deve essere prestata fino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo, assolve ad una funzione diversa rispetto a quella prevista dal secondo comma, e come tale rimane svincolata dal nuovo termine di durata delle garanzie prestate al momento dell'esecuzione del rimborso.

6 ART. 11 – PREMIO DI QUOTAZIONE IN BORSA

Il *decreto* prevede la concessione di un “premio”, consistente nella riduzione al 20 per cento dell’aliquota dell’imposta sul reddito, alle società le cui “azioni” sono ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato di uno stato membro dell’Unione Europea.

Si ricorda che la disciplina speciale in materia di quotazione dei titoli nei mercati regolamentati è contenuta nel decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, emanato ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52 e nel regolamento di attuazione del medesimo decreto legislativo, concernente la disciplina degli enti emittenti, adottato dalla Consob con delibera n. 11971 del 14 maggio 1999.

L’agevolazione riguarda, quindi, le società i cui titoli partecipativi sono rappresentati da azioni: società per azioni ed in accomandita per azioni.

La riduzione dell’aliquota spetta per il periodo d’imposta nel corso del quale è stata disposta l’ammissione alla quotazione e per i due successivi, a condizione che il provvedimento di ammissione sia emesso dal competente organo di vigilanza successivamente all’entrata in vigore del decreto-legge (2 ottobre 2003) e fino al 31 dicembre 2004.

La norma prevede due ulteriori condizioni:

- le azioni della società non devono essere state precedentemente negoziate in un mercato regolamentato di uno stato membro dell’Unione Europea;
- la società deve effettuare, al fine di ottenere l’ammissione alla quotazione, un’offerta di sottoscrizione di proprie azioni che dia luogo ad un incremento del patrimonio netto non inferiore al 15 per cento del patrimonio netto risultante dal bilancio relativo all’esercizio precedente a quello di inizio dell’offerta, al netto dell’utile di esercizio.

Per effetto di quest’ultima condizione, l’offerta di sottoscrizione di proprie azioni deve essere finalizzata all’ottenimento dell’ammissione alla

quotazione. Nel senso che l'agevolazione compete a quelle società che al momento della richiesta di ammissione alla quotazione non hanno i requisiti richiesti dalla disciplina speciale in materia e l'offerta di sottoscrizione di azioni, che deve comportare, in ogni caso, un incremento del patrimonio netto del 15 per cento, è appunto finalizzata al raggiungimento dei requisiti richiesti.

Ai fini dell'ammissione alla quotazione, si ricorda che gli emittenti di titoli devono avere un patrimonio netto non inferiore a cinque milioni di euro e un numero di azionisti o obbligazionisti superiore a duecento (cfr. regolamento di attuazione n. 11971 del 14 maggio 1999, citato).

In conclusione, restano escluse dall'agevolazione tutte le società che già hanno i requisiti per essere ammesse alla quotazione e che quindi non sono obbligate ad effettuare l'offerta di sottoscrizione di azioni proprie, che dia luogo all'incremento di patrimonio netto richiesto dalla norma, al fine di ottenere l'ammissione alla quotazione.

L'incremento del 15 per cento, richiesto dalla norma, riguarda il patrimonio netto risultante dal bilancio relativo all'esercizio precedente a quello di inizio dell'offerta. Lo stesso incremento conseguente all'offerta di sottoscrizione deve essere rapportato all'ammontare complessivo del capitale sociale e delle riserve esistenti alla data di chiusura dell'esercizio, escluso solo l'utile dell'esercizio medesimo.

Come si legge nella relazione di accompagnamento del provvedimento, tale previsione si pone lo scopo di riconoscere l'agevolazione fiscale sempre che la società provveda a rafforzarsi patrimonialmente in misura adeguata.

Al comma 2 la norma individua poi un limite quantitativo all'agevolazione: per ciascun periodo d'imposta in cui spetta l'agevolazione, il reddito complessivo netto dichiarato, ossia il reddito imponibile al netto delle perdite dei periodi d'imposta precedenti, è assoggettabile all'aliquota ridotta fino ad un massimo di 30 milioni di euro. La quota di reddito imponibile eccedente resta assoggettata all'aliquota ordinaria.

Il comma 3 disciplina l'ipotesi dell'esclusione delle azioni dalla quotazione per effetto di un provvedimento di revoca dell'ammissione alla quotazione delle azioni. In tal caso il diritto al premio di quotazione resta acquisito per i periodi d'imposta chiusi prima della data del provvedimento di revoca della quotazione.

Non pregiudica l'applicazione dell'agevolazione l'eventuale esclusione dalle negoziazioni dei titoli a seguito di richiesta avanzata, ai sensi dell'art. 133 del citato testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, dalla stessa società la quale abbia ottenuto l'ammissione alla quotazione su altro mercato regolamentato italiano o di altro paese dell'Unione Europea.

Ai sensi del comma 4, infine, l'agevolazione in esame e l'agevolazione di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, cosiddetta *dual income tax*, sono alternative. In particolare le disposizioni del citato decreto legislativo restano applicabili su opzione che, ovviamente, potrà risultare dal comportamento concludente della società in sede di dichiarazione dei redditi.

Come si legge anche nella relazione, tale alternatività riguarda solo quei periodi d'imposta tra quelli agevolabili ai sensi della norma in esame in cui potrà trovare ancora applicazione la Dit.

Ai sensi dell'art. 3, comma 3 e dell'art. 4 comma 1, del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, le disposizioni relative alla Dit cessano di avere efficacia dal periodo d'imposta che ha inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004.

Di conseguenza, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'alternatività tra le due agevolazioni, ricorrendone tutti i requisiti di legge, potrà riguardare solo il periodo d'imposta 2003; per i soggetti con periodo non coincidente con l'anno solare, l'alternatività potrà riguardare sia il periodo d'imposta 2002/2003, che termina successivamente all'entrata in vigore del *decreto*, sia il successivo periodo d'imposta 2003/2004.

7 ART. 13 - “DISCIPLINA DELL’ATTIVITÀ DI GARANZIA COLLETTIVA DEI FIDI”

7.1 Premessa.

L’art. 13 del *decreto* riforma in modo sostanziale l’attività di garanzia collettiva dei fidi ed il relativo settore, regolamentando soggetti e attività, nonché il trattamento tributario ai fini delle diverse imposte.

L’attività di garanzia collettiva dei fidi, tradizionalmente svolta da consorzi e società cooperative, si concretizza nella prestazione di garanzie di carattere mutualistico in favore delle imprese consorziate o socie (sin dall’origine rappresentate dalle piccole e medie imprese operanti nei diversi settori economici, quali artigianato, commercio, agricoltura, etc...), al fine di favorirne il finanziamento da parte delle banche e degli altri soggetti operanti nel settore finanziario, in particolare attraverso la riduzione dei tassi di interesse ottenibili dalle singole imprese.

L’attività, svolta dai confidi attraverso l’impiego di risorse provenienti dalle stesse imprese consorziate o socie nonché da enti sostenitori esterni, pubblici e privati, ha avuto nel tempo prevalentemente ad oggetto il rilascio di garanzie reali.

I rilevanti cambiamenti dello scenario economico-finanziario, l’ampliamento dei mercati, la necessità di soddisfare in maniera più flessibile i bisogni finanziari delle piccole e medie imprese, hanno evidenziato la necessità di modernizzare il sistema complessivo dei confidi e altresì di delineare puntualmente il quadro giuridico di riferimento del settore (sino ad oggi in larga parte rimesso all’estensione di normative proprie di altri settori).

L’intervento del legislatore, in particolare, è stato rivolto da un lato al riordino del settore, tramite l’introduzione di una compiuta disciplina dell’attività e dei soggetti, dall’altro a promuovere l’evoluzione dei confidi attraverso la trasformazione in veri e propri enti finanziari, non più necessariamente operanti

attraverso la concessione di garanzie reali, nonché l'attivazione di processi di fusione e trasformazione volti ad incrementarne le dimensioni, la stabilità e il patrimonio.

7.2 Soggetti ed attività.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 13 del *decreto*, i confidi possono operare nella veste giuridica di consorzi con attività esterna, società cooperative, società consortili per azioni, a responsabilità limitata o cooperative e sono costituiti da piccole e medie imprese industriali, commerciali, turistiche e di servizi, da imprese artigiane e agricole, come definite dalla disciplina comunitaria. Possono parteciparvi anche imprese di maggiori dimensioni, nel rispetto dei limiti di cui al comma 9.

Dall'esame delle suddette disposizioni emerge la scelta del legislatore di ampliare la tipologia dei modelli organizzativi adottabili dai confidi rispetto alle tradizionali forme del consorzio e della società cooperativa.

Si segnala, in particolare, il riferimento espresso alle società consortili (di cui all'art. 2615-*ter* del Codice Civile), che costituiscono una evoluzione della tradizionale figura del consorzio verso il modello societario.

Per i consorzi il legislatore del *decreto* ha altresì imposto l'adozione della veste giuridica di "*consorzio con attività esterna*", disciplinato dagli artt. 2612 e segg. del Codice Civile. Trattasi dei consorzi per i quali è formalmente prevista l'istituzione di uffici destinati a svolgere una attività con i terzi ed assoggettati ad una particolare disciplina per quanto riguarda gli aspetti della rappresentanza verso l'esterno e della responsabilità per debiti.

I commi da 12 a 14 stabiliscono i limiti dimensionali del fondo consortile o del capitale sociale dei confidi, della quota di partecipazione di ciascuna impresa nonché del patrimonio netto. In particolare:

- il fondo consortile o il capitale sociale del confidi non può essere inferiore a 100 mila euro, fermo restando per le società consortili il limite minimo previsto dal Codice Civile per la società per azioni

(comma 12);

- la quota di partecipazione di ciascuna impresa consorziata o socia non può essere superiore al 20 per cento rispettivamente del fondo consortile o del capitale sociale del confidi, né inferiore a 250 euro (comma 13). Alla disposizione in esame si ricollega la previsione di cui al comma 17, secondo la quale ai confidi costituiti sotto forma di società cooperativa non si applicano il primo e secondo comma dell'art. 2525 del Codice Civile (come modificato dal decreto legislativo 17 ottobre 2003, n. 6), in materia di valore nominale delle quote e azioni e limite alle quote detenibili;
- il patrimonio netto dei confidi, comprensivo dei fondi rischi indisponibili, non può essere inferiore a 250 mila euro. Di tale ammontare minimo almeno un quinto deve essere costituito da apporti dei consorziati o dei soci o da avanzi di gestione; ai fini del raggiungimento dello stesso si considerano anche i fondi rischi costituiti mediante accantonamenti di conto economico per far fronte a previsioni di rischio sulle garanzie prestate (comma 14).

Particolari disposizioni sono contenute nei commi 15 e 16 nelle ipotesi di riduzione del patrimonio netto del confidi o di riduzione del fondo consortile o capitale sociale per oltre un terzo sotto il minimo previsto.

Oltre ai soggetti, l'art. 13, comma 1, del *decreto* definisce positivamente anche l'attività di garanzia collettiva dei fidi, ovvero *“l'utilizzazione di risorse provenienti in tutto o in parte dalle imprese consorziate o socie per la prestazione mutualistica ed imprenditoriale di garanzie volte a favorirne il finanziamento da parte delle banche e degli altri soggetti operanti nel settore finanziario”*.

Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo i confidi possono svolgere, in aggiunta all'attività di prestazione di garanzia, solo servizi ad essa connessi o strumentali, nel rispetto delle riserve di attività previste dalla legge.

Con riferimento, più specificamente, all'oggetto dell'attività di garanzia collettiva dei fidi si è evidenziato in premessa che i confidi hanno tradizionalmente operato attraverso il rilascio di garanzie reali. Nell'ottica della modernizzazione del sistema, il legislatore ha espressamente previsto l'ampliamento delle tipologie di garanzia che possono essere prestate dai confidi nell'esercizio dell'attività di garanzia collettiva dei fidi; in particolare, ai sensi del comma 3 dell'art. 13, possono essere prestate garanzie personali e reali, possono essere stipulati contratti volti a realizzare il trasferimento del rischio nonché possono essere utilizzati in funzione di garanzia depositi indisponibili costituiti presso i finanziatori delle imprese consorziate o socie.

L'art. 13 prevede altresì la figura dei confidi di secondo grado - cioè i consorzi con attività esterna, le società cooperative, le società consortili per azioni, a responsabilità limitata o cooperative, costituiti a loro volta da confidi ed eventualmente da imprese consorziate o socie di questi ultimi o da altre imprese - che svolgono l'attività in favore dei confidi di primo grado, delle imprese ad essi aderenti e delle imprese consorziate o socie di questi ultimi (commi 1 e 4).

Uno specifico richiamo deve essere effettuato alla disposizione di cui al comma 29 dell'art. 13, che consente l'esercizio dell'attività bancaria in forma di società cooperativa a responsabilità limitata anche alle banche che, in base al proprio statuto, esercitano prevalentemente attività di garanzia collettiva dei fidi a favore dei soci. Tale disposizione costituisce una deroga espressa all'art. 28 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, ai sensi del quale l'esercizio dell'attività bancaria da parte di società cooperative è riservato alle banche popolari e alle banche di credito cooperativo.

La denominazione di tali banche deve contenere l'espressione "confidi", "garanzia collettiva dei fidi", o entrambe, e le stesse sono assoggettate alle disposizioni di cui al medesimo decreto, richiamate dal comma 30. L'emanazione di disposizioni attuative relativamente ai commi 29 e 30 è rimessa alla Banca d'Italia.

Si ricorda, infine, che ai sensi del comma 10, l'attività dei confidi può essere sostenuta anche da enti pubblici e privati e da imprese di maggiori dimensioni che non possono farne parte, attraverso la corresponsione di contributi e la prestazione di garanzie purché non finalizzati a singole operazioni.

7.3 Fondi di garanzia interconsortile. Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28 dell'articolo 13.

Nell'ambito del complessivo sistema dei confidi e dell'attività di garanzia collettiva dei fidi, il legislatore ha altresì disciplinato positivamente la figura dei "fondi di garanzia interconsortile", cioè di fondi istituiti dai confidi con la finalità di prestare controgaranzie e cogaranzie ai confidi medesimi.

In particolare, l'art. 13, comma 20, prevede la possibilità di istituire detti fondi - anche per il tramite delle associazioni nazionali di rappresentanza - per i confidi che riuniscono complessivamente non meno di 15 mila imprese e garantiscono finanziamenti complessivamente non inferiori a 500 milioni di euro.

Ai fini delle disposizioni di cui al comma 20, il legislatore ha indicato diversi limiti dimensionali per i confidi costituiti da cooperative e loro consorzi; questi ultimi, infatti, devono associare complessivamente non meno di 5 mila imprese e garantire finanziamenti complessivamente non inferiori a 300 milioni di euro.

I fondi di garanzia interconsortile sono gestiti a loro volta da società consortili per azioni o a responsabilità limitata (con i requisiti specificamente indicati al comma 21 dell'art. 13) e sono alimentati dai contributi obbligatori versati annualmente dai confidi aderenti (nella misura dello 0,5 per mille dei finanziamenti complessivamente garantiti e con le modalità di cui al comma 22), nonché dai contributi liberamente versati dai confidi medesimi e da soggetti terzi, pubblici e privati.

Per i confidi che non aderiscono ad un fondo interconsortile - con l'eccezione dei confidi operanti nel settore agricolo, come esposto nel prosieguo - il versamento annuale di una quota pari allo 0,5 per mille dei finanziamenti

complessivamente garantiti deve essere effettuato al Ministero dell'Economia e delle Finanze, e confluisce nelle entrate del bilancio dello Stato.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze tali somme vengono poi annualmente assegnate ai Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28. Trattasi, in particolare, dei fondi di garanzia di cui al comma 100 dell'art. 2 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, lettere a) e b), cioè rispettivamente il fondo di garanzia per le piccole e medie imprese costituito presso il Mediocredito Centrale S.p.a. (di cui è previsto dal medesimo comma 25 del *decreto* il conferimento in una società per azioni di nuova costituzione) ed il fondo centrale di garanzia istituito presso l'Artigiancassa S.p.a.

Come anticipato, fanno eccezione i confidi operanti nel settore agricolo, la cui base associativa è per almeno il 50 per cento composta da imprenditori agricoli, di cui all'art. 2135 del Codice Civile; detti confidi versano annualmente la quota alla Sezione speciale del Fondo interbancario di garanzia, di cui all'articolo 21 della legge 9 maggio 1975, n. 153 e successive modificazioni.

Il trattamento tributario dei contributi versati, disciplinato dal comma 24 dell'art. 13, è oggetto di specifica trattazione nel successivo punto 4.1.4.

Sempre con riferimento ai fondi in esame si segnala la disposizione di cui al comma 19 dell'art. 13, ai sensi della quale l'obbligo di devoluzione del patrimonio sociale in caso di scioglimento previsto per le società cooperative a mutualità prevalente dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 2514 del Codice Civile (come modificato dalla riforma delle società) deve intendersi riferito al fondo di garanzia interconsortile cui il confido aderisce o, in mancanza, ai Fondi di Garanzia di cui sopra.

Si evidenzia, infine, che per espressa previsione del comma 19 sopra citato, per i confidi costituiti sotto forma di società cooperative non trovano applicazione le disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 2545-*quater*, del Codice Civile (come modificato dal decreto legislativo n. 6 del 2003), che impone la corresponsione di una quota degli utili netti annuali ai fondi mutualistici per la promozione e sviluppo della cooperazione, nella misura e con le modalità

previste dalla legge (attualmente pari al 3 per cento degli utili annuali) nonché l'art. 11 della richiamata legge n. 59 del 1992, concernente l'istituzione e la gestione dei Fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione costituiti dalle associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo.

7.4 Disposizioni di carattere fiscale: a) imposte sui redditi.

7.4.1 Qualificazione dei confidi.

Il comma 45 dell'art. 13 statuisce che *“Ai fini delle imposte sui redditi i confidi, comunque costituiti, si considerano enti commerciali”*.

In seguito all'entrata in vigore della suddetta disposizione, pertanto, i confidi assumono la qualifica di enti commerciali di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e, conseguentemente, devono essere assoggettati al relativo regime sia sotto il profilo del trattamento tributario (ed in particolare delle modalità di determinazione del reddito complessivo) sia degli adempimenti formali.

Si evidenzia in merito che la disposizione in esame si riferisce a tutti i confidi, qualunque sia la veste giuridica assunta; devono, pertanto, essere considerati in ogni caso enti commerciali anche i confidi costituiti come consorzi.

7.4.2 Determinazione del reddito d'impresa dei confidi.

Alla qualificazione dei confidi quali enti commerciali (punto 9.4.1.), consegue l'applicazione dell'art. 73 del TUIR, secondo il quale il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa e si determina secondo le disposizioni di cui alla sezione I del Capo II del TUIR medesimo.

In particolare, l'art. 83 del TUIR dispone che detto reddito si determina apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel TUIR medesimo.

Il comma 46, secondo capoverso, dell'art. 13 introduce una deroga al suddetto art. 83 statuendo che *“Il reddito d'impresa è determinato senza apportare al risultato netto del conto economico le eventuali variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel Titolo I, capo VI, e nel Titolo II, capo II, del testo unico delle imposte sui redditi ...”*. Per effetto delle modifiche apportate al DPR n. 917 del 1986 dal citato decreto legislativo n. 344 del 2003, il riferimento operato dalla suddetta disposizione deve intendersi ai criteri di cui all'attuale Sezione I del Capo II del TUIR.

Ne consegue che, per i confidi, non assumono rilevanza gli imponibili derivanti dalle variazioni fiscali in aumento apportate al risultato d'esercizio.

7.4.3 Trattamento tributario degli avanzi di gestione.

Il comma 46 dell'art. 13 detta altresì disposizioni in materia di tassazione degli avanzi di gestione dei confidi.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi del comma 18 del medesimo art. 13, è vietato ai confidi distribuire avanzi di gestione di ogni genere e sotto qualsiasi forma alle imprese consorziate o socie, e ciò anche in caso di scioglimento del consorzio, della cooperativa o della società consortile, ovvero di recesso, decadenza o esclusione o morte del consorziato o del socio.

Il comma 46 dispone che *“Gli avanzi di gestione accantonati nelle riserve e nei fondi costituenti il patrimonio netto dei confidi concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva o il fondo sia utilizzato per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o dall'aumento del fondo consortile o del capitale sociale”*.

Ai sensi della disposizione in esame, pertanto, gli avanzi di gestione maturati dai confidi ed accantonati nelle riserve e nei fondi costituenti il

patrimonio netto concorrono alla formazione del reddito dei confidi medesimi solo qualora detti fondi e riserve siano utilizzati per finalità diverse dalla copertura delle perdite di esercizio o dall'aumento del fondo consortile o del capitale sociale.

7.4.4 Trattamento tributario delle quote di partecipazione al fondo consortile e al capitale sociale dei confidi e dei contributi versati ai confidi dalle imprese consorziate o socie e da terzi.

Il comma 49 dell'art. 13 dispone che le quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale dei confidi, comunque costituiti, nonché i contributi versati ai confidi medesimi, costituiscono per le imprese consorziate o socie oneri contributivi ai sensi dell'art. 64, comma 4, del TUIR (a seguito della riforma operata dal d.lgs. n. 344 del 2003, art. 99, comma 3).

Detta disposizione prevede che *“I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione”*.

Pertanto, le imprese consorziate o socie possono dedurre dal reddito, nell'esercizio in cui sono corrisposti (e quindi secondo il principio di cassa), le quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale dei confidi cui aderiscono ed i contributi versati ai confidi medesimi.

Si precisa al riguardo che tali oneri sono deducibili per le imprese consorziate o socie, per l'ammontare complessivo, se e nella misura in cui siano dovuti in base a formale deliberazione dell'organo competente del relativo confidi.

Lo stesso trattamento tributario trova applicazione anche ai contributi corrisposti ai confidi per sostenerne l'attività e non finalizzati a singole operazioni, da parte delle imprese e dagli enti di cui al comma 10 dell'art. 13, cioè enti pubblici e privati e imprese di maggiori dimensioni che non possono farne parte. In tal caso, tuttavia, la deducibilità non è totale, ma limitata ad un ammontare complessivo non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa

dichiarato dai soggetti eroganti, ne è subordinata alla formale deliberazione dell'organo competente del relativo confidi.

7.4.5 Trattamento tributario dei contributi versati ai fondi di garanzia interconsortile ed ai Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28 dell'articolo 13, nonché delle quote versate al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il comma 24 dell'art. 13 disciplina il trattamento tributario ai fini delle imposte sui redditi dei contributi versati, dai confidi e da terzi, ai fondi di garanzia interconsortile ed ai Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28 dell'articolo 13, nonché delle quote versate al Ministero dell'Economia e delle Finanze (di cui al precedente punto).

Ai sensi della disposizione in esame i suddetti contributi, sia obbligatori sia liberamente versati, sono ammessi in deduzione dal reddito dei confidi eroganti nell'esercizio di competenza.

Analogamente sono deducibili dal proprio reddito nell'esercizio di competenza i contributi liberamente destinati ai medesimi Fondi da parte di terzi.

Per quanto riguarda, invece, le società di gestione dei fondi di garanzia interconsortile e dei Fondi di Garanzia di cui ai commi 25 e 28, i contributi ricevuti ai sensi delle disposizioni sopra richiamate non concorrono alla formazione del reddito.

7.4.6 Operazioni di trasformazione e fusione dei confidi. Trattamento tributario dei fondi in sospensione d'imposta.

Il comma 50 dell'art. 13 prevede che “*Ai fini delle imposte sui redditi le trasformazioni e le fusioni effettuate tra confidi ai sensi dei commi 38, 39, 40, 41, 42 e 43 non danno luogo in nessun caso a recupero a tassazione dei fondi in sospensione d'imposta dei confidi che hanno effettuato la trasformazione o partecipato alla fusione*”.

La disposizione in esame contiene una deroga ai principi generali contenuti nell'attuale articolo 172 del TUIR.

Detta norma al comma 5 prevede, infatti, l'obbligo per la società risultante dalla fusione o la società incorporante di ricostituire nel proprio bilancio i fondi in sospensione d'imposta iscritti nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate. In mancanza di ricostituzione, tali fondi concorrono a formare il reddito della nuova società nel primo esercizio chiuso dopo la fusione. Restano esclusi dalla suddetta previsione i fondi tassabili solo in caso di distribuzione, per i quali il presupposto della tassazione si verifica solo in caso di distribuzione dell'avanzo da fusione o di distribuzione del capitale ai soci.

Per effetto della previsione di cui al comma 50 dell'art. 13, invece, i fondi in sospensione d'imposta dei confidi che hanno effettuato la trasformazione o partecipato alla fusione non danno in ogni caso luogo a tassazione, anche in presenza delle condizioni cui l'art. 172 del TUIR subordina la concorrenza degli stessi alla formazione del reddito.

In altre parole per quanto riguarda le fusioni, in base a tale disposizione, le vicende relative ai fondi in sospensione d'imposta non determinano in nessun caso un recupero a tassazione di materia imponibile: non vi è alcun obbligo di ricostituire tali fondi nel bilancio del soggetto risultante dalla fusione o incorporante, né è tassabile la distribuzione dell'avanzo di fusione e/o l'eccedenza di aumento di capitale sociale su cui l'art. 172 del TUIR trasferisce la sospensione d'imposta, né è tassabile la riduzione di capitale esuberante dell'incorporante corrispondente ai quei fondi in sospensione d'imposta previamente imputati dall'incorporata prima della fusione al proprio capitale sociale.

7.5 Segue: b) Imposta regionale sulle attività produttive.

Il comma 47 dell'art. 13 statuisce che ai fini dell'IRAP “*i confidi, comunque costituiti, determinano in ogni caso il valore della produzione netta*

secondo le modalità contenute nell'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni".

Contestualmente, il comma 60 dell'art. 13 elimina dal testo previgente del comma 1 dell'art. 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997 il richiamo espresso ai consorzi di garanzia fidi di primo e secondo grado.

Il richiamato art. 10, comma 1, disciplina le modalità di determinazione della base imponibile IRAP per gli enti privati non commerciali che svolgono esclusivamente attività non commerciale; ai sensi di tale disposizione la base imponibile è determinata secondo il sistema cosiddetto "retributivo", cioè è costituita dall'ammontare delle somme relative a prestazioni di lavoro di qualunque tipo, quali:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'attuale art. 50 del TUIR (già art. 47);
- compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'attuale art. 53, comma 2, lettera a), del TUIR (già art. 49, comma 2, lettera a);
- compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 67, comma 1, lettera l), del TUIR (già art. 81, comma 1, lettera l).

Riguardo alla disposizione di cui al comma 47 in esame si evidenzia che il riferimento espresso al solo comma 1 dell'art. 10 del decreto legislativo n. 446 del 1997 esclude l'applicabilità ai confidi del regime cosiddetto "misto" riservato agli enti privati non commerciali che svolgono anche attività commerciale, i quali, ai sensi del comma 2 dell'art. 10 citato, determinano la base imponibile relativa alle attività commerciali secondo le regole proprie delle società commerciali, di cui all'art. 5 del medesimo.

7.6 Segue: c) Imposta sul valore aggiunto.

Il comma 48 dell'art. 13 statuisce che *“Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non si considera effettuata nell'esercizio di imprese l'attività di garanzia collettiva dei fidi”*.

Al riguardo si evidenzia che non si rilevano novità rispetto alla normativa previgente; l'attività di prestazione di garanzie mutualistiche, infatti, a seguito di diversi provvedimenti succedutisi nel tempo, è stata considerata comunque non rilevante ai fini dell'IVA.

Un primo intervento è contenuto nel comma 4 dell'art. 19 della legge 12 agosto 1977, n. 675 (concernente *“Provvedimenti per il coordinamento della politica industriale, la ristrutturazione, la riconversione e lo sviluppo del settore”*), ai sensi del quale *“L'attività di prestazione di garanzie mutualistiche esercitata dai consorzi e dalle cooperative di cui al primo comma del presente articolo, non costituisce attività commerciale agli effetti dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Successivamente, con DPR 29 gennaio 1979, n. 24 e con DPR 31 marzo 1979, n. 94, è stato modificato il quinto comma del richiamato art. 4 del DPR n. 633 del 1972, inserendo tra le attività che non sono considerate commerciali *“la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche”*.

La suddetta attività, in quanto fuori dal campo di applicazione dell'IVA, non è soggetta agli obblighi di rilevazione di cui al titolo II del DPR n. 633 del 1972.

Si evidenzia, infine, che, per espressa previsione normativa, la non rilevanza ai fini dell'IVA concerne soltanto l'attività di garanzia collettiva dei fidi; non rientrano, invece, nella previsione di cui al comma 48 dell'art. 13 le eventuali ulteriori e diverse attività poste in essere dai confidi, come individuate dal comma 2 dell'art. 13 medesimo, cioè i servizi connessi o strumentali a tale attività, e dal comma 29, riguardante l'esercizio dell'attività bancaria da parte dei confidi.

7.7 Segue: d) Imposta di registro.

Il comma 51 dell'art. 13 prevede che “*Le fusioni sono soggette all'imposta di registro in misura fissa*”.

Trattasi delle operazioni di fusione di cui al comma 39 dell'art. 13, che possono essere realizzate tra confidi, comunque costituiti, ed alle quali possono altresì partecipare società, associazioni, anche non riconosciute, fondazioni e consorzi diversi dai confidi, purché il consorzio o la società incorporante o che risulta dalla fusione sia un confido o una banca di credito cooperativo (come disciplinata dal comma 29).

Dette operazioni sono, quindi, assoggettate all'imposta di registro in misura fissa (attualmente €129,11), in conformità alla previsione di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), della Tariffa parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

La previsione di cui al comma 51 non trova applicazione alle altre operazioni previste dall'art. 13 del *decreto*, che restano, pertanto, assoggettate a tassazione secondo le ordinarie previsioni di cui al DPR n. 131 del 1986 e Tariffa allegata.

8 ART. 20 - AGEVOLAZIONI FISCALI A FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO E DELLE ONLUS

L'articolo 20 del *decreto* apportando modifiche al comma 1 dell'articolo 96 della legge 21 novembre 2000, n. 342, ha introdotto una nuova modalità per fruire del contributo per l'acquisto, da parte delle associazioni di volontariato e delle ONLUS, di autoambulanze e di beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari, in alternativa a quella contenuta nella prima parte del comma 1 dell'art. 96 della citata legge n. 342 del 2000.

La prima parte del comma 1 dell'art. 96 citato prevede l'erogazione di un contributo a carico del Fondo nazionale per le politiche sociali. I criteri e modalità per la concessione e l'erogazione del contributo sono stati definiti con il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali n. 388 del 28 agosto 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 250 del 26 ottobre 2001.

Con l'art. 20 del *decreto* è stata introdotta la possibilità di conseguire il predetto contributo *“nella misura del venti per cento del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticata dal venditore. Il venditore recupera le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*.

Si precisa che la riduzione del 20 per cento del prezzo deve essere applicata sul prezzo complessivo di acquisto al netto dell'IVA.

Esempio di calcolo:

Imponibile (prezzo complessivo d'acquisto): 100.000 euro

IVA relativa : 20.000 euro

Totale: 120.000 euro

Contributo ex art. 20 D.L. 269: 20.000 euro (100.000 x 20%)

Importo dovuto dall'acquirente: 100.000 euro

Il venditore recupererà le somme corrispondenti alla riduzione praticata mediante compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante “*Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni*”.

Si precisa che la riduzione del 20 per cento del prezzo complessivo può essere applicata anche in caso di acquisizione mediante contratti di leasing delle autoambulanze e dei beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari. Ciò in conformità a quanto previsto dall'art. 3 del decreto del Ministro del lavoro e politiche sociali del 28 agosto 2001, n. 388, secondo cui la concessione del contributo a carico del Fondo nazionale per le politiche sociali è prevista anche per l'acquisizione dei beni ivi menzionati mediante contratto di leasing.

In tal caso la riduzione del 20% andrà calcolata sul prezzo di acquisto del bene da parte della società di *leasing*.

Ai fini della fruizione del beneficio è necessario che nell'atto di acquisto sia espressamente previsto che il bene acquistato verrà consegnato dal fornitore all'associazione di volontariato (iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266) o alla ONLUS con la quale la società acquirente abbia preventivamente stipulato il contratto di leasing.

Si precisa inoltre che la consegna del bene deve essere provata attraverso apposito verbale di consegna, sottoscritto da tutte le parti, ivi compresa la società di leasing.

La riduzione del prezzo deve essere operata sul prezzo di cessione del bene dal fornitore alla società di leasing, al netto dell'IVA.

Si precisa che nella fattura, oltre che alla norma agevolativa di cui all'art. 20 del decreto-legge n. 269 del 2003, dovrà essere indicata la denominazione dell'ente utilizzatore.

Si fa presente che mentre il contributo previsto dalla prima parte del comma 1 dell'art. 96 della legge n. 342 del 2000 è utilizzabile per l'acquisto, oltre che delle ambulanze, anche di beni strumentali, ad esclusione dei beni immobili, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di utilità sociale che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni, l'agevolazione introdotta dall'articolo 20 del *decreto* è utilizzabile solamente per l'acquisto di autoambulanze, allestite delle attrezzature necessarie all'uso cui le stesse sono destinate, e di beni mobili iscritti in pubblici registri destinati ad attività antincendio da parte dei vigili del fuoco volontari.

Per quanto riguarda gli adempimenti a carico dei venditori, nella fattura di vendita deve essere fatto esplicito riferimento alla norma agevolativa di cui all'articolo 20 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Si ricorda che con risoluzione n. 18/E del 19 febbraio 2004, al fine di consentire la compensazione delle somme sopra individuate, è stato istituito il seguente codice tributo: "6769" denominato "Credito d'imposta per la vendita di autoambulanze e di beni mobili registrati destinati ad attività antincendio - Articolo 20 del decreto-legge 30 settembre 2003 n. 269, come modificato dalla legge 24 novembre 2003, n. 326". Nella compilazione del modello di versamento "F24" il codice tributo sopra menzionato deve essere esposto nella "Sezione Erario", con l'indicazione dell'anno in cui si effettua la compensazione.

9 ART. 21 - ASSEGNO PER OGNI SECONDO FIGLIO E INCREMENTO DEL FONDO NAZIONALE PER LE POLITICHE SOCIALI

L'articolo 21 detta disposizioni in materia di *“assegno per ogni secondo figlio e incremento del Fondo nazionale per le politiche sociali”*.

La disposizione prevede che per ogni figlio nato dal 1° dicembre 2003 al 31 dicembre 2004, secondo od ulteriore per ordine di nascita, e per ogni figlio adottato nel medesimo periodo venga concesso un assegno pari a 1.000 euro alle donne residenti, cittadine italiane o comunitarie.

L'assegno in argomento viene concesso dai comuni, i quali devono informare gli interessati, al momento in cui procedono all'atto dell'iscrizione all'anagrafe dei nuovi nati, di verificare il possesso dei requisiti per poter ottenere l'agevolazione. All'erogazione dell'assegno provvede l'INPS, sulla base dei dati forniti dai comuni.

Si ritiene che l'assegno, non concretizzando un'erogazione riconducibile alle categorie di cui all'art. 6 del TUIR, non costituisca reddito per la percipiente.

Per quanto riguarda il requisito della residenza fiscale nel territorio dello Stato, valgono le disposizioni contenute nell'articolo 2 del Tuir, secondo le quali *“Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

E' prevista l'emanazione di uno o più decreti del Ministero del Lavoro di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze per la definizione delle modalità attuative dell'erogazione dell'assegno in oggetto.

10 ART. 24 - PROROGA DELL'AGEVOLAZIONE IVA PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE

L'art. 24 del *decreto* proroga al 31 dicembre 2003 il termine di vigenza dell'agevolazione concernente l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Tale agevolazione, inizialmente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e successive modificazioni, era stata prorogata da ultimo al 30 settembre 2003 dall'art. 2, comma 6, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002.

Si fa presente, da ultimo, che il decreto legge 24 dicembre 2003, n. 355, recante *proroga di termini previsti da disposizioni legislative*, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, ha ulteriormente prorogato la previsione agevolativa in materia di IVA.

In particolare, l'art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d. l. n. 355/03, stabilisce la proroga per gli anni 2004 e 2005 delle agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative alle prestazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2004.

Poiché la norma da ultimo citata, introdotta nel d.l. n. 355/03 dalla legge di conversione, pubblicata nella G. U. n. 48 del 27 febbraio 2004, fa espresso riferimento alle *'prestazioni...fatturate dal 1° gennaio 2004'*, l'efficacia della stessa può estendersi anche ai lavori per i quali le fatture siano state emesse nel periodo dal 1° gennaio al 27 febbraio 2004.

In relazione a tali operazioni, il soggetto realizzatore dei lavori ha la facoltà di rettificare l'originaria fatturazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In tale ipotesi, attraverso l'emissione di una nota di accredito, l'impresa che ha eseguito i lavori può restituire al committente la somma corrispondente

alla differenza tra l'imposta originariamente pagata e quella minore risultante dall'applicazione dell'aliquota del 10 per cento.

Si fa presente che la procedura di cui al richiamato art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, può essere utilizzata anche nell'ipotesi in cui il committente dei lavori non rivesta la qualità di soggetto d'imposta.

Si ritiene che non operi il limite temporale di un anno dell'effettuazione dell'operazione, prevista dal terzo comma del richiamato art. 26, in quanto nell'ipotesi in esame la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che, al momento dell'emissione della fattura, l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 20 per cento.

Si segnala per completezza che l'art. 24 del d.l. n. 269/03 e l'art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d.l. n. 355/03 in commento prorogano il beneficio dell'aliquota IVA ridotta esclusivamente per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, lasciando immutato al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell'IVA agevolata per le prestazioni di assistenza domiciliare di cui all'art. 7, comma 1, lett. a) della legge n. 488/99 sopra citata.

11 ART. 34 - PENALITÀ A CARICO DEI SOGGETTI CONVENZIONATI

L'articolo 34, commi 4 e 6-*bis*, del *decreto* prevede la definizione delle violazioni commesse da soggetti convenzionati che:

- abbiano trasmesso tardivamente o in modo errato, per via telematica, le dichiarazioni ricevute fino al 31 dicembre 2002 (comma 4), ovvero
- abbiano tardivamente inviato i dati riepilogativi delle somme riscosse, o non abbiano versato gli importi incassati (comma 6-*bis*).

Possono avvalersi della procedura definitoria di cui al comma 4 i soggetti convenzionati di cui all'articolo 3, commi 1 e 11, del DPR n. 322 del 1998, vale a dire le banche convenzionate e gli uffici postali.

La definizione delle irregolarità avviene mediante un pagamento ridotto nella misura del 10 per cento delle penalità previste a carico di tali soggetti. A norma del comma 6, sono escluse dalla definizione le penalità già versate al 26 novembre 2003, data in cui è entrata in vigore la legge 24 novembre 2003, n. 326 (pubblicata nella gazzetta ufficiale 25 novembre 2003, n. 182/L), di conversione del *decreto*.

Oggetto di definizione sono le violazioni stabilite con decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 21 luglio 1998, che ha approvato le convenzioni tra il Ministero delle finanze e l'ABI e tra il Ministero delle finanze e la Poste italiane S.p.a..

Si ricorda, in particolare, che l'articolo 16 delle richiamate convenzioni prevede l'applicazione di una penale la cui misura varia in funzione dello scostamento tra margine di errore tollerabile e margine di errore accertato.

La definizione di cui al comma 4 è stata estesa, ai sensi dell'articolo 2, comma 60 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria per il 2004), anche alle sanzioni irrogate nei confronti dei soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) (“iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro”), b) (“soggetti iscritti

alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria”), ed e) (“altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”) del citato DPR n. 322 del 1998.

Ai sensi del richiamato articolo 2, comma 60, della legge finanziaria per il 2004, tali soggetti possono beneficiare della riduzione al dieci per cento della sanzione minima prevista dall'articolo 7-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che prevede in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati, la sanzione amministrativa da lire un milione (euro 516) a lire dieci milioni (euro 5.164).

Per poter beneficiare delle disposizioni sopra richiamate, ai sensi dei commi 5, il versamento delle penalità ridotte deve essere effettuato, per le penalità non ancora contestate alla data del 26 novembre (data di entrata in vigore della legge di conversione del *decreto*), entro dieci giorni dalla notifica dell'invito al pagamento da parte dell'Agenzia delle entrate. Per le penalità già contestate il versamento andava effettuato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ossia entro il 27 dicembre 2003, considerato che il 26 dicembre cadeva in un giorno festivo.

Il comma 6-*bis*, invece, consente di definire le penalità a carico di banche convenzionate ed uffici postali, previste dai commi 5 e 6 dell'articolo 19 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241 e dal comma 2 dell'articolo 1 del decreto legislativo 22 febbraio 1999, n. 37, per il ritardato invio dei dati riepilogativi delle somme riscosse e per il mancato versamento degli importi incassati entro 31 dicembre 2002.

Si rammenta che le banche e gli uffici postali, incassate le somme dovute dal contribuente e ricevuta la delega di pagamento, devono, entro cinque giorni lavorativi, provvedere al riversamento all'erario degli importi riscossi al netto dei

compensi dovuti, secondo quanto disposto dagli articoli 21 e 24 del decreto legislativo 241 del 1997 e dal D.M. 2 novembre 1998.

La definizione avviene, analogamente a quanto previsto dal comma 4, mediante il pagamento delle penalità nella misura ridotta del 10 per cento. Il versamento deve essere effettuato entro i medesimi termini previsti dal comma 5, precedentemente illustrati.

Si fa infine presente che, secondo quanto disposto dal comma 6-*quater*, non si fa luogo alla restituzione delle penalità già versate dalle banche o dagli uffici delle Poste Italiane Spa al 26 novembre 2003.

12 ART. 35 - MODIFICHE AL REGIME IVA PER LE CESSIONI DI ROTTAMI FERROSI

12.1 Premessa

L'articolo 35 del decreto legge n. 269 del 2003, modificato dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, in sostituzione del previgente regime IVA delle cessioni dei rottami e altri materiali di recupero contenuto nell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, introduce un regime speciale di imponibilità che prevede l'applicazione del meccanismo del cosiddetto *reverse-charge*.

Tale meccanismo individua nel cessionario il debitore d'imposta, prevedendo in capo al cedente l'obbligo di fatturazione senza addebito d'imposta, e in capo al cessionario l'obbligo di integrare la fattura stessa con l'ammontare dell'imposta.

Si evidenzia che l'articolo 35 del decreto legge n. 269 del 2003, come modificato dalla legge n. 326 del 2003, ha riformulato, tenendo conto della precedente soppressione del comma 7, dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, il settimo (*ex ottavo*) e l'ottavo (*ex nono*) comma e ha abrogato il nono (*ex decimo*) e decimo (*ex undicesimo*) comma dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, prevedendo l'assoggettamento generalizzato all'imposta delle cessioni dei rottami e dei materiali di recupero individuati nei citati commi settimo (*ex ottavo*) e ottavo (*ex nono*) dell'articolo 74.

Per garantire coerenza al sistema e, in particolare, per adeguare la disciplina delle detrazioni dell'imposta relativa ai beni e ai servizi importati ed agli acquisti intracomunitari, l'articolo 35 del decreto legge in esame ha modificato l'articolo 19, comma 3, lettera e) e l'articolo 70, quinto comma del DPR n. 633 del 1972.

Infine, allo scopo di armonizzare le norme vigenti con le nuove disposizioni, il citato articolo 35 ha soppresso il primo comma, lettera *c-bis*,) dell'articolo 68 del DPR n. 633 del 1972, in cui si prevedeva che le importazioni

dei materiali in argomento non erano soggette ad IVA, ed ha modificato l'articolo 42, comma 1, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, laddove, parimenti, si disponeva la non assoggettabilità ad imposizione degli acquisti intracomunitari di rottami e materiali di recupero.

12.2 Regime previgente

Il regime IVA delle cessioni di rottami e di altri materiali di recupero è stato disciplinato in origine mediante l'introduzione, nell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, di un'apposita disposizione che prevedeva che questo tipo di cessioni fossero effettuate "*senza pagamento dell'imposta*" (cfr articolo 1, comma 10, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17). Tale disposizione è stata più volte modificata (cfr articolo 21, comma 16, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 1, comma 1, lettera g) del decreto legislativo 23 marzo 1998, n. 56, articolo 31 della legge 23 dicembre 2000, n. 388) con adozione, da ultimo, di un regime che, in virtù di espressa autorizzazione della Commissione Europea all'adozione di misure derogatorie alla VI direttiva CEE, poteva essere utilizzato fino al 31 dicembre 2003

In particolare, come illustrato nella circolare 2 agosto 1999, n. 165, cui si rinvia, il previgente articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, prevedeva una diversa disciplina dei regimi impositivi e dei relativi adempimenti contabili in relazione ai seguenti elementi:

- l'oggetto delle cessioni - i materiali ferrosi e altri materiali di recupero erano distinti dai materiali non ferrosi;
- i soggetti coinvolti – i raccoglitori e rivenditori con sede fissa che hanno come oggetto dell'attività propria d'impresa le cessioni di rottami e altri materiali di recupero erano distinti da quelli non dotati di sede fissa e dalle imprese che esercitano tale attività solo in via occasionale;

- l'ammontare delle cessioni effettuate - i raccoglitori e rivenditori di materiali ferrosi e di recupero dotati di sede fissa potevano applicare il regime speciale solo se l'ammontare delle cessioni nell'anno precedente non fosse stato superiore a 1.032.913,80 euro.

Tale regime di non applicabilità dell'imposta non poteva essere adottato nel caso in cui l'operatore avesse esercitato l'opzione per il regime ordinario, ovvero quando fosse stato superato l'ammontare delle cessioni sopra indicato.

12.3 L'attuale regime di reverse-charge

L'articolo 74, commi settimo (*ex ottavo*) e ottavo (*ex nono*), del citato DPR n. 633 del 1972, così come riformulato dall'articolo 35, disciplina ora in modo uniforme le cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi e di altri materiali di recupero, sia se operate da "raccoglitori e rivenditori" con o senza sede fissa (indipendentemente dall'ammontare delle cessioni effettuate nell'anno precedente), sia se realizzate da imprese diverse dai "raccoglitori e rivenditori".

12.3.1 Ambito oggettivo

A seguito delle novità introdotte con l'articolo 35, i materiali cui si applica lo speciale meccanismo del *reverse-charge*, elencati nei commi settimo (*ex ottavo*) e ottavo (*ex nono*) dell'articolo 74, sono:

- 1) le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura;
- 2) le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:
 - a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forniture (v.d. 72.01);

- b) ferro-leghe (v.d. 72.02);
 - c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima di peso, di 99,94% in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03);
 - d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05);
- 3) le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996:
- a) rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03);
 - b) nichel greggio, anche in lega (v.d.75.02);
 - c) alluminio greggio, anche in lega (v.d. 76.01);
 - d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01);
 - e) zinco greggio anche in lega (v.d.79.01);
 - e-*bis*) stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01);
 - e-*ter*) filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (v.d. 7408.11);
 - e-*quater*) filo di alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri (v.d. 7605.11);
 - e-*quinquies*) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a 7 millimetri (v.d. 7605.21);
 - e-*sexies*) barre di ottone (v.d. 7407.21).

Si evidenzia che alle cessioni dei beni di cui al punto 1) si applica il meccanismo del *reverse-charge* sempreché gli stessi beni necessitano di un'ulteriore fase di lavorazione e trasformazione e non siano utilizzabili di per sé secondo l'ordinaria destinazione.

Nel nuovo regime IVA rientrano, altresì, le cessioni di prodotti editoriali rimasti invenduti, privi di valore intrinseco ed effettuate nei confronti di raccoglitori o rivenditori di carta da macero, al fine di una successiva trasformazione e riutilizzazione (cfr. risoluzione del 15 luglio 2002, n. 231).

Si rileva che il nuovo trattamento IVA delle cessioni dei materiali di recupero sopra elencati si applica, inoltre:

- alle prestazioni di trasporto rese direttamente dal cedente “per suo conto e a proprie spese”, ai sensi dell’articolo 12 del DPR n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione 13 novembre 1987, n. 460432);
- alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d’opera, di appalto e simili forniti dal committente ai sensi dell’articolo 16, comma 3 dello stesso DPR n. 633 del 1972 che hanno per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi di cui all’articolo 74, ottavo (*ex nono*) comma, del DPR n. 633 del 1972.

12.4 Soggetti interessati

La nuova disciplina impositiva si applica alla generalità degli operatori del settore, non avendo più rilevanza le diverse modalità con cui l’attività è organizzata: a seguito dell’abrogazione dei commi nono (*ex decimo*) e decimo (*ex undicesimo*) dell’articolo 74 scompare la distinzione tra “raccoltori e rivenditori” che operano con una sede fissa o in forma ambulante, e la qualificazione degli operatori in relazione all’ammontare delle cessioni effettuate.

A decorrere dal 2 ottobre 2003 (data di entrata in vigore del *decreto*), infatti, sia per i “raccoltori e rivenditori” di materiali di recupero, sia per le imprese che esercitano tale attività in via occasionale, è prevista l’applicazione di un solo regime d’imponibilità, basato sul meccanismo del *reverse-charge*.

Le cessioni dei rottami ferrosi e non ferrosi e di altri materiali di recupero a clienti privati ed a coloro che non sono soggetti passivi d’imposta nazionali, invece, seguono le ordinarie regole di addebito di imposta da parte dei cedenti.

Al contrario, la cessione di tali beni effettuata da un privato non è soggetta a Iva per carenza del presupposto soggettivo in capo al cedente, che, appunto, non è soggetto passivo d’imposta.

12.4.1 Adempimenti fiscali

Per le cessioni dei beni sopra citati, il cessionario, soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, è tenuto ad integrare la fattura - emessa dal cedente senza addebito d'imposta - con l'indicazione dell'aliquota ordinaria e della relativa imposta.

La fattura integrata deve essere annotata sia nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, di cui agli articoli 23 o 24 del DPR n. 633 del 1972 (entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 giorni dal suo ricevimento con riferimento al relativo mese), sia nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del medesimo DPR (entro i termini stabiliti dallo stesso articolo 25, comma 1, ossia "*anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale*").

Secondo il nuovo regime, le cessioni dei rottami ferrosi e non ferrosi e di altri materiali di recupero sono considerate, in capo al cedente, operazioni imponibili. Ne consegue che il cedente ha diritto a detrarre l'imposta assolta a "monte" sugli acquisti e sulle importazioni inerenti l'attività. Tenuto conto che, presumibilmente, emergerà un'eccedenza detraibile, qualora si realizzino i presupposti per il rimborso dell'imposta di cui all'articolo 30, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, il cedente potrà esercitare tale diritto secondo le modalità di cui all'articolo 38-*bis* del medesimo DPR (alla stessa stregua della disciplina del commercio dell'oro da investimento di cui all'articolo 17, comma 5, del DPR n. 633 del 1972 e introdotta dalla legge 17 gennaio 2000, n. 7).

Si evidenzia che, al fine di pervenire ad una semplificazione della procedura di registrazione, le aziende interessate possono tenere - previa unica numerazione delle relative fatture - un apposito registro sezionale per gli acquisti, che assolva la duplice funzione (e riassuma in sé la duplice veste formale) di registro di cui all'articolo 23 o 24 e di registro di cui all'articolo 25 del citato DPR n. 633 del 1972. Ciò analogamente alla registrazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari (cfr. risoluzione del 8 settembre 1999, n. 144).

Infine, il cessionario che acquista beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da un soggetto non obbligato ad emettere fattura ai sensi dell'articolo 22 del DPR n. 633 del 1972 (ad esempio perché esercita attività di commercio al minuto), è ugualmente tenuto a richiedere la fattura, ai sensi dell'ultimo comma del citato articolo 22.

Il raccoglitore o rivenditore di rottami che acquisti beni presso un soggetto privato è tenuto a conservare, ai sensi dell'art.39 del D.P.R. n. 633 del 1972, le quietanze che gli vengono rilasciate dal cedente e ad emettere fattura senza indicazione dell'imposta all'atto della successiva rivendita, in applicazione del sistema del *reverse-charge*.

12.5 Operazioni intracomunitarie

Come per il previgente regime, le cessioni intracomunitarie sono considerate operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a) del decreto-legge n. 331 del 1993, convertito con legge n. 427 del 1993.

Relativamente agli acquisti intracomunitari, l'articolo 35, comma 2, del decreto legge n. 269 del 2003, modificando, tra l'altro, l'articolo 42, comma 1, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, ha previsto l'imponibilità ai fini Iva degli acquisti intracomunitari di rottami e materiali di recupero.

Ne consegue che l'acquirente - se soggetto passivo residente nel territorio italiano - deve integrare la fattura emessa dal cedente con l'applicazione dell'imposta, anche qualora il cedente non residente abbia nominato un rappresentante fiscale o si sia identificato direttamente.

Il cessionario deve, altresì, registrare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e nel registro degli acquisti.

La medesima disciplina si applica alle prestazioni intracomunitarie di servizi accessori, di cui all'articolo 40, commi 4-*bis*, 5, 6 e 8 del citato decreto legge n. 331 del 1993.

Nel caso - invero difficilmente ricorrente - in cui il cessionario residente nel territorio dello Stato non sia soggetto passivo d'imposta, non può applicarsi il

meccanismo del *reverse-charge* e l'operazione è assoggettata ad IVA nel paese di origine dei beni.

12.6 Depositi IVA

Le operazioni elencate nell'articolo 50-*bis*, comma 4, del decreto legge n. 331 del 1993, relative ai beni introdotti in depositi fiscali ai fini Iva, sono effettuate, ai sensi dello stesso comma 4, senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Ai sensi del successivo comma 6 del citato articolo 50-*bis*, l'imposta è dovuta dai soggetti passivi d'imposta al momento di estrazione del bene dal deposito IVA ai fini dell'utilizzazione o della commercializzazione nello Stato. Costoro sono tenuti ad integrare l'eventuale fattura d'acquisto o ad emettere autofattura con applicazione dell'imposta, e ad annotare entrambe nel registro delle vendite.

12.6.1 Esportazioni e importazioni

Ai sensi dell'articolo 8, del DPR n. 633 del 1972, le esportazioni di rottami e materiali ferrosi restano non imponibili.

Diversamente, per effetto dell'abrogazione dell'articolo 68, comma 1, lettera c-*bis*) del DPR n. 633 del 1972, le importazioni dei rottami e altri materiali di recupero, sono ora imponibili.

In virtù del nuovo sesto comma dell'articolo 70 del DPR n. 633 del 1972, l'applicazione dell'imposta segue le medesime regole adottate per l'importazione dei materiali d'oro.

Pertanto, l'imposta accertata e liquidata in sede doganale su apposita attestazione resa in tale sede non è versata in dogana ma è assolta dal cessionario annotando la dichiarazione doganale (con riferimento al mese di rilascio della stessa), sia nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi di cui agli articoli 23 o 24 del DPR n. 633 del 1972, sia nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso decreto.

Di converso, se l'importatore non è soggetto passivo d'imposta ma un privato consumatore, l'Iva deve essere corrisposta in dogana secondo le regole generali, non essendo applicabile il meccanismo del *reverse-charge*.

12.7 Decorrenza

Il regime Iva che trova applicazione a seguito delle modifiche introdotte all'articolo 35 si applica a decorrere dal 2 ottobre 2003, data di entrata in vigore del decreto legge n. 269 del 2003.

Ne consegue che il meccanismo del *reverse-charge* si rende operativo per le cessioni dei rottami e altri materiali di recupero a partire dal 2 ottobre 2003.

Le disposizioni che disciplinano l'introduzione del meccanismo del *reverse-charge*, inoltre, si applicano in ogni caso, non essendo più possibile per gli operatori di tale settore esercitare l'opzione per un regime diverso da quello disposto dal settimo (*ex ottavo*) comma.

Tale opzione, infatti, deve ritenersi superata *ope legis* dalle disposizioni speciali in esame, fermo restando gli effetti prodotti dalle garanzie presentate all'ufficio locale unitamente alla copia della dichiarazione IVA (da ultima quella relativa al 2002) dalla quale risulta l'avvenuta comunicazione dell'opzione.

12.8 Regime dei rottami e regime dei beni usati

Si ritiene utile fornire alcune precisazioni in relazione alle interconnessioni che possono verificarsi tra la particolare normativa relativa alla cessione dei rottami e la disciplina IVA cosiddetta "del margine" di cui all'art. 36 del DL n. 41 del 1995, convertito dalla legge n. 85 del 1995 e successive modificazioni.

In linea generale si premette che i due regimi, quello del margine e quello dei rottami, interessano due distinte categorie di beni: il regime del margine disciplina le cessioni di beni usati, intendendosi per tali quelli che sono suscettibili di reimpiego nello Stato originario o previa riparazione; il regime sui

rottami disciplina le cessioni di beni che, viceversa, non sono suscettibili di reimpiego senza essere sottoposti ad ulteriore lavorazione.

In particolari ipotesi, tuttavia, può verificarsi che l'operazione economica di acquisto e rivendita di un bene sia interessata dall'applicazione di entrambe le normative speciali.

E' il caso ad esempio, di un rivenditore di rottami che acquisti presso un privato un'auto da demolire e che successivamente rivenda i singoli pezzi di ricambio ancora funzionanti. In tal caso, in relazione alla rivendita, si verificano le condizioni richieste per l'applicazione del regime del margine poiché il bene oggetto della rivendita è stato acquistato presso un privato ed inoltre ha caratteristiche tali da poter essere utilizzato nello stato in cui si trova o previa riparazione.

La cessione del pezzo di ricambio dovrà quindi essere assoggettata ad imposta con le particolari regole del "margine". In particolare, nel caso ipotizzato, l'applicazione di tale regime comporta una determinazione forfetaria della base imponibile costituita dal 50 per cento del prezzo di vendita, secondo quanto previsto dall'articolo 36, comma 5, lett. b-ter) del D.L. n. 41 del 1995, introdotta dall'art. 4 del D.L. n. 415 del 1995. Tale norma, in particolare, stabilisce la determinazione forfetaria del margine per le cessioni di *"parti, pezzi di ricambio, o componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto o di apparecchiature elettromeccaniche"*. I medesimi criteri devono essere applicati in relazione, ad esempio, alla cessione di libri acquistati come carta da macero o di vestiti acquistati come stracci.

Chiarimenti in merito alla interconnessione tra il regime del margine ed il regime dei "rottami" sono stati già forniti con la circolare n. 177 del 22 giugno 1995. In tale sede è stata esaminata l'ipotesi in cui un bene usato, acquistato presso un privato e destinato ad essere rivenduto nel regime del margine, venga invece ceduto come rottame (ad esempio un rivenditore di beni usati ha acquistato presso un privato uno stock di vestiti con il proposito di rivenderli separatamente e che, invece, ha poi rivenduto come stracci e cioè come rottami).

La richiamata circolare ha precisato al riguardo che nelle ipotesi di determinazione del margine con il metodo globale (in cui l'imposta dovuta per ciascun periodo mensile o trimestrale è commisurata al margine costituito dalla differenza tra l'ammontare complessivo delle cessioni e quello degli acquisti aumentato delle spese di riparazione ed accessorie, effettuato nei periodi di riferimento) deve essere operata una rettifica in modo da diminuire l'ammontare degli acquisti del costo che era stato sostenuto per acquistare il bene che viene ceduto come rottame.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 38 del D.L. n. 41 del 1995 i soggetti che applicano il regime del margine non possono indicare nella fattura l'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo. Essi, inoltre, devono osservare gli adempimenti di annotazione secondo le particolari modalità indicate nel richiamato D.L. n. 41 del 1995, chiarite con la circolare n. 177 del 1995. In particolare i contribuenti che determinano il margine in modo forfetario devono annotare le operazioni effettuate nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR n. 633 del 1972 e, per quanto concerne gli acquisti di beni destinati alla rivendita, devono numerare e conservare la relativa documentazione, ai sensi dell'art. 39 dello stesso decreto con esonero dall'obbligo della registrazione.

Si fa presente, inoltre, che, in relazione alle ipotesi di determinazione analitica o di determinazione globale del margine (art. 36, commi 1 e 6, del D.L. n. 41 del 1995), i rivenditori di beni usati possono optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari a norma dei titoli I e II del Dpr n. 633 del 1972.

13 ART. 37 – SOGGETTI TENUTI AL PAGAMENTO DELLE TASSE SU VEICOLI E NATANTI

L'articolo 37 del *decreto*, concernente l'“*Esatta ricognizione dei soggetti tenuti al pagamento di tasse su veicoli e natanti per anni pregressi*”, stabilisce il differimento al 31 dicembre 2005 dei termini per il rimborso e il recupero della tassa automobilistica dovuta per i veicoli e gli autoscafi “...*per effetto della loro iscrizione nei rispettivi pubblici registri...*”, a norma dell'articolo 5 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53.

L'articolo 37 - come modificato dall'articolo 2, comma 37, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Finanziaria 2004) - stabilisce tale differimento di termini “*Per consentire la notificazione degli atti e di iscrizioni a ruolo fondati su dati validati anche a seguito della (anziché conseguenti alla) esatta individuazione dei soggetti che nulla più devono per aver fatto ricorso agli istituti di definizione ...*” agevolata delle violazioni.

In tal modo, sono prorogati tutti i termini di prescrizione “...*relativi ai rimborsi e ai recuperi, anche mediante iscrizione a ruolo, delle tasse...*” automobilistiche.

Tali termini di prescrizione sono previsti dal comma 51 del citato articolo 5 in forza del quale “*L'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle tasse dovute dal 1° gennaio 1983 (...) e delle relative penalità si prescrive con il decorso del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento. Nello stesso termine si prescrive il diritto del contribuente al rimborso delle tasse indebitamente corrisposte*”.

I termini prorogati sono quelli che scadono nel periodo tra la data di entrata in vigore dello stesso decreto legge n. 269 del 2003 (2 ottobre 2003) e il 31 dicembre 2005.

In particolare, l'articolo 37 prevede il differimento al 31 dicembre 2005 dei termini per procedere all'esecuzione dei rimborsi e dei recuperi della tassa in questione e dei relativi interessi e penalità.

L'intervento normativo è volto a consentire la notifica accertamenti e di iscrizioni a ruolo relativi al pagamento di tasse su veicoli e natanti, tenuto conto anche delle definizioni, in materia di tasse automobilistiche, previste dall'articolo 5-*quinquies* del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e dall'articolo 13 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, i cui termini scadono, da ultimo, il 16 marzo 2004.

A seguito del differimento al 31 dicembre 2005 dei termini per procedere all'esecuzione dei rimborsi e ai recuperi della tassa medesima, le Amministrazioni interessate, individuati i contribuenti che si sono avvalsi (e che si avvarranno) dell'istituto definitorio in esame, procederà alla notifica degli atti di recupero nei confronti dei soli contribuenti che residuano come effettivi debitori.

E' da ritenere che il previsto differimento dei termini si applica indipendentemente dall'adesione agli istituti di definizione agevolata contemplati dagli articoli 5 - *quinquies* del citato decreto legge n. 282 del 2002 e 13 della legge n. 289 del 2002 e, pertanto, riguarda anche le tasse automobilistiche non interessate dagli stessi.

Infine, si evidenzia che il previsto differimento dei termini riguarda anche il diritto al rimborso, vantato dai contribuenti, che si prescrive nel periodo tra il 2 ottobre 2003 e il 31 dicembre 2005.

14 ART. 39 C. 13-SEXIES - CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI PER ASSISTERE ALLE MANIFESTAZIONI ORGANIZZATE DALLE BANDE MUSICALI AMATORIALI, DAI CORI E DALLE COMPAGNIE TEATRALI AMATORIALI

Il comma 13–sexies dell’art. 39 stabilisce che *“le disposizioni di cui all’art. 6, comma 3-bis, del DPR 26 ottobre 1972, n. 640 ed al regolamento di cui al decreto del presidente della Repubblica 13 marzo 2002, n. 69, si applicano anche alle bande musicali amatoriali, ai cori ed alle compagnie teatrali amatoriali per le manifestazioni organizzate dalle stesse”*.

L’art. 6, comma 3-bis, del DPR. 640 citato, prevede l’esonero dall’obbligo di utilizzare i misuratori fiscali di cui al decreto del 13 luglio 2000 e ai provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate 23 luglio 2001 e 22 ottobre 2002 per i soggetti che hanno optato per il regime tributario forfetario di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, nonché per le associazioni di promozione sociale di cui all’art. 5 del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, limitatamente alle attività d’intrattenimento svolte a favore dei soci.

In forza dell’art. 6, comma 3-bis, il richiamato esonero dall’obbligo della certificazione dei corrispettivi mediante misuratore fiscale si applica, pertanto, anche alle attività di intrattenimento svolte dalle bande musicali amatoriali, dai cori e dalle compagnie teatrali a favore dei soci.

Alle attività di spettacolo organizzate dai medesimi soggetti si estende la disciplina prevista dal regolamento di cui al DPR 13 marzo 2002, n. 69, concernente la semplificazione delle modalità di certificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

Ciò comporta che le bande musicali amatoriali, i cori e le compagnie teatrali amatoriali hanno la facoltà di documentare i corrispettivi costituiti dalle somme pagate dal pubblico per assistere alle manifestazioni spettacolistiche da loro organizzate, in alternativa ai titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali, attraverso titoli d’ingresso o abbonamenti che rechino il

contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640 e presentino le caratteristiche fissate dal richiamato DPR n. 69 del 2002.

Per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti devono essere redatti gli appositi prospetti approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 novembre 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale - n. 279 del 28 novembre 2002.

15 ARTICOLO 39, C. 14-SEXIES – MODIFICA DEL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

La legge 24 novembre 2003, n. 326, in sede di conversione del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, ha introdotto, all'articolo 39, il comma 14-*sexies* con il quale è stato modificato il termine di presentazione della denuncia di successione di cui all'articolo 31, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Il citato articolo 31, comma 1, nella versione previgente, prevedeva che *“la dichiarazione deve essere presentata entro sei mesi dalla data di apertura della successione”*. La novità legislativa, introdotta con il comma 14-*sexies* dell'articolo 39, consiste nell'ampliamento del termine per la presentazione della denuncia da sei mesi a dodici mesi.

La modifica normativa riguarda tutte le successioni che si sono aperte a partire dal 26 novembre 2003, data di entrata in vigore della legge n. 326 del 2003, di conversione del decreto legge n. 269 del 2003 (art. 1, c. 2), mentre non riguarda le successioni per le quali il termine di presentazione della dichiarazione è scaduto prima della stessa data.

Con riferimento alle successioni che si sono aperte prima del 26 novembre 2003, per le quali il termine di sei mesi per la presentazione della dichiarazione non fosse ancora scaduto al 26 novembre 2003, opera il nuovo termine di dodici mesi, conformemente al principio, ormai consolidato in giurisprudenza e nella prassi amministrativa, secondo cui l'intervento di una norma fiscale di carattere procedimentale esplica la sua efficacia sulle situazioni giuridiche ancora pendenti, vale a dire sui rapporti giuridici non ancora esauriti. Ad esempio, per una successione che si sia aperta in data 1° luglio 2003, il termine di presentazione della relativa dichiarazione, già in scadenza il 31

dicembre 2003, deve intendersi prorogato – per effetto dell’articolo 39 in esame - al 30 giugno 2004.

La natura procedimentale della norma in argomento deriva dalla considerazione che la stessa “...*non definisce il presupposto dell’imposta, né il rapporto conseguente ma semplicemente profili della riscossione e, pertanto, non attiene alla disciplina sostanziale del rapporto tributario.*” (Consultazione dell’Avvocatura Generale dello Stato n. 157/90 del 02.02.1994). Infatti, la dichiarazione di successione è atto del procedimento di “accertamento e liquidazione dell’imposta” (Capo IV del testo unico) preordinato alla riscossione dell’imposta.

16 ART. 41-BIS - AGEVOLAZIONE C.D. “PRIMA CASA” PER LE CESSIONI DI FABBRICATI SOGGETTI ALL’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO – SANZIONI AMMINISTRATIVE

L’articolo 41-*bis* del *decreto* ha riformulato il quarto comma, secondo periodo della nota II-*bis* all’articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell’imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, eliminando i dubbi interpretativi - ingenerati dalla precedente versione - in materia di ‘penalità’ dovuta per dichiarazione mendace o per trasferimento prima del decorso del quinquennio degli immobili acquistati in regime IVA agevolato, c.d. ‘prima casa’.

La richiamata nota II-*bis*, nell’attuale formulazione, in caso di decadenza dal regime di favore fruito per le cessioni di case di abitazione non di lusso assoggettate all’imposta sul valore aggiunto, stabilisce che *“l’ufficio dell’Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l’imposta calcolata in assenza di agevolazioni e quella risultante dall’applicazione dell’aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza medesima”*.

Nel caso in cui si verifichi una delle ipotesi di decadenza dal regime di favore, previste dalla nota II-*bis*, comma 4 (dichiarazione mendace o trasferimento prima del compimento del quinquennio), l’ufficio dell’Agenzia delle entrate presso cui è stato registrato l’atto, accertata la decadenza dal regime di favore, provvede, ai sensi degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, al recupero della differenza tra l’imposta sul valore aggiunto calcolata con l’aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata; inoltre, provvede alla irrogazione della sanzione amministrativa stabilita dalla stessa nota nella misura del 30 per cento di detto importo.

La modifica in commento non riveste carattere innovativo, in quanto è convincimento della scrivente che, nonostante la diversa terminologia usata dal

legislatore, una corretta interpretazione logico sistematica della nota II-*bis* della tariffa nella precedente formulazione, portava alle medesime conclusioni.

Benché fosse prevista una “... *penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata* ”, deve ritenersi che soltanto la maggiorazione del 30 per cento della differenza aveva natura sanzionatoria, mentre l'importo determinato dalla differenza di aliquota rispondeva allo scopo di ripristinare l'effettiva entità dell'imposta dovuta dall'acquirente.