



Agenzia delle Entrate

Roma, 13 maggio 2002

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

OGGETTO: Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002). Primi chiarimenti. Disposizioni riguardanti le imprese.

I N D I C E

1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI IMPRESA (ART. 3, COMMI DA 1 A 11)	3
1.1 Premessa.....	3
1.2 Rivalutazione dei beni delle imprese	3
1.3 Estromissione di beni dell'impresa individuale	5
1.3.1 Premessa.....	5
1.3.2 Ambito soggettivo	5
1.3.3 Ambito oggettivo	6
1.3.4 Base imponibile.....	8
1.3.5 Modalità di esercizio dell'opzione.....	9
1.3.6 Imposta sostitutiva	10
1.3.7 Modalità di versamento.....	11
1.4 Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci e trasformazioni agevolate in società semplici.....	12
1.4.1 Premessa.....	12
1.4.2 La natura dell'agevolazione	13
1.4.3 Effetti nei confronti dei soci assegnatari.....	15
1.4.4 Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale	16
1.4.5 Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili	16
1.4.6 Esemplicazioni sugli effetti dell'assegnazione nei confronti dei soci.....	18

1.4.7	Recesso del socio, liquidazione della società e riduzione del capitale esuberante.....	24
1.4.8	Effetti dell'assegnazione nei confronti della società.....	24
1.4.9	Coincidenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato	25
1.4.10	Cessione agevolata dei beni ai soci	25
1.4.11	Profili rilevanti ai fini Iva	26
1.4.12	Il versamento dell'imposta sostitutiva	27
1.5	<i>L'affrancamento di valori fiscalmente sospesi in conseguenza di conferimenti.....</i>	28
1.5.1	Premessa.....	28
1.5.2	Oggetto dell'affrancamento ed effetti fiscali.....	29
1.5.3	Modalità di applicazione	30
1.5.4	Conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997.....	32
2	RISERVE E FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA (ART. 4).....	36
2.1	<i>Premessa.....</i>	36
2.2	<i>Ambito di applicazione.....</i>	36
2.3	<i>Modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva.....</i>	37
2.4	<i>Effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.....</i>	38
3	INDETRAIBILITA' DELL'IVA PAGATA SULL'ACQUISTO DI AUTOVEICOLI (ART. 9, COMMA 4).....	40
4	PROROGA DEL REGIME SPECIALE IVA PER L'AGRICOLTURA E MODIFICA ALIQUOTA IRAP (ART. 9, COMMI 7, 8 E 10).....	41
5	DEDUCIBILITÀ DEI COSTI (ART. 9, COMMI 16 E 17)	42
6	DISPOSIZIONI PER IL SETTORE DELL'AUTOTRASPORTO (ART. 15). 44	
6.1	<i>Oneri e spese per impianti di telefonia delle imprese di autotrasporto.....</i>	44
7	DISPOSIZIONE PER IL SETTORE DELL'EDITORIA.	46
7.1	<i>Modifiche al regime speciale Iva.</i>	46
8	DISPOSIZIONI PER IL SETTORE TELEVISIVO.....	47
8.1	<i>Aliquota Iva per i servizi radiotelevisivi.</i>	47

1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DI IMPRESA (Art. 3, Commi da 1 a 11)

1.1 Premessa

L'art. 3, commi da 1 a 11, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, reca disposizioni in materia di beni di impresa riguardanti:

- la rivalutazione di beni (commi 1 - 3);
- l'estromissione di beni dal patrimonio dell'impresa (commi 4 - 6);
- l'assegnazione di beni ai soci (commi 7 - 10);
- l'affrancamento di valori fiscalmente sospesi in occasione di conferimenti (comma 11).

Le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo, come disposto dal comma 12, verranno stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Con la presente circolare, relativa alle disposizioni in materia di reddito di impresa, si forniscono i primi chiarimenti sull'applicazione dell'art. 3. Sono fatte salve le diverse disposizioni dettate dal decreto ministeriale di attuazione.

1.2 Rivalutazione dei beni delle imprese

I commi da 1 a 3 dell'art. 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per il 2002), recano disposizioni tributarie in materia rivalutazione facoltativa dei beni di impresa e delle partecipazioni. Le disposizioni in esame si avvalgono dell'impianto previsto dalla sezione II del capo I della legge 21 dicembre 2000, n. 342, introducendo le novità di seguito sinteticamente indicate:

- sono rivalutabili anche i beni risultanti dal bilancio chiuso entro il 31 dicembre 2000;
- i maggiori valori attribuiti a seguito della rivalutazione sono fiscalmente riconosciuti a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita;

- l'imposta sostitutiva liquidata è memorizzata ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai sensi dell'art. 105, commi 2 e 3, del TUIR.

Rimangono immutati gli obiettivi e le altre caratteristiche fondamentali della disciplina della rivalutazione contenuta nella legge 21 novembre 2000, n. 342, e nel decreto ministeriale 13 aprile 2001, n. 162. In particolare, è confermato il carattere economico di tale rivalutazione, finalizzata a garantire una maggiore rappresentatività dei dati di bilancio.

La rivalutazione è facoltativa e deve essere effettuata per categorie omogenee di beni, salvo che per i beni immateriali. Essa ha per oggetto i beni risultanti dal bilancio chiuso entro il 31 dicembre 2000, che, ai sensi dell'art. 2 del d.m. n. 162/2001, siano ancora posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale viene eseguita.

Il maggior valore attribuito ai beni non può eccedere il loro valore economico calcolato, in modo uniforme per ogni categoria omogenea, in base al valore di mercato, al valore di utilizzazione per l'impresa, ovvero ad uno degli altri criteri indicati nel comma 2 dell'art. 11 della legge n. 342/2000.

Nel rispetto di tale limite economico, per effettuare la rivalutazione possono essere liberamente utilizzati i diversi modi previsti dall'art. 5 del d.m. n. 162/2001. A tal fine si specifica che tali metodi possono essere utilizzati anche contestualmente per rivalutare il medesimo bene.

Il riconoscimento fiscale dei nuovi valori conseguenti alla rivalutazione è subordinato al pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive. Le aliquote dell'imposta sostitutiva rimangono quelle indicate dall'art. 12 della legge 342/2000, pari al 19% e al 15%, rispettivamente, per i beni ammortizzabili e i beni non ammortizzabili. Identiche sono anche le modalità di imputazione a riserva del saldo attivo di rivalutazione.

Le differenze rispetto alla precedente disciplina e, nei casi in cui ciò sia necessario, le modalità di coordinamento, saranno illustrate con una prossima

circolare, sulla base delle disposizioni recate dal decreto ministeriale di cui all'art. 3, comma 12, della legge n. 448 del 2001.

1.3 Estromissione di beni dell'impresa individuale

1.3.1 Premessa

L'art. 3, commi da 4 a 6, reca disposizioni riguardanti l'estromissione agevolata dal patrimonio dell'imprenditore individuale degli immobili strumentali di cui all'art. 40, comma 2, primo periodo, del TUIR, utilizzati alla data del 30 novembre 2001.

Le disposizioni in esame, in sostanza, ripropongono l'agevolazione introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Tale agevolazione è stata successivamente ripresa dall'art. 30 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e prorogata dall'art. 15 della legge 13 maggio 1999, n.133.

Dalla relazione di accompagnamento al provvedimento emerge che la finalità dell'agevolazione è quella di *“assicurare all'imprenditore individuale una maggiore flessibilità in ordine all'individuazione dei beni che rispondono ai requisiti della strumentalità ai fini dell'esercizio della sua attività”*. L'assetto più opportuno che le imprese individuali devono assumere non viene stabilito dalla legge ma è una decisione interamente rimessa alla valutazione dello stesso imprenditore.

1.3.2 Ambito soggettivo

Possono avvalersi dell'agevolazione in commento i soggetti che alla data del 30 novembre rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino al 1° gennaio 2002, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa. Pertanto, la facoltà di fruire dell'agevolazione è preclusa se, al 1° gennaio 2002, la qualifica di imprenditore individuale sia venuta meno; in tale ipotesi, infatti, si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale

privata dell'imprenditore, con la conseguente applicazione dell'imposta ordinaria sulle plusvalenze eventualmente realizzate. Non è possibile avvalersi dell'agevolazione anche nel caso in cui l'unica azienda sia stata concessa in affitto o in usufrutto anteriormente al 1° gennaio 2002, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a cessare l'attività d'impresa, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'articolo 81, comma 1, lettera h) del TUIR. Nell'ipotesi in esame tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, parteciperanno alla determinazione dell'eventuale plusvalenza realizzata.

1.3.3 Ambito oggettivo

L'agevolazione in oggetto si riferisce ai beni immobili strumentali per destinazione, cioè quelli che a norma dell'articolo 40, comma 2, primo periodo, del TUIR, sono utilizzati dall'imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa.

La norma prescinde dalla categoria catastale di appartenenza dell'immobile; condizione essenziale è l'utilizzo esclusivo e diretto dell'immobile da parte dell'imprenditore nella propria attività d'impresa alla data del 30 novembre 2001.

Si ricorda che l'articolo 77, comma 1, del TUIR - nel testo in vigore dopo la modifica introdotta dalla legge n. 413/91 - considera gli immobili strumentali, sia per natura che per destinazione, relativi all'impresa individuale solo se indicati nell'inventario, ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

Prima della modifica normativa sopra indicata, gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario.

Pertanto occorrerà distinguere tra gli immobili acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992, data in cui è entrato in vigore il nuovo testo dell'art. 77 del TUIR, e quelli acquisiti fino al 31 dicembre 1991.

Con riferimento ai primi, possono essere estromessi gli immobili strumentali per destinazione, ossia utilizzati dall'imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, che siano considerati relativi all'impresa stessa a norma dell'attuale articolo 77 del TUIR. Riguardo ai medesimi beni immobili, diversi dai beni merce e non indicati nell'inventario, si precisa che non sono oggetto dell'estromissione (al pari dei beni adibiti promiscuamente all'esercizio d'impresa) in quanto non si considerano beni relativi all'impresa, ma beni già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore.

Con riferimento ai beni immobili acquisiti fino al 31 dicembre 1991, possono essere estromessi se strumentali per destinazione ed anche se non indicati nell'inventario. Si tratta di quegli immobili che l'imprenditore già utilizzava esclusivamente per l'esercizio dell'impresa al 31 dicembre 1991 e per i quali, ovviamente, non sia già stata esercitata l'opzione per l'esclusione ai sensi dell'art. 58 della legge n. 413/91.

Tali immobili, infatti, anche dopo la modifica dell'art. 77 del TUIR, continuano ad essere considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, e possono essere estromessi a condizione che alla data del 30 novembre 2001 siano utilizzati come beni strumentali dall'imprenditore nella propria attività d'impresa.

Non possono, in ogni caso, essere estromessi gli immobili che:

- costituiscono beni "merce";
- sono strumentali per natura e non sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa, anche se indicati nell'inventario;
- anche se indicati nell'inventario, non sono strumentali né per natura, né per destinazione.

È consentita l'estromissione dei beni immobili che, alla data del 30 novembre 2001, avevano i requisiti sopra individuati, anche se concessi, successivamente a tale data, in uso a terzi a qualsiasi titolo.

Naturalmente, l'opzione per l'estromissione agevolata non può essere effettuata se, anteriormente al 1° gennaio 2002, si sia verificata una delle ipotesi previste dall'articolo 54, comma 1, del TUIR.

L'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 30 novembre 2001, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale.

Analoga facoltà è concessa anche al donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante, sempre che si verifichino le condizioni previste dal secondo periodo del comma 5, dell'articolo 54 citato.

Alle medesime condizioni sopra individuate, possono essere estromessi anche gli immobili posseduti in comunione.

1.3.4 Base imponibile

La base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Quest'ultimo è determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari oppure nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2001.

Il valore normale, in base al comma 5 dell'articolo 3, della legge n. 448/2001 si determina applicando i moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero, nel caso in cui si tratti di immobili non ancora iscritti in catasto edilizio con attribuzione di rendita, secondo la procedura per l'attribuzione della rendita catastale di cui all'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1998, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1998, n. 154.

Pertanto, il valore normale dell'immobile è pari a quello risultante dalla moltiplicazione della rendita catastale per i seguenti coefficienti:

- 50, se l'immobile appartiene alla categoria catastale D (opifici) oppure alla categoria A/10 (uffici);
- 34, se l'immobile appartiene alla categoria C/1 (negozi);
- 100, in tutti gli altri casi.

Si ricorda che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1996, le rendite catastali sono rivalutate del 5 per cento.

L'estromissione può essere comunque effettuata anche nell'ipotesi in cui non emerga alcuna differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva.

L'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni estromessi ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole.

Nel caso in cui l'immobile sia posseduto in comunione, l'imposta sostitutiva e la maggiorazione IVA si applicano sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore.

1.3.5 Modalità di esercizio dell'opzione

In base al disposto del comma 4, l'opzione per fruire dell'agevolazione deve essere effettuata entro il 30 aprile 2002, con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2002.

L'articolo 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, indica le modalità di esercizio delle opzioni e delle revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili. A tale riguardo, viene data rilevanza al comportamento concreto del contribuente. Pertanto, si ritiene sia sufficiente per l'esercizio dell'opzione il comportamento concludente dell'imprenditore che effettui adempimenti che presuppongono la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa.

Ad esempio, possono considerarsi comportamenti concludenti la contabilizzazione dell'estromissione:

- sul libro giornale nel caso di impresa in contabilità ordinaria.

- sul registro dei beni ammortizzabili nel caso di impresa in contabilità semplificata.

L'opzione può essere esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale e, analogamente, dal donatario che abbia proseguito l'attività imprenditoriale dal donante.

1.3.6 Imposta sostitutiva

L'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa avviene mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRAP e IVA. L'imposta è determinata applicando per ciascun bene l'aliquota del 10 per cento alla differenza tra il valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto.

Per gli immobili la cui estromissione è considerata cessione soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n. 633/72 l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'IVA applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene.

In tali casi, il contribuente non dovrà operare la rettifica della detrazione prevista dall'art. 19-*bis* 2 del D.P.R. n. 633/72, a differenza di quanto indicato nella circolare n. 112/E del 29 maggio 1999 per le assegnazioni agevolate dei beni ai soci di cui all'art. 29 della legge n. 449/97. E ciò perché nella disciplina dell'estromissione l'imposta è sostitutiva anche dell'IVA e, nel silenzio della norma, l'operazione è considerata ai fini di tale imposta una cessione.

Sono, invece, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dello stesso art. 2, secondo comma, numero 5, del decreto IVA, le estromissioni di beni immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, compresa l'ipotesi di acquisto presso un privato o di provenienza dal patrimonio personale dell'imprenditore. Di conseguenza, in tali casi non si applica la maggiorazione dell'imposta sostitutiva.

L'estromissione di tali immobili è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA anche se sugli stessi sono stati sostenuti interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta.

In tale caso, come precisato dalla Corte di Giustizia CEE con le sentenze del 17 maggio 2001 (causa C-322/99 e C-323/99) il contribuente dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-*bis* 2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.

1.3.7 Modalità di versamento

A norma dell'articolo 3, comma 6, della legge n. 448/2001, il versamento del 40 per cento dell'imposta sostitutiva dovuta deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2001. L'importo residuo deve essere versato in due rate di pari importo entro il 16 dicembre 2002 ed il 16 marzo 2003, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo.

Prospetto riepilogativo delle scadenze

Rata	Ammontare della rata	Scadenza del versamento
Prima	40 per cento	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2001.
Seconda	30 per cento + interessi 3% annuo	16 dicembre 2002
Terza	30 per cento + interessi 3% annuo	17 marzo 2003

1.4 Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci e trasformazioni agevolate in società semplici

1.4.1 Premessa

L'articolo 3, comma 7, richiama le disposizioni dell'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 come modificato ed integrato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, riguardanti:

- l'assegnazione agevolata ai soci di beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'attività propria e quote di partecipazione in società;
- la trasformazione agevolata in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

Le assegnazioni e le trasformazioni devono essere effettuate entro il 30 settembre 2002, mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 10 per cento sulla differenza tra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni, da assegnare o compresi nel patrimonio della società oggetto della trasformazione.

Per quanto riguarda le assegnazioni di beni rilevanti ai fini IVA, il contribuente interessato, entro il 30 gennaio 2002, invece di applicare tale tributo può optare per l'applicazione di una maggiorazione dell'imposta sostitutiva, pari al 30 per cento dell'IVA applicabile al valore normale dei beni in base all'aliquota propria dei medesimi. È concessa, infatti, alla società la scelta tra tale particolare sistema di tassazione e l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo i principi generali che disciplinano il tributo. Si conferma che la scelta tra il regime ordinario e quello sostitutivo può essere operata anche per le singole operazioni.

Come già precisato nella circolare n. 112/E del 1999, le assegnazioni assoggettate alla maggiorazione dell'imposta sostitutiva, che per espressa disposizione del comma 5 dell'art. 29 sono escluse dal campo di applicazione

dell'IVA, comportano la rettifica della detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19-*bis* 2 del D.P.R. n. 633/72.

Inoltre, il comma 8 del suddetto art. 3 dispone che le norme dettate dall'articolo 29 della legge 449/1997 si applicano anche alle cessioni a titolo oneroso ai soci dei beni sopra indicati.

Possono fruire delle agevolazioni previste dalle disposizioni in esame i soci che alla data del 30 settembre 2001 sono iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, ovvero i soggetti iscritti in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2001. La percentuale di partecipazione rilevante ai fini dell'assegnazione è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima, ma non è necessario l'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2001 alla data dell'assegnazione al socio.

Il comma 9 dispone che, relativamente alle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, assegnate o cedute, nonché per quelle facenti parte del patrimonio della società trasformata, il valore del patrimonio netto deve risultare da relazione giurata di stima redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili.

Di seguito verranno affrontate solo alcune problematiche concernenti gli effetti in capo alla società ed ai soci dell'assegnazione e della cessione agevolata dei beni. Per quanto non specificamente trattato in questa sede, salvo ulteriori chiarimenti, si rimanda all'interpretazione fornita nella circolare 112/E del 21 maggio 1999.

Nel prosieguo della presente circolare i richiami all'art. 29 devono essere intesi come riferiti all'art. 29 della legge n. 449 del 1997.

1.4.2 La natura dell'agevolazione

Il secondo e terzo periodo del comma 4 del citato articolo 29 dispongono che *“...nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 44 del citato testo unico delle imposte sui redditi. Tuttavia, il valore*

normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.”

La norma ha lo scopo di consentire alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni di assegnare beni ai soci, applicando un'imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni stessi ed il loro costo fiscalmente riconosciuto. In tal modo chiudere (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio.

Per meglio comprendere l'effettiva portata delle disposizioni in esame è opportuno richiamare brevemente la disciplina che, in via ordinaria, si rende applicabile nelle ipotesi di assegnazione di beni ai soci da parte di società di capitali:

- 1) la società realizza una plusvalenza da assoggettare a tassazione ordinaria, ai sensi dell'art. 54, comma 1 lett. d) del TUIR, in misura pari alla differenza tra il valore normale del bene, determinato ai sensi del precedente art. 9 del TUIR, ed il suo costo fiscalmente riconosciuto;
- 2) per il socio, il trattamento fiscale delle attribuzioni di somme o beni è rinvenibile nell'art. 44 del TUIR, norma di carattere sostanziale rubricata "*Utili da partecipazioni in società ed enti*". Da questa norma emerge il principio che le attribuzioni effettuate a titolo di restituzione di riserve di capitale sono irrilevanti sotto il profilo reddituale ma riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Nell'ipotesi in cui la restituzione (assegnazione) ecceda il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, tale differenza è tassabile in capo al socio. Dalla stessa norma si ricava indirettamente l'ulteriore principio che, nei casi di attribuzione di somme o beni a titolo di ripartizione di riserve di utili, l'incasso del dividendo da parte del socio costituisce reddito per il percettore e non comporta la riduzione del costo fiscale della partecipazione. Se sono stati assegnati beni il dividendo si determina in

misura pari al valore normale degli stessi, ai sensi dell'art. 9, commi 2 e 3 del TUIR.

L'articolo 29, escludendo le particolari assegnazioni in oggetto dalla disciplina dell'art. 44 del TUIR, intende garantire che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società sia definitivo e liberatorio per i soci assegnatari (sia di società di capitali, sia di società di persone) di qualsiasi ulteriore tassazione, esattamente come previsto per le cessioni agevolate e le trasformazioni in società semplici.

Ovviamente, tale effetto è limitato alla differenza tra i maggiori valori dei beni assegnati e il loro valore contabile fiscalmente riconosciuto su cui è stata corrisposta l'imposta sostitutiva che non affluisce ai canestri in quanto si considera prelevata a titolo definitivo.

1.4.3 Effetti nei confronti dei soci assegnatari

L'applicazione della norma determina in capo al socio destinatario dell'assegnazione, limitatamente alla differenza su cui la società ha applicato l'imposta sostitutiva, i seguenti effetti:

- disapplicazione dell'art. 44 del TUIR;
- irrilevanza, dal punto di vista reddituale, delle riserve – qualunque sia la loro natura - utilizzate come contropartita patrimoniale dell'assegnazione,

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato sarà, per il socio, pari al valore normale assunto dalla società assegnante nella determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva. Ciò a prescindere dall'importo eventualmente contabilizzato dal socio assegnatario.

La differenza tra il valore normale del bene assegnato – determinato secondo quanto previsto dall'art. 29 - e l'ammontare su cui la società ha assolto l'imposta sostitutiva assumerà rilevanza per il socio secondo le ordinarie regole: come dividendo se saranno state annullate riserve di utili, ovvero in riduzione del costo della partecipazione se saranno state annullate riserve di capitale (vedi esempio n. 1).

1.4.4 Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale

L'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.

Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione. Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior "valore affrancato" ed in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 29, in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto dal primo periodo dello stesso comma 4, in relazione alle operazioni di trasformazione.

Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, per il socio assegnatario, l'eventuale eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari (vedi esempio n. 2).

1.4.5 Assegnazione agevolata con riduzione di riserve di utili

In caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari. Pertanto, limitatamente a tale differenza, al socio spetterà il credito d'imposta di cui

all'articolo 14 del TUIR, nei limiti della capienza dei canestri (vedi esempi allegati).

1.4.6 Esempificazioni sugli effetti dell'assegnazione nei confronti dei soci

Si suppone che:

- il socio abbia una partecipazione nella società pari al 100 %.
- la società possieda solo il bene assegnato.
- la società paghi l'imposta sostitutiva sulla differenza tra il costo contabile fiscalmente riconosciuto del bene assegnato ed il suo valore normale, pari a 100.

Nel primo e nel secondo degli esempi che seguono:

- il costo fiscale del bene è pari rispettivamente a 10 e 90;
- gli effetti dell'assegnazione nei confronti del socio si verificano sia nell'ipotesi di annullamento di riserve di capitale, che di annullamento di riserve di utili. Per ognuno di essi si sviluppano tre casi nei quali il costo fiscale della partecipazione in capo al socio assume rispettivamente il valore di 100, 30 e 10.

Nel terzo esempio si ipotizza che a fronte dell'assegnazione si annullino contestualmente riserve di capitale e riserve di utili.

ESEMPIO N. 1 – COSTO FISCALE DEL BENE 10

Situazione ante-assegnazione

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione (a)	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso. n. 3	Costo fiscale bene assegnato	10
	100	30	10		
				Valore normale bene assegnato (b)	100
				Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva (c)	90

1) Annullamento di riserve di capitale

Il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari alla plusvalenza tassata in capo alla società e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al valore normale del bene assegnato.

Situazione post-assegnazione

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3	Costo fiscale bene assegnato	0
(a) + (c) - (b)	90	20	0		
Valore normale bene assegnato	100			Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	90

2) Annullamento di riserve di utili

Il costo fiscale della partecipazione rimarrà inalterato

Il socio riceve un dividendo pari al valore normale del bene assegnato, che concorrerà al reddito nei modi ordinari, limitatamente alla parte non assoggettata ad imposta sostitutiva.

Situazione post-assegnazione

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3	Costo fiscale bene assegnato	0
	100	30	10		
Valore normale bene assegnato	100			Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	90
Dividendo tassabile nei modi ordinari (b) - (c)	10	10	10		

ESEMPIO N. 2 – COSTO FISCALE DEL BENE 90**Situazione ante-assegnazione**

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione (a)	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3	Costo fiscale bene assegnato	90
	100	30	10	Valore normale bene assegnato (b)	100
				Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva (c)	10

1) Annullamento di riserve di capitali

Il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari alla plusvalenza tassata in capo alla società e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al valore normale del bene assegnato.

Situazione post-assegnazione

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione (a) + (c) - (b)	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3	Costo fiscale bene assegnato	0
	10	-60	-80	Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	10
Valore normale bene assegnato	100				
Differenza da assoggettare a tassazione nei modi ordinari	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3		
	0	60	80		

Dopo l'assoggettamento a tassazione della differenza di 60 e 80, il costo fiscale della partecipazione sarà pari a zero.

2) Annullamento di riserve di utili

Il costo fiscale della partecipazione rimarrà inalterato

Il socio riceve un dividendo pari al valore normale del bene assegnato, che concorrerà al reddito nei modi ordinari, limitatamente alla parte non assoggettata ad imposta sostitutiva

.

Situazione post-assegnazione

SOCIO				SOCIETÀ	
Costo Partecipazione	Caso n. 1	Caso n. 2	Caso n. 3	Costo fiscale bene assegnato	0
	100	30	10		
Valore normale bene assegnato	100			Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	10
Dividendo tassabile nei modi ordinari (b) - (c)	90	90	90		

ESEMPIO N. 3: ASSEGNAZIONE A FRONTE DI ANNULLAMENTO DI RISERVE DI CAPITALE E DI UTILI

Situazione ante-assegnazione

SOCIO		SOCIETA'	
Costo Partecipazione (a)	10	Costo fiscale bene assegnato	10
		Valore normale bene assegnato (b)	100
		Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva (c)	90

1) Annullamento delle riserve per pari importo

Il valore normale del bene assegnato al socio è 100, a fronte del quale sono annullate per pari importo riserve di capitale e di utili.

A fronte dell'annullamento di riserve di capitale per 50, il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari al 50% della plusvalenza tassata in capo alla società e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al 50 % del valore normale del bene assegnato.

A fronte dell'annullamento di riserve di utili, sempre per 50, la differenza tra il 50 % del valore normale del bene assegnato e il 50 % del costo fiscalmente riconosciuto (pari a 45), non concorrerà al reddito in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva, mentre la restante quota (pari a 5), non assoggettata ad imposta sostitutiva, concorrerà al reddito come dividendo nei modi ordinari.

Situazione post-assegnazione

SOCIO		SOCIETA'	
Costo Partecipazione (a) + 50% di (c) – 50% di (b)	5	Costo fiscale bene assegnato	0
Valore normale bene assegnato	100	Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	90
Dividendo tassabile nei modi ordinari 50% di [(b) - (c)]	5		

2) Annullamento delle riserve in misura non proporzionale

Si ipotizza che, a fronte dell'assegnazione, la società annulli riserve di capitale per un importo di 80, e riserve di utili per un importo di 20. Si analizzano di seguito gli effetti sul socio.

A fronte dell'annullamento di riserve di capitale per 80, il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari agli 8/10 della plusvalenza tassata in capo alla società e, contestualmente, lo riduce per un importo pari agli 8/10 del valore normale del bene assegnato.

A fronte dell'annullamento di riserve di utili per 20, la differenza tra i 2/10 del valore normale del bene assegnato e i 2/10 del costo fiscalmente riconosciuto non concorrerà al reddito in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva, mentre la restante quota (pari a 2), non assoggettata ad imposta sostitutiva, concorrerà al reddito come dividendo nei modi ordinari.

La distribuzione delle riserve di utili per 20, comporterà la non tassazione per 2/10 della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva; il costo fiscale della partecipazione non subisce variazioni;

Situazione post-assegnazione

SOCIO		SOCIETA'	
Costo Partecipazione (a) + 8/10 di (c) - 8/10 di (b)	2	Costo fiscale bene assegnato	0
Valore normale bene assegnato	100	Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva	90
Dividendo tassabile nei modi ordinari 2/10 di [(b) - (c)]	2		

1.4.7 Recesso del socio, liquidazione della società e riduzione del capitale esuberante

Gli effetti sopra descritti si verificano anche nelle ipotesi di recesso del socio, liquidazione della società e riduzione del capitale esuberante.

Nella disciplina ordinaria, il comma 3 dell'articolo 44 del TUIR dispone che in tali casi le somme ed il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Si ricorda che tali disposizioni valgono, in quanto compatibili, anche per le società di persone nelle medesime ipotesi di recesso, liquidazione, esclusione e riduzione del capitale di cui all'articolo 16, comma 1, lettera l) del TUIR. In tali ipotesi, infatti, l'articolo 6 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, rinvia alle disposizioni dell'articolo 44 del TUIR.

Nella disciplina dell'assegnazione agevolata, la disapplicazione dell'articolo 44 del TUIR, prevista dall'articolo 29, implica, in coerenza con quanto sopra illustrato, che la differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il prezzo di acquisto o di sottoscrizione delle azioni o quote annullate è irrilevante per il socio fino a concorrenza dell'ammontare assoggettato ad imposta sostitutiva dalla società.

Il residuo ammontare concorrerà al reddito del socio come utile di partecipazione. Secondo le ordinarie regole del comma 3 dell'articolo 44, il credito d'imposta di cui all'articolo 14 del TUIR spetterà limitatamente alla parte di utile proporzionalmente corrispondente alle riserve diverse da quelle che, ai sensi del comma 1 del medesimo articolo 44, sono considerate di capitale (per maggiori chiarimenti si rinvia alla circolare 17 maggio 2000, n. 98, paragrafo 1.5.6).

1.4.8 Effetti dell'assegnazione nei confronti della società

L'imposta assolta dalla società sulle assegnazioni agevolate, poiché ha la funzione di sostituire, in via definitiva, le imposte dovute (dalla società e dai

soci) in dipendenza delle assegnazioni, non rileva ai fini della formazione dei c.d. “canestri”.

1.4.9 Coincidenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato

Nell'ipotesi in cui il valore normale dei beni assegnati coincide con il loro costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero. Tuttavia, la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni da assegnare ha già concorso alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole. Si osserva che in capo al socio si producono i medesimi effetti descritti in precedenza nelle diverse ipotesi di annullamento di riserve di utili o di capitale.

Anche se in questo caso non emerge alcuna plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva, rimane comunque un beneficio dall'applicazione della disciplina in esame. Con riferimento ai beni immobili, infatti, il socio assegnatario può ottenere l'attribuzione degli stessi sulla base del valore “catastale” determinato a norma dell'articolo 29, comma 3, anziché sulla base del valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

1.4.10 Cessione agevolata dei beni ai soci

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 13, comma 3 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, anche il comma 8 dell'articolo 3 della legge finanziaria per il 2002 dispone che le norme dell'articolo 29 si applicano anche alle cessioni a titolo oneroso di beni ai soci, effettuate entro il 30 settembre 2002.

Il costo fiscalmente riconosciuto in capo al socio del bene ceduto, in coerenza con quanto sopra illustrato in relazione all'assegnazione dei beni, è costituito dal maggiore tra il corrispettivo pattuito per la cessione ed il valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

Tale previsione consente di mantenere l'agevolazione in capo al socio per il quale, di norma, il costo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto dovrebbe essere pari al corrispettivo. Nella cessione agevolata, invece, tale costo sarà pari al valore normale, se superiore al corrispettivo. In tal modo, anche in capo al socio, rileverà il valore fiscale che il bene aveva presso la società maggiorato della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

1.4.11 Profili rilevanti ai fini Iva

Con riferimento alla fattispecie della trasformazione agevolata in società semplice, la circolare ministeriale n. 112/E del 1999, ha precisato che la trasformazione in società semplice prevista dall'art.29, comma 1, determina - per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale - un fenomeno di autoconsumo dei beni di impresa, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art.2, secondo comma, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 (ovvero a maggiorazione dell'imposta sostitutiva), sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19.

Pertanto non è dovuta l'IVA o la maggiorazione dell'imposta sostitutiva, per i beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, non verificandosi, infatti, per tali fattispecie il presupposto oggettivo richiesto dal citato art. 2, secondo comma, n. 5.

Si richiamano inoltre le considerazioni già espresse a proposito dell'estromissione, con la conseguenza che, in presenza di trasformazione in società semplice, l'operazione è irrilevante ai fini IVA per i beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, anche se sugli stessi sono stati eseguiti interventi di manutenzione, riparazione, recupero ecc., per i quali, invece, si è provveduto a detrarre la relativa imposta. In tali casi, il contribuente dovrà, in relazione all'imposta afferente dette spese operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis 2, qualora le stesse siano incrementative e non abbiano esaurito la loro utilità.

Quanto sopra si rende applicabile anche per l'assegnazione agevolata ai soci dei beni, che realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, da ricomprendere, unitamente all'autoconsumo, tra le fattispecie di cui all'art.5, par.6, della VI Direttiva IVA.

1.4.12 Il versamento dell'imposta sostitutiva

Il contribuente che ha optato per l'agevolazione deve versare l'imposta sostitutiva in tre rate alle scadenze indicate nel prospetto che si riporta qui di seguito:

Rata	Ammontare della rata	Scadenza del versamento
Prima	40 per cento	16 novembre 2002
Seconda	30 per cento	16 febbraio 2003
Terza	30 per cento	16 maggio 2003

1.5 L'affrancamento di valori fiscalmente sospesi in conseguenza di conferimenti.

1.5.1 Premessa

L'art. 3, comma 11, della legge finanziaria prevede la proroga, con alcune modifiche, delle disposizioni contenute negli articoli da 17 a 20 della legge 21 novembre 2000, n. 342, che consentono l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di conferimenti effettuati in regime di neutralità e continuità di valori fiscali.

Ai sensi della legge n. 342/2000, l'affrancamento può essere operato con riferimento ai maggiori valori risultanti dal bilancio chiuso prima del 10 dicembre 2000 (data di entrata in vigore della legge) e deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

Soggetti destinatari della disciplina sono:

1. gli enti creditizi e le società bancarie che avevano partecipato, sia come conferenti che come conferitarie, ad operazioni di conferimento effettuate ai sensi dell'art. 7, comma 2, della legge 30 luglio 1990, n. 218;
2. le altre società di capitali ed enti commerciali destinatari dei conferimenti ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358; in tale caso l'affrancamento è precluso ai soggetti conferenti.

Nel contesto normativo, quale emerge dalle disposizioni di cui all'art. 3, comma 11, della legge n. 448/2001, continuano a rilevare le stesse norme recate dalla legge n. 342/2000, unitamente a quelle di attuazione contenute nel decreto ministeriale 22 ottobre 2001, n. 408¹.

Le uniche modifiche apportate alla richiamata disciplina dell'affrancamento attengono:

¹ Si osserva che un soggetto con esercizio non coincidente con l'anno solare, ad esempio dal 1° ottobre al 30 settembre, potrebbe, teoricamente, scegliere di applicare la precedente disciplina, in quanto non ne sono scaduti ancora i termini. Tale soggetto potrà operare l'affrancamento nel periodo d'imposta dal 1.10.1999 al 30.9.2000 e richiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta dal 1.10.2000 al 30.9.2001, cioè la prossima dichiarazione dei redditi in scadenza. In tal caso dovrà applicare integralmente la disciplina della legge n. 342/2000, anche con riferimento alle diverse aliquote dell'imposta sostitutiva. In alternativa potrà applicare l'affrancamento, tenendo conto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2002, con riferimento al periodo d'imposta successivo dal 1.10.2001 al 30.9.2002.

1. al bilancio con riferimento al quale devono essere individuate le differenze di valore oggetto dell'affrancamento;
2. alle misure dell'imposta sostitutiva;
3. alle modalità di rateazione e versamento dell'imposta;
4. alla possibilità di effettuare l'affrancamento anche da parte dei soggetti conferenti di cui al comma 1 dell'art. 4 del d.lgs. n. 358/1997.

Per una completa descrizione delle modalità di applicazione della normativa contenuta negli articoli da 17 a 20 della legge n. 342/2000, si rimanda alle istruzioni fornite con la circolare 207/E del 16 novembre 2000.

Nella presente circolare sono esaminate le modifiche apportate dall'art. 3, comma 11 alle disposizioni della legge n. 342/2000 e del relativo decreto di attuazione, non senza fornire soluzione ad ulteriori problemi interpretativi.

1.5.2 Oggetto dell'affrancamento ed effetti fiscali

L'affrancamento disciplinato dalla legge n. 342/2000 ha per oggetto la differenza tra il valore iscritto in bilancio dei beni o delle azioni ricevuti in sede di conferimento e quello fiscalmente riconosciuto, risultante dal bilancio chiuso prima del 10 dicembre 2000, data di entrata in vigore della legge.

La *“legge finanziaria 2002”* ha prorogato l'agevolazione consentendo l'affrancamento con riferimento ai maggiori valori risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2001.

Si ricorda che l'affrancamento deve riguardare l'intera differenza tra il valore dei beni o delle azioni e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.m. n. 408/2001 la differenza da affrancare *“...deve essere assunta al netto dei minori valori dei beni ricevuti in dipendenza dei conferimenti rispetto al loro costo fiscalmente riconosciuto, nonché al netto delle maggiori passività e fondi per rischi e oneri iscritti in dipendenza del conferimento...”* Le differenze di valore, inoltre, devono ancora risultare dal bilancio con riferimento al quale è effettuato l'affrancamento.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 6 del citato d.m., l'affrancamento ha effetto a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001. Da tale esercizio i maggiori valori sono considerati costo fiscalmente riconosciuto dei beni cui essi sono riferibili e rilevano per il calcolo delle quote di ammortamento e del limite di deducibilità delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, ai sensi dell'art. 67 del TUIR. A decorrere dal medesimo esercizio, i minori valori, nonché le maggiori passività e fondi, si considerano fiscalmente dedotti.

Si precisa che ai sensi dell'art. 2 del d.m. citato, qualora nell'esercizio in cui ha effetto l'affrancamento per la società bancaria conferitaria, l'ammontare complessivo degli accantonamenti per rischi su crediti, fiscalmente dedotti o che siano considerati tali, ecceda il 5 per cento del valore di bilancio dei crediti, aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio ai sensi dell'art. 71, comma 5, del TUIR.

1.5.3 Modalità di applicazione

L'art. 3, comma 11, della legge finanziaria ha modificato le aliquote dell'imposta sostitutiva e le modalità di versamento di quest'ultima.

L'aliquota di imposta prevista nel caso di affrancamento effettuato dalla società conferitaria, con effetto sulla conferente, ai sensi dell'art. 17, comma 1, della legge n. 342/2000, e nel caso di affrancamento autonomo da parte della conferente, ai sensi dell'art. 18 della medesima legge, è ridotta dal 19 al 12 per cento.

L'aliquota di imposta prevista nel caso di affrancamento effettuato dalla società conferitaria, senza effetto sulla conferente, ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge n. 342/2000, è ridotta dal 15 al 9 per cento.

L'applicazione delle imposte sostitutive deve essere richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2001. Rimangono applicabili, per il resto, le disposizioni contenute nell'art. 7 del d.m. n. 408/2001.

Tale norma prevede che la regolare presentazione della dichiarazione dei redditi, contenente la richiesta di applicazione dell'imposta sostitutiva, comporta il riconoscimento dei maggiori valori fiscali. L'omesso o insufficiente versamento delle imposte sostitutive dovute non determina la decadenza dagli effetti dell'affrancamento, bensì l'applicazione delle disposizioni relative alla liquidazione e riscossione in materia di imposte sui redditi. Inoltre, i maggiori valori fiscali di cui si chiede il riconoscimento devono essere annotati negli appositi prospetti di riconciliazione presenti nella dichiarazione dei redditi.

Rimangono, altresì, applicabili le disposizioni dell'art. 20 della legge n. 342/2000, che recano la disciplina dell'imposta sostitutiva, con riferimento all'indeducibilità, alla contabilizzazione ed alla memorizzazione della stessa ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai soci ai sensi dell'art. 105, commi 2 e 3, del TUIR.

L'art. 3, comma 11, della legge finanziaria modifica, invece, le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva indicate dall'art. 17, comma 5, della legge n. 342/2000. Secondo le nuove norme, il versamento deve essere obbligatoriamente effettuato in tre rate annuali, senza applicazione di interessi, secondo i seguenti importi: nel 2002 il 20 per cento dell'imposta complessivamente dovuta, nel 2003 il 35 per cento, nel 2004 il 45 per cento. Le rate devono essere versate entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi previsto per ognuno dei predetti anni.

Per alcuni soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, si osserva che tale disposizione potrebbe non essere applicabile.

Si pensi, ad esempio, ad un soggetto con esercizio dal 1.10.2001 al 30.9.2002: tale soggetto potrà affrancare le differenze di valore risultanti da tale bilancio, richiedendo l'applicazione della disciplina nella relativa dichiarazione dei redditi. Il termine di versamento delle imposte dovute a saldo derivanti da tale dichiarazione, entro il quale deve essere versata anche la prima rata dell'imposta sostitutiva, scade però oltre il 2002. In tali casi, si ritengono applicabili i più generici termini indicati dall'art. 17, comma 5, della legge n.

342/2000. In base a tale disposizione, le tre rate annuali hanno scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative, rispettivamente, al periodo d'imposta con riferimento al quale è effettuato l'affrancamento e ai due periodi d'imposta successivi.

1.5.4 Conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997.

Si ricorda che l'art. 19 della legge n. 342/2000, non richiamando l'art. 18 della stessa legge, di fatto aveva precluso ai soggetti che avevano effettuato conferimenti ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997 la possibilità di eseguire l'affrancamento in maniera autonoma.

L'art. 3, comma 11, della legge finanziaria ha, invece, rimosso tale preclusione, estendendo espressamente l'applicazione dell'art. 18 citato, disciplinante l'affrancamento da parte delle società conferenti ai sensi della legge n. 218/1990, anche alle società conferenti ai sensi del predetto art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/1997.

Si osserva, tuttavia, che il disposto dell'art. 18 della legge n. 342/2000 è compatibile solo in parte con la disciplina di tali conferimenti.

Rimane applicabile la disposizione del comma 1 in base alla quale *“la differenza tra il valore delle azioni ricevute e il loro costo fiscalmente riconosciuto si considera realizzata a condizione che sia assoggettata ad imposta sostitutiva ...”*.

Sono altresì applicabili le disposizioni del primo e terzo periodo del comma 2, le quali prevedono che la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva è considerata costo fiscalmente riconosciuto delle azioni medesime, ma non è considerata tale nei confronti della società conferitaria, ovviamente con riferimento al valore dei beni conferiti.

Non rilevano, invece, le disposizioni del secondo periodo del comma 2 e il comma 3, che prevedono l'effetto di affrancamento sulle riserve o fondi in sospensione costituiti dalla conferente a fronte dei maggiori valori iscritti in

bilancio sulle azioni. Esse, infatti, riguardano specificamente le ipotesi di conferimento effettuate ai sensi della legge n. 218/1990, che oltre ad essere conferimenti in neutralità, comportavano sulla conferente effetti di sospensione della tassazione sia sugli elementi dell'attivo (il maggior valore iscritto sulle partecipazioni ricevute) sia su quelli del passivo (le riserve o fondi costituite a fronte di tali maggiori valori).

Nei conferimenti in neutralità effettuati ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/97, invece, non si hanno effetti di sospensione di imposta sugli elementi del passivo, per cui le riserve iscritte a seguito del conferimento sono liberamente distribuibili.

Al riguardo va osservato che già il d.m. n. 408/2001, tenuto conto della differente disciplina dei conferimenti in questione, ha dettato delle specifiche disposizioni per l'applicazione dell'art. 17 della legge n. 342/2000, richiamato dall'art. 19 della stessa legge, alle società conferitarie ai sensi dell'art. 4, comma 1. del d.lgs. n. 358/97.

Ed infatti l'art. 5 del citato d.m., al comma 2, ha disciplinato specificamente gli effetti dell'affrancamento, operato dalla conferitaria ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 358/97, sulle riserve o fondi costituiti dalla società conferente a fronte dei maggiori valori iscritti sulle azioni ricevute in sede di conferimento, tenendo conto che, trattandosi di riserve libere, alle stesse non sarebbe applicabile il disposto del secondo comma dell'art. 17 della legge n. 342/2000 laddove prevede che, per effetto dell'affrancamento operato dalla conferitaria, le riserve iscritte in sede di conferimento dalla conferente si considerano assoggettate ad imposta.

Nel regolamento si precisa che tale disposizione produce i suoi effetti ai soli fini dell'applicazione dell'art. 20, comma 1, della legge n. 342/2000, che disciplina la memorizzazione dell'imposta sostitutiva versata ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta ai sensi dell'art. 105 del TUIR. In particolare, l'art. 20, comma 1, citato prevede che parte dell'imposta sostitutiva versata dalla società conferitaria possa essere memorizzata, ai fini di cui sopra,

dalla conferente nei limiti del 15 per cento delle riserve o fondi che si considerano assoggettati ad imposta ai sensi del comma 2 dell'art. 17. Per garantire in ogni caso l'attribuzione del credito d'imposta alla conferente secondo il meccanismo indicato, tale disposizione si rende applicabile anche se le originarie riserve, in quanto liberamente distribuibili, non sussistano più nel bilancio della conferente.

Il medesimo art. 5, al comma 3, disciplina gli effetti dell'affrancamento su quella parte del patrimonio netto della società conferitaria che, per effetto del disposto dell'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 358/97, viene considerata fiscalmente riserva di utili. Tale previsione normativa è stata dettata dall'esigenza di evitare gli effetti di duplicazione della tassazione potenzialmente connessi al conferimento in neutralità e continuità dei valori fiscali. Poiché l'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte della conferitaria con effetti sulla conferente determina l'effetto di allineare, per entrambe, i valori civilistici e fiscali dei beni e delle azioni eliminando i rischi di doppia tassazione, la disposizione dell'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 358/1997 in questo caso non ha più ragione d'essere. Pertanto tale riserva, nei limiti della differenza di valori assoggettata ad imposta sostitutiva dalla conferitaria nella misura del 19 per cento (ora 12 per cento), torna ad essere considerata, a tutti gli effetti, una riserva da apporto.

La disposizione in commento non si applica però nel caso in cui la conferitaria applichi l'imposta sostitutiva nella misura del 15 per cento (ora 9 per cento), cioè senza effetti per la conferente, perché in questo caso il mancato affrancamento dei maggiori valori iscritti da quest'ultima in sede di conferimento rende ancora possibile la doppia tassazione.

Nei conferimenti effettuati ai sensi dell'art 4 del d.lgs. n. 358/97, inoltre, la conferitaria commisura le quote d'ammortamento deducibili al costo che i beni conferiti avevano presso la conferente, come affermato anche nella circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997.

In tali conferimenti, infatti, *“il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell’attivo e del passivo dell’azienda”*.

Dopo l’affrancamento, invece, le quote d’ammortamento dovranno essere commisurate al valore dei beni conferiti iscritto nel bilancio della conferitaria e saranno deducibili fino a concorrenza del nuovo valore fiscalmente riconosciuto (residuo valore fiscale del bene, prima dell’affrancamento, aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva).

L’affrancamento, in sostanza, fa venir meno il regime di continuità di valori tipico di tali conferimenti; successivamente, le quote di ammortamento dovranno essere commisurate al valore dei beni iscritto nel bilancio della conferitaria, allo stesso modo di un conferimento fiscalmente realizzativo, cioè non in regime di neutralità.

Si ipotizzi la seguente situazione in relazione al conferimento di un bene, con aliquota di ammortamento del 10 per cento:

Valore contabile e fiscale del bene presso la conferente:

- costo storico = 1.000
- f.do amm.to = 800
- valore residuo = 200

Valore iscritto dalla conferitaria = 400

Valore fiscalmente riconosciuto = 200

La conferitaria effettua ammortamenti deducibili per 100, commisurandoli al costo storico che il bene aveva presso la conferente.

Nel periodo d’imposta successivo il valore fiscale sarà pari a 100, mentre il residuo valore civilistico è pari a 300. Dopo l’affrancamento della differenza, la conferitaria dovrà commisurare gli ammortamenti al valore al quale ha iscritto i beni al momento del conferimento, quindi a 400. La quota di ammortamento deducibile sarà pari a 40.

2 RISERVE E FONDI IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA (Art. 4)

2.1 Premessa

L'articolo 4 della legge finanziaria per il 2002 contiene una disciplina che consente di affrancare le riserve e i fondi in regime di sospensione di imposta, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 19 per cento.

La disciplina in esame si applica alle riserve e ai fondi esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2001.

Si ricorda che analoga disciplina era dettata anche dall'art. 8 della legge 29 dicembre 1990, n. 408 e dall'art. 22 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85. La disciplina in esame se ne discosta, comunque, in relazione alla misura dell'aliquota dell'imposta sostitutiva e ad altri aspetti connessi al diverso contesto normativo nel quale si inserisce.

I fondi e le riserve in sospensione d'imposta costituiscono fiscalmente poste di patrimonio netto, per le quali l'imposizione è stata rinviata al momento in cui avviene la distribuzione, ovvero a quello in cui si verifica uno dei presupposti - normativamente previsti - che determinano il venir meno del regime di sospensione.

2.2 Ambito di applicazione

Le riserve ed i fondi oggetto di affrancamento con la disciplina in esame, sono in gran parte riconducibili alle seguenti categorie:

- riserve derivanti da operazioni di conferimento e di concentrazione;
- saldi attivi di rivalutazione;
- riserve e fondi per ammortamenti anticipati *ex art. 67 del TUIR*;
- riserve *ex art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR*.

La facoltà di procedere all'affrancamento dei fondi e riserve in sospensione può essere esercitata anche se questi sono stati imputati direttamente ad aumento del capitale sociale.

2.3 Modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva

L'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta è una facoltà del contribuente, e può essere esercitata per tutti, o alcuni soltanto, tra quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2001.

Possono essere affrancati anche riserve e fondi formati con utili di tale bilancio, relativi ad esempio ad ammortamenti anticipati.

La legge prevede una sola aliquota d'imposta sostitutiva al 19 per cento. La precedente disciplina, dettata dal d.l. n. 41/95, prevedeva invece un'aliquota ridotta per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione previsti dalle leggi n. 408/90 e n. 413/91, in considerazione del fatto che gli stessi erano già stati assoggettati ad imposta sostitutiva.

La norma in esame non riproduce tale distinzione, tuttavia - come illustrato più avanti - al momento della liquidazione dell'imposta sostitutiva, consente di memorizzare sia il credito d'imposta pieno che limitato, da attribuire ai soci in sede di distribuzione di dividendi.

Si ritiene che l'ampia formulazione della norma e l'assenza di disposizioni limitative dell'ambito di applicazione consentano la possibilità di un affrancamento parziale di ogni singola riserva o fondo.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 4, l'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2001.

Tale imposta deve essere versata in tre rate annuali, rispettivamente, con scadenza entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2001 e per i due successivi.

La prima rata deve essere pari al 45 per cento dell'imposta complessivamente dovuta, le due successive devono essere pari, rispettivamente, al 35 per cento e al 20 per cento.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

L'imposta sostitutiva è indeducibile e, in luogo dell'imputazione a conto economico, può essere computata, in tutto o in parte, in diminuzione delle riserve e degli altri fondi del bilancio o rendiconto, oppure in diminuzione del capitale sociale o del fondo di dotazione.

Nel caso di imputazione alle riserve o fondi oggetto di affrancamento, l'imposta sostitutiva da versare va calcolata sull'importo delle riserve o fondi al lordo dell'imposta stessa ad essi imputata.

Nel caso di imputazione al capitale o al fondo di dotazione, la corrispondente riduzione degli stessi deve essere eseguita con le modalità indicate dal comma 2 dell'art. 2445 del codice civile, in modo tale che le azioni proprie eventualmente possedute dopo la riduzione non eccedano la decima parte del capitale sociale. In tali casi, e in deroga all'art. 2365 del codice civile, la riduzione può essere deliberata anche dall'assemblea ordinaria.

2.4 Effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva

Il comma 3 dell'articolo 4 dispone che le riserve e i fondi assoggettati ad imposta sostitutiva non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa in caso di distribuzione o di altro utilizzo per il quale sarebbe ordinariamente scattato il presupposto impositivo.

L'affrancamento ha effetto a partire dalla data in cui l'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2001.

L'imposta è sostitutiva solo delle imposte dirette e non anche dell'IRAP. Ciò è quanto emerge dal tenore letterale dell'art. 4, tenuto conto anche di quanto diversamente disposto dall'art. 3, per le imposte sostitutive da versare, anche ai fini IRAP, ai sensi dei commi 3, 4 e 7.

Si osserva, peraltro, che la normativa in esame riguarda una pluralità di riserve e fondi in sospensione, la cui distribuzione non sempre assume rilevanza ai fini IRAP.

Al riguardo, si ricorda che non rileva ai fini IRAP la distribuzione delle riserve da conferimento e concentrazione e i saldi attivi da rivalutazione (per questi ultimi, cfr. circolare 57/E del 2001 par. 1.5 e art. 9 decreto ministeriale 13 aprile 2001, n. 162).

Ai sensi del comma 2 dell'art. 105 del TUIR, l'imposta sostitutiva è memorizzabile per l'attribuzione del credito d'imposta pieno ai soci.

La norma consente, inoltre, di memorizzare le imposte virtualmente dovute sulle riserve o fondi che non si considerano assoggettati a tassazione, ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta limitato ai soci, ai sensi dell'art. 105, comma 4, n. 1), del TUIR. In tale caso, si considera non assoggettato a tassazione una quota pari al 47,22 per cento dell'importo del fondo o riserva che non ha concorso al reddito. Il credito d'imposta limitato spetterà nella misura del 56,25 per cento di detta quota.

3 INDETRAIBILITA' DELL'IVA PAGATA SULL'ACQUISTO DI AUTOVEICOLI (Art. 9, comma 4)

Con la disposizione dell'articolo 9, comma 4, è prorogato al 31 dicembre 2002 il termine indicato all'articolo 30, comma 4, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 che riguarda le limitazioni alla detrazione dell'Iva afferente l'acquisto di ciclomotori, motoveicoli, autovetture ed autoveicoli di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-*bis*1 del DPR n. 633 del 1972.

Per effetto di tale proroga, l'IVA pagata sugli acquisti dei veicoli sopraindicati (nonché sulle relative importazioni e acquisizioni mediante contratti di leasing, noleggio e simili) effettuati nel 2002 sarà indetraibile per il 90 per cento, ovvero per il 50 per cento per i veicoli non a combustione interna.

**4 PROROGA DEL REGIME SPECIALE IVA PER
L'AGRICOLTURA E MODIFICA ALIQUOTA IRAP (Art. 9,
commi 7, 8 e 10)**

Le disposizioni concernenti l'applicazione dell'Iva al settore agricolo restano invariate per l'anno 2002. Prorogando al 31 dicembre 2002 il termine previsto dal comma 5 dell'articolo 11 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n.313, anche per l'anno 2002 è concesso ai produttori agricoli con volume d'affari superiore a 40 milioni di lire di applicare il regime speciale Iva per l'agricoltura.

E' inoltre rinviato al 1° gennaio 2003 il termine a partire dal quale le attività svolte nell'ambito della medesima impresa agricola devono essere in ogni caso unitariamente considerate.

Con la disposizione contenuta nell'articolo 9, comma 7, inoltre, è ridotta dal 2,5 per cento all'1,9 per cento l'aliquota IRAP dovuta per il 2001 dalle imprese che operano nel settore agricolo e dalle cooperative della piccola pesca e loro consorzi.

Il comma 10 dell'articolo 9, infine, estende anche alle società consortili e agli altri organismi associativi di cui all'articolo 34, comma 2, lettera c), del DPR n. 633/72 la particolare disciplina sul momento impositivo dei conferimenti dei prodotti ittici, assoggettandoli, in tal modo, al medesimo trattamento riservato ai conferimenti di prodotti agricoli.

5 DEDUCIBILITÀ DEI COSTI (Art. 9, commi 16 e 17)

I commi 16 e 17 intervengono sulla disciplina della indeducibilità dei costi relativi ad operazioni effettuate con soggetti domiciliati in paesi non appartenenti all'Unione europea aventi un regime fiscale privilegiato di cui all'art. 76, commi *7-bis* e *7-ter*, del TUIR. In tale disciplina, il comma *7-bis* stabilisce il principio della indeducibilità di tali costi, mentre il successivo comma *7-ter* stabilisce la possibilità per le imprese residenti di evitare l'applicazione delle disposizioni di cui al comma *7-bis* fornendo la prova che le imprese estere svolgono un'effettiva attività commerciale.

Il comma 16 sostituendo il primo periodo del comma *7-ter*, amplia la possibilità per le imprese residenti di fornire la prova dell'effettivo svolgimento di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera. È eliminato, infatti, l'obbligo di riferire l'effettiva attività commerciale delle imprese estere al mercato del Paese in cui le stesse hanno sede. Inoltre, tale prova può essere fornita anche nell'ipotesi in cui le operazioni poste in essere con le imprese estere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Il comma 17, ai fini dell'applicazione del comma *7-bis*, conferma la validità della lista dei paesi a fiscalità privilegiata individuata con il decreto del Ministro delle finanze 24 aprile 1992, che, come indicato nella circolare 30 gennaio 2002, n. 9, risulta applicabile a decorrere dal 1.01.2002 fino alla data di entrata in vigore del nuovo decreto.

Rimangono invariate le altre disposizioni dei commi *7-bis* e *7-ter*.

Successivamente all'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2002, il Ministro dell'Economia e delle Finanze con il decreto 23 gennaio 2002 ha individuato la nuova lista di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato rilevante ai fini dell'applicazione del comma *7-bis*. La nuova lista è più estesa e comprende Stati e territori non presenti in quella individuata con il precedente decreto 24 aprile 1992.

Le operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati e territori inclusi solo nella nuova lista individuata dal decreto 23 gennaio 2002 sono soggette alla disciplina di cui al comma *7-bis* se effettuate dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

6 DISPOSIZIONI PER IL SETTORE DELL'AUTOTRASPORTO

(Art. 15)

6.1 Oneri e spese per impianti di telefonia delle imprese di autotrasporto

L'articolo 15, commi 2 e 3, della legge finanziaria ha modificato la disciplina fiscale, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa alle spese ed agli oneri per impianti di telefonia sostenuti dalle imprese di autotrasporto.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il comma 2 dell'articolo 15 della legge finanziaria ha riformulato il comma 10-bis dell'articolo 67 del TUIR, consentendo l'integrale deduzione degli oneri e delle spese derivanti dall'utilizzo di apparecchiature telefoniche da parte delle imprese di autotrasporto.

L'ultimo periodo del novellato comma 10-bis consente, infatti, ai menzionati soggetti di dedurre interamente le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi agli impianti di telefonia, sia fissa che mobile, dei veicoli utilizzati per il trasporto merci, limitatamente ad un impianto per ciascun autoveicolo.

Rispetto alla precedente formulazione, la norma in commento prevede la deducibilità integrale degli oneri relativi agli impianti di telefonia dei veicoli, senza operare alcuna distinzione tra impianti di telefonia fissa ed apparecchiature mobili.

L'integrale deduzione è limitata alle spese relative ad un singolo impianto per ciascun veicolo utilizzato nell'attività di trasporto merci; ne consegue che, sempre ai fini della totale deduzione, il numero degli impianti telefonici dei veicoli, nonché delle relative utenze (contratti), non può essere superiore al numero dei veicoli utilizzati dall'impresa di autotrasporto.

In altri termini il previsto limite di “...un impianto per ciascun autoveicolo” deve intendersi riferito tanto all’apparecchio telefonico, fisso o mobile, del veicolo quanto all’utenza attivata sullo stesso impianto.

Resta inteso che le spese relative all’utilizzo delle apparecchiature mobili, in numero eccedente rispetto ai limiti appena citati, sono deducibili nella misura del 50%, in base al principio generale previsto dal primo periodo del suddetto comma 10-bis dell’art. 67 del TUIR.

Si tiene a precisare che, ai fini della determinazione del reddito, la descritta integrale deduzione è consentita per tutte le spese e gli oneri che, in conformità ai criteri stabiliti dall’art. 75 del TUIR, si considerano sostenuti dopo la data di entrata in vigore della legge in esame.

Il successivo comma 4 dell’articolo 15 in commento ha riformulato la lettera g) dell’articolo 19-bis¹ del D.P.R. n. 633 del 1972, consentendo, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, l’integrale detrazione dell’imposta “...relativa all’acquisto, all’importazione, alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell’articolo 16, nonché alle spese di gestione...” degli impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci dalle imprese di autotrasporto, “limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo”.

Valgono, anche ai fini della detrazione dell’imposta sul valore aggiunto, le medesime considerazioni già espresse in materia di imposte dirette per quanto concerne l’irrilevanza della distinzione tra impianti di telefonia fissa ed apparecchiature mobili ed il limite numerico degli impianti dei veicoli per i quali è consentita la detrazione integrale dell’imposta.

7 *DISPOSIZIONE PER IL SETTORE DELL'EDITORIA.*

7.1 Modifiche al regime speciale Iva.

L'articolo 52, comma 75, ha sostituito il secondo periodo del comma 1, lettera c) dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, variando le percentuali di forfettizzazione della resa nell'ambito del particolare regime Iva istituito per le cessioni di libri, quotidiani e periodici.

Secondo la nuova formulazione dell'articolo 74, comma 1, lettera c) appena citato, gli editori possono applicare l'imposta, sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione ad un numero di copie vendute determinato forfettariamente, diminuendo il numero delle copie consegnate o spedite di una percentuale di resa pari al 70 per cento per i libri e all'80 per cento per i quotidiani e i periodici.

La nuova disposizione trova applicazione per i prodotti consegnati o spediti successivamente al 1° gennaio 2002.

Si rammenta che la forfettizzazione della resa è esclusa nelle ipotesi di cessioni di cataloghi, giornali e periodici pornografici, e quotidiani, periodici e libri venduti unitamente a supporti integrativi o altri beni.

Nulla è variato riguardo alla possibilità di esercitare l'opzione per avvalersi delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, al fine di applicare l'imposta sul numero delle copie effettivamente vendute.

8 DISPOSIZIONI PER IL SETTORE TELEVISIVO.

8.1 Aliquota Iva per i servizi radiotelevisivi.

L'articolo 74, comma 1, della legge in commento, integrando il n. 123-ter della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, estende l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento ai canoni relativi alle trasmissioni televisive punto-punto.

Trattasi di programmi televisivi forniti su richiesta dell'utente e caratterizzati dalla connessione diretta fra un punto di origine ed un punto di ricezione della trasmissione (cosiddetto *video on demand*).

Tali trasmissioni sono state, in tal modo, espressamente incluse fra le trasmissioni radiotelevisive con accesso condizionato effettuate in forma digitale a mezzo di reti via cavo o via satellite, per il cui canone di abbonamento era già stabilita l'aliquota ridotta del 10 per cento.