

CIRCOLARE N. 9/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 30 gennaio 2002

OGGETTO: Risposte a quesiti.

INDICE

1	EMERSIONE DI ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO	4
1.1	<i>Attività detenute in comunione</i>	4
1.2	<i>Attività costituite all'estero nel 2002 e nel 2001</i>	4
1.3	<i>Applicabilità della presunzione di cui all'art. 6 del D.L. n. 167/90.....</i>	7
1.4	<i>Costo delle attività rimpatriate</i>	8
1.5	<i>Costo delle attività rimpatriate ai fini della determinazione dei redditi di capitale.</i>	9
1.6	<i>Regime della riservatezza.....</i>	10
1.7	<i>Comunicazioni degli intermediari</i>	11
1.8	<i>Attività intestate a società fiduciarie.....</i>	12
1.9	<i>Cambiamento del regime di tassazione per le attività rimpatriate</i>	13
1.10	<i>Applicazione delle imposte sui redditi derivanti dalle attività rimpatriate</i>	13
1.11	<i>Regolarizzazione di investimenti esteri non produttivi di reddito</i>	14
1.12	<i>Regolarizzazione di finanziamenti.....</i>	16
1.13	<i>Modulo RW - Sanzioni</i>	16
1.14	<i>Modulo RW – Ravvedimento operoso</i>	17
1.15	<i>Modulo RW – Sanzione ridotta</i>	17
1.16	<i>Ambito oggettivo dell'emersione</i>	18
1.17	<i>Regime di riservatezza per la regolarizzazione</i>	18
1.18	<i>Effetti dell'emersione nei confronti dei soci.....</i>	19
1.19	<i>Effetti dell'emersione nei confronti di società</i>	19
1.20	<i>Utilizzo della dichiarazione riservata</i>	20
1.21	<i>Trasporto al seguito</i>	20
1.22	<i>Tassazione dei redditi derivanti da attività rimpatriate</i>	21
1.23	<i>Sottoscrizione di titoli di Stato decennali a tasso ridotto</i>	21
1.24	<i>Utilizzo dei capitali rimpatriati</i>	22
1.25	<i>Capitali prodotti direttamente all'estero</i>	22
1.26	<i>Segretazione dei conti</i>	23
1.27	<i>Emersione di attività detenute a San Marino o presso lo Stato del Vaticano</i>	23
1.28	<i>Emersione di partecipazioni in società estera</i>	23
1.29	<i>Effetti dell'emersione in caso di accertamenti sintetici</i>	24
1.30	<i>Utilizzo dello “scudo fiscale”</i>	25
1.31	<i>Cause ostative</i>	25
1.32	<i>Regolarizzazione di altre attività</i>	26
2	RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DI PARTECIPAZIONI E TITOLI .26	
2.1	<i>Rideterminazione parziale.....</i>	26
2.2	<i>Rilevanza delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti.....</i>	27
2.3	<i>Partecipazioni acquisite per effetto di donazioni o successioni.....</i>	28
2.4	<i>Affrancamento del disavanzo di fusione</i>	28
2.5	<i>Rilevanza delle minusvalenze</i>	29
3	EMERSIONE LAVORO SOMMERSO	30
3.1	<i>Lavoratori regolarizzabili.....</i>	30
3.2	<i>Errata qualificazione di un rapporto di lavoro.....</i>	31
3.3	<i>Lavoro “grigio”</i>	31
3.4	<i>Periodi d'imposta agevolati.....</i>	31
3.5	<i>Costo del lavoro emerso</i>	32

3.6	Agevolazione ai fini IRAP.....	33
3.7	Determinazione dell'incremento del reddito imponibile.....	33
3.8	Determinazione per gli anni pregressi – Accessi da parte dell'Amministrazione finanziaria	34
3.9	Definizione per gli anni pregressi – Richiesta di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria	35
4	DISPOSIZIONE RIGUARDANTE LE IMPRESE.....	36
4.1	Estromissione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale (articolo 3, comma 4, legge n. 448/01).....	36
4.2	Trasformazione in società semplice	37
4.3	L'estromissione dell'immobile strumentale (articolo 3 comma 4)	37
4.4	Periodo di disallineamento	39
4.5	Recupero ammortamenti non dedotti	40
4.6	Calcolo delle plus/minusvalenze per cespiti rivalutati venduti prima del periodo fiscalmente rilevante.....	41
5	IMPOSTA DI REGISTRO.....	41
5.1	Registro 1% per aree in piani particolareggiati.	41
5.2	Registro 1% per aree in piani particolareggiati.	42
6	FISCALITA' INTERNAZIONALE	43
6.1	Effetti dell'interpello Cfc.....	43
6.2	Operatività dell'art. 76, comma 7 bis, del TUIR.....	44
6.3	Rapporti tra disciplina cfc e art. 76, comma 7bis	45
6.4	Effettività dell'attività commerciale	46
7	DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE PERSONE FISICHE.....	46
7.1	Rideterminazione del valore dei terreni (articolo 7).....	46
7.2	Imposta sostitutiva per rivalutazione aree	47
7.3	Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati.....	48
7.4	Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati.....	48
7.5	Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati.....	49
8	SEMPLIFICAZIONI.....	49
8.1	Libro giornale sostitutivo dei libri Iva	49
8.2	Imposta di bollo sul libro giornale	50
8.3	Dichiarazione in caso di trasformazione di società.....	51

Si riportano qui di seguito – raggruppate per argomento - le risposte a numerosi quesiti, formulati anche in occasione di recenti incontri tenuti con gli esperti dei quotidiani “Il sole 24 ore” e “Italia Oggi”.

oooooooo

1 EMERSIONE DI ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO

1.1 Attività detenute in comunione

D. *Il rimpatrio e la regolarizzazione possono riguardare anche attività detenute in comunione. In questo caso la dichiarazione riservata deve essere presentata da ciascun cointestatario per la sua quota di comunione oppure la dichiarazione riservata deve essere presentata da un solo soggetto anche per conto degli altri?*

R. Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E del 4 dicembre 2001 è stato precisato che la norma ha inteso estendere gli effetti dell'emersione e, in particolare, la preclusione dell'attività di accertamento, anche agli imponibili connessi ad attività detenute all'estero in comunione. Tuttavia tali effetti si verificano soltanto nei confronti del soggetto che ha presentato la dichiarazione di emersione.

Conseguentemente, si deve ritenere che, al fine di conseguire gli effetti di cui all'articolo 14 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, ciascuno dei soggetti interessati dovrà presentare una distinta dichiarazione di emersione per la quota parte di propria competenza.

1.2 Attività costituite all'estero nel 2002 e nel 2001

D. *Viene chiesto se sono da considerare “rimpatriabili” le attività costituite all'estero nel 2000 e nel 2001, dal momento che per le stesse potrebbe non essersi ancora verificata alcuna violazione della disciplina sul monitoraggio contenuta nel decreto-legge n. 167/1990. Pertanto, viene anche posto il problema del*

conseguimento degli effetti del rimpatrio o della regolarizzazione, tra cui la preclusione degli accertamenti, relativamente ai periodi d'imposta 2000 e 2001.

R. Tenendo conto delle finalità del provvedimento, si ritiene che siano "rimpatriabili" anche le attività che sono state costituite all'estero nel 2000 e nel 2001, purché siano ivi detenute alla data del 1° agosto 2001.

Infatti, si deve ritenere innanzitutto che il provvedimento mira essenzialmente a sanare, per i predetti periodi d'imposta, la fattispecie maggiormente utilizzata per la costituzione illecita di disponibilità all'estero, rappresentata dal trasporto al seguito, per il quale non sia stata presentata la dichiarazione prescritta dall'articolo 3 del decreto-legge n. 167 del 1990. In questo caso, la violazione della normativa sul monitoraggio fiscale si è verificata contestualmente all'operazione stessa prescindendo, quindi, dalla circostanza che non risultano ancora violate le disposizioni di cui all'articolo 4 dello stesso decreto che prevedono l'indicazione delle attività estere nel modulo RW della dichiarazione dei redditi.

Tale modalità di trasferimento, anche per gli anni 2000 e 2001 (fino al 1° agosto), è peraltro quella implicitamente assunta dal legislatore quale presupposto per il rimpatrio né si richiede che l'interessato dichiari dettagliatamente le modalità utilizzate per il trasferimento delle attività all'estero.

D'altra parte, qualora si ritenesse precluso il ricorso all'emersione con riferimento al periodo d'imposta 2000, in quanto alla data del 1° agosto 2001 l'omessa compilazione del modulo RW non è ipotizzabile, si verificherebbe una palese e ingiustificata discriminazione nei confronti di quei contribuenti che abbiano presentato la dichiarazione modello "Unico" in via telematica (entro il 31 ottobre 2001) rispetto a quelli che l'hanno presentata in forma cartacea (entro il 31 luglio 2001). Infatti, solo questi ultimi potrebbero aver omesso la compilazione del modulo RW, mentre per i primi potrebbe non essersi verificato tale presupposto. Si deve quindi assumere che, per il periodo d'imposta 2000, il legislatore abbia inteso

esonerare i contribuenti che presentano la dichiarazione riservata dall'obbligo di compilare il modulo RW.

Per quanto riguarda il periodo d'imposta 2001, inoltre, se si accedesse ad una diversa interpretazione, non avrebbe alcun senso la disposizione contenuta nell'articolo 14, comma 5, del decreto-legge n. 350 del 2001, laddove è previsto che relativamente alle attività finanziarie detenute alla data del 1° agosto 2001 oggetto di rimpatrio, gli interessati non sono tenuti alla presentazione del modulo RW per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata, nonché per il periodo d'imposta precedente qualora la dichiarazione di emersione venga presentata nel 2002. Pertanto, se il contribuente ha presentato la dichiarazione riservata entro il 2001 non deve compilare, con riferimento alle attività rimpatriate o regolarizzate, il modulo RW per l'anno 2001 da presentare nel 2002; se la dichiarazione riservata è presentata nel 2002 il contribuente non deve compilare né il modulo RW per l'anno 2001 né il modulo RW per l'anno 2002, da presentare nel 2003.

Per quanto riguarda gli effetti delle operazioni di emersione per i periodi d'imposta 2000 e 2001, si ricorda che la legge prevede la preclusione degli accertamenti tributari e contributivi per i periodi d'imposta per i quali non sia ancora decorso il termine per l'accertamento alla data del 27 settembre 2001. Tale formulazione della norma non implica che la preclusione non possa operare per i periodi d'imposta 2000 e 2001 per i quali i termini per l'accertamento devono ancora iniziare a decorrere.

Tra l'altro, un'interpretazione restrittiva in tal senso sarebbe illogica perché non coerente con le disposizioni dell'articolo 14, comma 8, del decreto-legge n. 350 del 2001 che - nel permettere l'imposizione sostitutiva dei frutti delle attività rimpatriate, percepiti nel periodo tra il 1° agosto 2001 e la data di presentazione della dichiarazione riservata - si preoccupano proprio di dare "continuità impositiva" ai redditi percepiti nel corso del 2001, con la conseguenza che i redditi percepiti fino al 1° agosto 2001 si devono considerare necessariamente "assorbiti"

dagli importi indicati nella dichiarazione di emersione, perché in essi logicamente ricompresi.

Al riguardo anche la circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001 dell'Agenzia delle Entrate ha espressamente precisato che la preclusione dell'attività di accertamento si riferisce in ogni caso a presupposti verificatisi fino alla data del 1° agosto 2001. Pertanto si ribadisce che la preclusione degli accertamenti sia riferibile anche ai redditi posseduti alla data del 1° agosto 2001 precedentemente trasferiti all'estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio.

1.3 Applicabilità della presunzione di cui all'art. 6 del D.L. n. 167/90

D. Dall'articolo 14, comma 8, del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, si desume che i redditi percepiti all'estero dopo il 1° agosto 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata devono essere dichiarati dal contribuente o comunicati all'intermediario che provvederà, ove previsto, al versamento delle relative imposte a titolo definitivo. Nel caso in cui siano dichiarati redditi percepiti all'estero in misura superiore al tasso ufficiale di sconto, prendendo cioè a riferimento il "reddito minimo" di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 167/90, si può ritenere che l'Amministrazione finanziaria si asterrà dal chiedere al contribuente ulteriori informazioni?

R. L'articolo 6 del decreto-legge n. 167 del 1990 prevede che, nel caso in cui vengano trasferiti o costituiti all'estero somme in denaro, certificati in serie o di massa e titoli, senza che risultino dichiarati i redditi effettivi, per gli stessi si presume un reddito pari al tasso ufficiale di sconto, salvo prova contraria fornita dal contribuente entro 60 giorni dal ricevimento della espressa richiesta notificatagli dall'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria.

Tale norma, quindi, pone quale presupposto che, in sede di controllo, risulti omessa l'indicazione dei redditi delle attività estere nella dichiarazione annuale dei redditi. Pertanto, essa non trova connessione con la disciplina dello "scudo fiscale"

che ha lo scopo, attraverso il rimpatrio, di far emergere le attività estere e i relativi (futuri) redditi. Con riferimento ai redditi percepiti dalla “data limite” di detenzione all'estero fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata, infatti, il comma 8 dell'articolo 14 prevede l'applicazione del medesimo trattamento tributario di quelli costituiti in deposito presso gli intermediari ovvero di quelli per i quali l'intermediario è intervenuto nella loro riscossione. Si tratta quindi di una tassazione di redditi effettivamente realizzati e non sono ammesse deroghe, neppure quindi sistemi forfetari o presuntivi di determinazione dei redditi.

Invece, nel caso della regolarizzazione, i redditi percepiti nel periodo indicato devono essere riportati dal contribuente in dichiarazione, al pari di qualunque altro reddito conseguito. Anche in questa ipotesi deve trattarsi di redditi effettivamente realizzati.

1.4 Costo delle attività rimpatriate

D. La possibilità di utilizzare, come costo fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate, l'importo risultante dalla dichiarazione riservata è sempre concessa o solamente in mancanza della documentazione di acquisto?

R. Come precisato nella Circolare n. 99/E, ai sensi del comma 5-bis dell'articolo 14 del provvedimento, ai fini della determinazione del costo fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate, possono essere derogati i criteri di ordinari di determinazione del costo, in mancanza della relativa documentazione.

Soltanto in tal caso, quindi, si potrà assumere il valore fornito all'intermediario mediante un'apposita dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 461 del 1997, oppure l'importo indicato nella dichiarazione riservata.

1.5 Costo delle attività rimpatriate ai fini della determinazione dei redditi di capitale

D. *Il valore risultante dalla dichiarazione riservata può essere considerato “costo” ai fini fiscali, oltre che per calcolo delle plusvalenze, anche per il calcolo dei redditi di capitale di cui all’articolo 44, comma 3, del TUIR o per quelli derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di diritto estero non armonizzati di cui all’articolo 10 ter, comma 5, della legge 77/1983 ?*

R. L’articolo 14, comma 5-bis, del decreto-legge n. 350/2001 ha stabilito che – relativamente alle attività finanziarie rimpatriate diverse dal denaro - gli interessati, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, possono considerare l’importo indicato nella dichiarazione riservata quale costo fiscalmente riconosciuto “a tutti gli effetti”.

Nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001, è stato infatti precisato che tale importo può essere utilizzato, ad esempio, ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria eventualmente realizzati dal contribuente dopo aver effettuato il rimpatrio. Pertanto, si ritiene che l’importo indicato nella dichiarazione riservata possa essere utilizzato in tutti i casi in cui le norme diano rilevanza al costo dell’attività finanziaria ai fini della determinazione di un reddito e, quindi, anche ai fini della determinazione dei redditi di capitale. In ogni caso, si deve tener presente che per taluni redditi di capitale relativi ad attività finanziarie estere rimpatriate non vige il regime della riservatezza, trattandosi di proventi che devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi ai fini dell’applicazione della tassazione personale. Si tratta, ad esempio, dei proventi dei fondi comuni non armonizzati o dei dividendi relativi a partecipazioni in soggetti non residenti. Con riferimento a questi ultimi, rimane fermo che se le partecipazioni nelle società estere siano negoziate e siano immesse in gestioni individuali di portafoglio, i relativi redditi in quanto assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi dell’articolo 7 del D.Lgs. n. 461 del 1997, non devono essere riportati nella dichiarazione dei redditi.

1.6 Regime della riservatezza

D. Si chiede se il regime di riservatezza previsto per le attività finanziarie rimpatriate trovi applicazione anche nel caso in cui le attività rimpatriate, o comunque parte di esse, siano utilizzate per la sottoscrizione di un contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione, con la conseguenza che l'impresa di assicurazione residente, così come la banca in caso di deposito, è esonerata dalla comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei dati e delle notizie riguardanti i contratti di assicurazione (comunicazione prevista dall'art.7, comma 5, del Dp.P.R. n. 605 del 1973), tenuto conto che anche in questo caso l'investimento delle somme rimpatriate è affidato ad un soggetto (l'assicuratore), in grado di controllare le vicende contrattuali, applicare le imposte, e di tutelare quindi le ragioni del fisco.

R. L'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001 prevede, in caso di rimpatrio dei capitali e delle attività detenute all'estero, che le comunicazioni relative alle somme rimpatriate, alle quali deve provvedere l'intermediario, non devono essere corredate dal nominativo del soggetto che si avvale del rimpatrio. Al riguardo, con le circolari n. 85/E del 1° ottobre 2001 e n. 99/E del 4 dicembre 2001, è stato chiarito che i dati e le notizie inerenti ai conti di deposito che accolgono il denaro e le attività rimpatriate non devono essere comunicati all'Amministrazione finanziaria e che tale regime di riservatezza è applicabile, oltrechè all'importo indicato nella dichiarazione riservata, anche ai redditi di capitale e ai redditi diversi di natura finanziaria realizzati a seguito dell'impiego delle attività finanziarie rimpatriate, a condizione che si tratti di proventi assoggettati a tassazione definitiva.

Pertanto, si ritiene che il regime della riservatezza sia applicabile anche alla fattispecie in esame in quanto in ogni caso vi è l'intervento di un intermediario residente che, sia pure non compreso tra quelli individuati dall'articolo 11, comma 1, lettera b), del provvedimento, ha comunque obblighi di comunicazione di dati all'Amministrazione finanziaria.

Tale regime, quindi, si estende anche ai redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 81, comma 1, lettera c-quinquies), del TUIR, nonché ai redditi di

capitale di cui all'articolo 41, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies), del TUIR, derivanti dalla sottoscrizione, cessione o chiusura di un contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione effettuato tramite l'impiego del denaro rimpatriato o dal disinvestimento delle attività finanziarie rimpatriate.

1.7 Comunicazioni degli intermediari

D. Si chiede se il regime di riservatezza previsto per le attività finanziarie rimpatriate riguardi anche il caso in cui le attività rimpatriate, o comunque parte di esse, siano utilizzate per la sottoscrizione di titoli immessi nei conti secretati (suscettibili di produrre redditi soggetti ad imposta sostitutiva o ritenuta d'imposta) per i quali il soggetto emittente – in forza di disposizioni di legge (es. antiriciclaggio) è tenuto a rilevare il nominativo dell'investitore, con la conseguenza che il soggetto emittente, così come la banca in caso di deposito, è esonerato dalla comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei dati e delle notizie riguardanti l'investimento.

R. L'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001 prevede, in caso di rimpatrio dei capitali e delle attività detenute all'estero, che sulle comunicazioni relative alle somme o valori rimpatriati, alle quali deve provvedere l'intermediario, non deve essere indicato il nominativo del soggetto che si avvale del rimpatrio. Al riguardo, con le circolari n. 85/E del 1° ottobre 2001 e n. 99/E del 4 dicembre 2001, è stato chiarito che anche i dati e le notizie inerenti ai conti di deposito che accolgono il denaro e le attività rimpatriate immesse negli speciali conti non devono essere comunicati all'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, si ritiene che – fermo restando il diritto di terzi di rilevare il nominativo dell'investitore - il regime della riservatezza riguardi non soltanto i dati in possesso dell'intermediario depositario ma anche quelli in possesso di altri soggetti, quali ad esempio l'emittente degli strumenti finanziari, tenuti ad obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, sempreché, ovviamente, le attività finanziarie siano depositate in conti riservati. Naturalmente dovrà essere cura del

soggetto depositario evidenziare al soggetto terzo, ai fini del corretto trattamento dei dati, che la provvista per l'acquisizione delle predette attività proviene da un conto riservato e che affluiranno in un nuovo conto riservato.

1.8 Attività intestate a società fiduciarie

D. Si chiede di sapere se l'intestazione a società fiduciarie italiane di attività di natura finanziaria depositate all'estero realizzi una fattispecie di rimpatrio disciplinata dall'articolo 13 del d.l. n. 350 del 2001.

R. L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 85/E del 2001 ha chiarito che il rimpatrio è possibile per tutte le attività finanziarie detenute all'estero anche se non rappresentate da titoli. Successivamente, con la circolare n. 99/E è stato ribadito espressamente che anche le partecipazioni sociali non rappresentate da titoli possono essere rimpatriate e che il rimpatrio si considera eseguito nel momento in cui l'intermediario assume in custodia, deposito, amministrazione o gestione le predette attività. A tal fine è necessaria, come nel caso di rimpatrio di titoli di credito dematerializzati ed immessi in sistemi di deposito accentrato, l'annotazione della partecipazione o dello strumento finanziario nel conto aperto presso l'intermediario residente, previa acquisizione della documentazione attestante la titolarità degli strumenti finanziari posseduti dal soggetto. Risulta quindi sufficiente procedere alla mera annotazione scritturale del trasferimento degli strumenti finanziari presso l'intermediario residente, per riconoscerne gli effetti giuridici.

Pertanto, affinché si realizzi un'ipotesi di rimpatrio, è sufficiente che l'intermediario italiano assuma formalmente in custodia, deposito, amministrazione o gestione le attività depositate o esistenti all'estero, anche senza procedere al materiale afflusso nel territorio dello Stato. E' però necessario che, con l'operazione di rimpatrio, l'interessato sia titolare soltanto di un rapporto di deposito, custodia, amministrazione e gestione intrattenuto con l'intermediario residente e che, all'estero, i conti di deposito (o sub deposito) siano aperti non più a nome

dell'interessato – che ha già proceduto al rimpatrio - ma a nome dell'intermediario italiano che ha curato l'operazione di rimpatrio.

1.9 Cambiamento del regime di tassazione per le attività rimpatriate

D. *Occorre sapere se si mantenga la segretezza nei casi di trasferimento di un dossier dal regime del risparmio amministrato al regime del risparmio gestito.*

R. In caso di attività finanziarie rimpatriate per le quali il contribuente abbia optato per l'applicazione del risparmio amministrato (o gestito) che vengono successivamente trasferite nell'ambito di un rapporto di gestione (o amministrazione), e viceversa, rimane fermo il regime della riservatezza sempreché il nuovo rapporto sia intestato al medesimo contribuente. In tal caso sarà cura dell'intermediario presso il quale è stato costituito il primo rapporto di custodia, amministrazione o gestione evidenziare al successivo intermediario che il rapporto di provenienza è soggetto alle disposizioni dell'articolo 14, comma 2, del decreto-legge n. 350 del 2001.

1.10 Applicazione delle imposte sui redditi derivanti dalle attività rimpatriate

D. *E' necessario che i redditi derivanti dalle attività rimpatriate siano assoggettati a tassazione, ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del D.L. n. 350 del 2001 da parte dell'intermediario depositario? Non è sufficiente che siano stati assoggettati ad imposta definitiva da parte di qualunque sostituto d'imposta o intermediario? Il problema è sentito per i fondi armonizzati, quando la banca corrispondente (incaricata dal fondo di operare la ritenuta) non coincide con l'intermediario depositario. e per le azioni di società non quotate italiane.*

R. Ai sensi del comma 8 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001, il contribuente che si avvale dell'operazione di rimpatrio delle attività finanziarie può comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione

riservata, i redditi derivanti da tali attività percepiti nel periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data di presentazione della predetta dichiarazione.

Ai fini dell'individuazione del prelievo da effettuare a titolo definitivo da parte dell'intermediario al quale è presentata la dichiarazione riservata, nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001 è stato precisato che devono essere applicate le ritenute alla fonte e le imposte sostitutive che sarebbero state applicabili al momento della percezione o del realizzo qualora le attività da cui derivano i proventi fossero già in deposito presso lo stesso intermediario ovvero qualora quest'ultimo fosse intervenuto nella loro riscossione. Pertanto, si ritiene che l'intermediario debba applicare la ritenuta di cui all'articolo 10-ter, comma 3, della legge n. 77 del 1983 come se fosse il soggetto incaricato del pagamento dei proventi. Tale comportamento è consentito anche nel caso in cui le quote o azioni degli organismi di investimento collettivo di diritto estero siano collocate all'estero, e quindi in mancanza della banca corrispondente, ai fini dell'applicazione della tassazione prevista dal comma 4 del medesimo articolo 10-ter.

Si ritiene inoltre che ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 14, comma 2, del decreto-legge n. 350 del 2001, il regime di riservatezza riguardi non soltanto i proventi che affluiscono nel conto riservato assoggettati a forme di imposizione sostitutiva o ritenuta d'imposta da parte dell'intermediario-depositario, ma anche quei redditi che sono comunque assoggettati a ritenuta d'imposta o ad imposta sostitutiva da parte di soggetti terzi rispetto all'intermediario-depositario (es. i dividendi su azioni italiane non immesse in sistemi di deposito accentrato).

1.11 Regolarizzazione di investimenti esteri non produttivi di reddito

D. *La detenzione di investimenti o attività finanziarie all'estero potenzialmente suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia comporta l'obbligo di compilazione del modulo RW anche se nell'anno d'imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi l'investimento non ha prodotto redditi? La questione è determinante anche per sapere se si possono regolarizzare le partecipazioni in*

società estere che non hanno distribuito dividendi o gli immobili posseduti all'estero non produttivi di reddito.

R. Ai sensi dell'articolo 4 del decreto-legge n. 167 del 1990, tutti gli investimenti all'estero, nonché le attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia devono essere indicati nel modulo RW, anche se nell'anno di riferimento non hanno prodotto redditi purché essi siano suscettibili di produrli. Ne consegue che l'obbligo di dichiarazione nel modulo RW è escluso nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, avuto riguardo alle concrete modalità di utilizzo, non è suscettibile di produrre redditi imponibili in Italia. Quest'ultima affermazione acquista rilievo in relazione, ad esempio, agli immobili non locati e tenuti a disposizione del contribuente in un Paese che non li assoggetta a tassazione ai fini delle imposte sui redditi e che quindi non sono imponibili neanche in Italia ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR, ad eccezione del caso in cui siano realizzate plusvalenze tassabili ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), dello stesso testo unico.

Quindi, se gli immobili non sono produttivi di reddito non devono essere indicati nel modulo RW. Ciò non impedisce tuttavia, in ogni caso, la regolarizzazione dell'immobile all'estero, nel presupposto errato che – escluso l'obbligo di compilare il modulo RW – non sarebbe configurabile alcuna rilevazione della norma sul monitoraggio fiscale. Invero nell'ambito delle disposizioni sul monitoraggio fiscale, rilevano, allo stesso modo della omessa compilazione del modulo RW, anche altre violazioni, quale, ad esempio, quella relativa all'obbligo di presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 167 del 1990 in caso di trasporto al seguito di denaro, titoli e valori mobiliari. E' quest'ultima, anzi, la modalità più ricorrente per la illegittima costituzione di attività all'estero, implicitamente assunta a presupposto del provvedimento disciplinante il rimpatrio.

Devono, invece, essere comunque indicati nel modulo RW, gli investimenti detenuti all'estero in attività finanziarie in quanto sempre suscettibili in astratto di produrre redditi imponibili in Italia, quali ad esempio titoli o partecipazioni in società estere.

1.12 Regolarizzazione di finanziamenti

D I finanziamenti a società estere i cui interessi non siano soggetti all'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al D. Lgs. 239/1996 né alle ritenute d'ingresso di cui all'articolo 26, terzo comma del Dpr. 600/73, non essendo rappresentati da titoli vanno indicati nel modulo RW e quindi sono regolarizzabili attraverso lo scudo?

R. I finanziamenti a società estere sono produttivi di redditi di capitale di fonte estera ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lett. a), del TUIR, nonché di redditi diversi di natura finanziaria a norma dell'articolo 81, comma 1, lett. c-quinquies), del TUIR. Rientrano quindi tra le attività da indicare nel modulo RW (sono, infatti, suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia) e possono essere regolarizzati. Trattandosi inoltre di attività di natura finanziaria è anche possibile procedere al loro rimpatrio previo conferimento di un incarico di deposito ad un intermediario abilitato (es. società fiduciaria).

1.13 Modulo RW - Sanzioni

D Si chiede di chiarire se la sanzione del 5%-25% dei valori non dichiarati si applica solo alle violazioni del modulo RW commesse nelle dichiarazioni presentate a partire dal 27 settembre 2001 e non anche alle violazioni commesse in precedenza.

R. Con la circolare n. 98/E del 2000 è stato chiarito che le sanzioni relative alle violazioni del modulo RW hanno natura tributaria e riguardano le violazioni legate alla dichiarazione dei redditi. Il decreto-legge n. 350 del 2001, e poi la legge di

conversione, hanno ripristinato e rafforzato tale apparato sanzionatorio. Secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. Pertanto la sanzione del 5-25% si applica con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 27 settembre 2001 e la sanzione che prevede la confisca si applica alle dichiarazioni presentate dalla data in cui hanno effetto le disposizioni contenute nella legge di conversione e cioè – secondo quanto previsto dall'articolo 15, comma 5, della legge 23 agosto 1988, n. 400 - dal 25 novembre 2001, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta della legge di conversione.

1.14 Modulo RW – Ravvedimento operoso

D. Si chiede di chiarire se le violazioni del modulo RW possono essere oggetto di ravvedimento operoso.

R. Considerato che le violazioni riguardanti il modulo RW hanno natura tributaria, si ritiene che sia applicabile anche l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 che, come precisa la circolare del Ministero delle finanze n. 180/E del 1998, consente di sanare tutti gli errori e le omissioni anche se incidenti sulla determinazione del tributo.

1.15 Modulo RW – Sanzione ridotta

D. Si chiede inoltre se sia possibile applicare la sanzione residuale di 258,23 euro ridotta ad un ottavo, in caso di presentazione del modulo RW entro 90 giorni.

R. La riduzione si ritiene applicabile a condizione che la presentazione della dichiarazione sia stata effettuata prima della data in cui sono state elevate le sanzioni e cioè prima del 27 settembre 2001. Da tale giorno in poi si applicano le nuove misure e quindi la sanzione prevista in caso di ravvedimento deve parametrarsi al 5%, con le riduzioni stabilite dalla normativa in materia.

1.16 Ambito oggettivo dell'emersione

D. *E' possibile, in qualche modo, far rientrare nell'alveo della sanatoria anche le somme detenute in Italia e derivanti da sottofatturazioni?*

R. No. Le disposizioni relative al cosiddetto “rimpatrio” e alla cosiddetta “regolarizzazione” hanno per oggetto le somme di denaro, le attività finanziarie e gli altri investimenti detenuti all'estero, in qualsiasi Paese europeo ed extraeuropeo, alla data prevista dalla norma (1° agosto 2001 per il rimpatrio e 27 settembre 2001 per la regolarizzazione), per i quali viene disposto dal contribuente il trasferimento in Italia o la regolarizzazione per il tramite di un intermediario italiano. Ciò implica, naturalmente, che non è consentito regolarizzare le attività che alle predette date erano detenute in Italia.

1.17 Regime di riservatezza per la regolarizzazione

D. *Ai fini dell'anonimato sono equivalenti il rimpatrio e la regolarizzazione?*

R. No. A differenza delle operazioni di rimpatrio, per la regolarizzazione delle attività detenute all'estero alla data del 27 settembre 2001 l'articolo 15, comma 4, del decreto-legge n. 350 del 2001 stabilisce che gli intermediari effettuano – oltre che le rilevazioni di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto-legge n. 167 del 1990, previste anche per il rimpatrio - le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria di cui al comma 3 dello stesso articolo (segnalazioni nominative). Come precisato, infatti, nella relazione illustrativa del provvedimento “*l'assenza di qualsiasi comunicazione all'Amministrazione finanziaria sulle attività che continuano ad essere detenute all'estero, renderebbe nuovamente tali investimenti fuori da qualsiasi presidio o controllo e non garantirebbe la neutralità rispetto alle operazioni di rimpatrio. Mentre, infatti, i redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate, in quanto immessi nel circuito bancario, verrebbero assoggettati ad*

imposizione sostitutiva, le attività finanziarie detenute all'estero sfuggirebbero facilmente all'imposizione."

1.18 Effetti dell'emersione nei confronti dei soci

D. *Se si regolarizzano le somme effettivamente detenute all'estero, cosa succede nei confronti di eventuali soci dell'imprenditore che si trovino nelle sue stesse condizioni?*

R. Gli effetti delle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione previsti dall'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001 si producono esclusivamente nei confronti del soggetto che ha presentato la dichiarazione riservata e non anche nei confronti dei soci della società che non hanno usufruito delle disposizioni di emersione delle attività detenute all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale. Si ricorda che i destinatari del provvedimento sono individuati, dall'articolo 11, comma 1, lettera a), sia in caso di rimpatrio che di regolarizzazione, nelle persone fisiche, negli enti non commerciali, nelle società semplici ed associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Pertanto, la dichiarazione riservata può essere presentata anche dalla società semplice, semprechè non svolga attività commerciale.

Resta inteso che i dati emergenti dalla dichiarazione di emersione, in quanto segreti, non potranno essere portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria in nessun caso, neppure se finalizzati al controllo di soggetti diversi da quello che ha presentato la dichiarazione.

1.19 Effetti dell'emersione nei confronti di società

D. *La dichiarazione presentata da uno o più soci di una società di capitali può di per sé attivare futuri accertamenti nei confronti di una società di capitali che, come noto, non è difesa dallo scudo?*

R. Di per sé la dichiarazione riservata non attiva alcun accertamento nei confronti della società, in quanto i dati in essa contenuti sono segreti. Alla società continuano pertanto ad applicarsi i normali strumenti di accertamento.

1.20 Utilizzo della dichiarazione riservata

D. *In caso di accertamento, è possibile utilizzare la dichiarazione per un valore inferiore a quello contestato?*

R. Sì. L'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle attività costituite o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione, fino a concorrenza dell'importo indicato nella dichiarazione di emersione.

Si ricorda che la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o alle attività costituite o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione.

1.21 Trasporto al seguito

D. *Cosa rischia chi volesse bypassare gli intermediari e rimpatriare i capitali portandoli con sé in dogana?*

R. L'operazione di rimpatrio può essere effettuata anche attraverso il trasporto al seguito del contante e delle altre attività finanziarie. In tal caso, si applica - oltre alla normativa antiriciclaggio per l'individuazione delle operazioni "sospette" di cui al decreto-legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito dalla legge 5 luglio 1991, n. 197 - l'ordinaria disciplina in materia di monitoraggio (articoli 3, 3-bis e 3-ter del D.L. n. 167 del 1990). Quest'ultima disciplina prevede l'obbligo a carico del soggetto interessato di dichiarare l'operazione di trasporto al seguito del contante e delle altre attività finanziarie all'Ufficio Italiano dei Cambi (UIC). La dichiarazione nominativa

deve essere depositata all'atto del passaggio in dogana, nel caso di transiti extracomunitari, ovvero, nel caso di transiti da un Paese dell'Unione Europea, nelle quarantotto ore successive all'entrata, presso una banca, un ufficio doganale, un ufficio postale o un comando della Guardia di finanza. Tali soggetti trasmettono le dichiarazioni nominative ricevute all'UIC, che provvede ad inviarle all'Amministrazione finanziaria.

1.22 Tassazione dei redditi derivanti da attività rimpatriate

D .Il soggetto che rimpatria attività finanziarie in Italia è esentato dalle imposte sul capital gain e sui redditi di capitale maturati fino alla dichiarazione?

R. Ai sensi del comma 8 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001, il contribuente che si avvale dell'operazione di rimpatrio delle attività finanziarie può comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivanti da tali attività percepiti nel periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data di presentazione della predetta dichiarazione. In tal modo, l'intermediario sui redditi comunicati dal contribuente applica le ordinarie ritenute alla fonte a titolo d'imposta o le imposte sostitutive che avrebbe applicato qualora dette attività fossero in deposito presso lo stesso ovvero qualora fosse intervenuto per la riscossione dei relativi proventi. Il contribuente che si avvale di tale possibilità, non è tenuto ad indicare i predetti proventi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui gli stessi sono percepiti, sempreché l'imposta applicata dall'intermediario o da altro sostituto d'imposta sia a titolo definitivo.

1.23 Sottoscrizione di titoli di Stato decennali a tasso ridotto

D. Per definire il rimpatrio o la regolarizzazione, meglio il pagamento in contanti o la sottoscrizione di titoli di stato?

R. La sottoscrizione di titoli di Stato rappresenta una forma, alternativa al versamento in contanti della somma dovuta, che può essere utilizzata per il rimpatrio

del contante, ma anche per tutte le ipotesi di emersione delle attività; essa richiede la sottoscrizione, per una quota pari al 12 per cento dell'ammontare delle attività emerse, di titoli di Stato decennali ad un tasso ridotto (1,9% annuo) rispetto a quello di mercato. Ciò determina per il sottoscrittore un onere equivalente al pagamento della somma del 2,5%, la quale sostanzialmente si rateizza per il periodo di durata dei titoli. Si ricorda che il regime di riservatezza si applica anche con riferimento ai predetti titoli di Stato, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano stati sottoscritti dai contribuenti con il disinvestimento delle attività rimpatriate ovvero con risorse già detenute in Italia.

1.24 Utilizzo dei capitali rimpatriati

D. Posso utilizzare liberamente i capitali reintrodotti in Italia?

R. Le attività rimpatriate appartengono al patrimonio personale degli interessati e possono essere destinate a qualunque finalità così come precisato dall'articolo 12, comma 1, del decreto-legge n. 350 del 2001. Va da sé che i proventi delle attività rimpatriate saranno assoggettati alle ordinarie imposte sui redditi. Pertanto, ove i capitali fossero impiegati in attività finanziarie i cui proventi sono sottoposti ad un prelievo a titolo definitivo, non sarà necessario indicare questi ultimi nella dichiarazione dei redditi.

1.25 Capitali prodotti direttamente all'estero

D.E' possibile fruire delle operazioni di emersione anche per i capitali prodotti direttamente all'estero e mantenuti fuori?

R. Sì. Le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione possono essere effettuate anche con riferimento alle attività comunque detenute all'estero, comprese quelle costituite direttamente al di fuori del territorio dello Stato, sempreché siano state violate le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale di cui al decreto-legge n. 167 del 1990.

1.26 Segretazione dei conti

D. In caso di successive richieste da parte dell'amministrazione finanziaria rispetto alla presentazione della dichiarazione riservata finalizzate a conoscere dove il contribuente ha la disponibilità di conti bancari, si ritiene che il contribuente stesso, analogamente a quanto avviene in relazione agli adempimenti degli intermediari, sia legittimato a non fornire alcun elemento in merito ai conti aperti in seguito all'operazione scudo. E' corretta tale interpretazione ?

R. Sì. Sui conti per i quali vige la riservatezza, l'intermediario non effettua le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria dei dati e delle notizie relative alle attività rimpatriate. Allo stesso modo, il contribuente è legittimato a non fornire alcuna informazione su tali conti.

1.27 Emersione di attività detenute a San Marino o presso lo Stato del Vaticano

D. È possibile far emergere attività detenute a San Marino o presso lo Stato del Vaticano? Quali modalità vanno seguite per il trasporto di valori al seguito?

R. Sì, non vi sono particolari preclusioni per l'emersione di attività detenute a San Marino o presso lo Stato del Vaticano. Nel caso di trasporto di valori al seguito, la dichiarazione nominativa all'UIC deve essere resa con le stesse modalità previste per i passaggi intracomunitari e quindi a una banca, a un ufficio della dogana, a un ufficio postale o ad un comando della Guardia di finanza, nelle 48 ore successive all'entrata dei capitali.

1.28 Emersione di partecipazioni in società estera

D. È possibile far emergere partecipazioni detenute all'estero in una società non residente a ristretta base societaria che possiede in tutto o in parte attività in Italia (immobili, partecipazioni)? Quali sono gli effetti per il rimpatrio?

R. Come già precisato nelle circolari n. 85/E e n. 99/E, l'emersione delle attività è ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona.

Pertanto, se la società estera è un soggetto interposto e lo schermo societario appare meramente formale, si può sostenere che la titolarità dei beni e delle attività intestati alla società spetti in realtà al socio che effettui il rimpatrio.

In questo caso, in luogo del rapporto formale, prevale la realtà fattuale che vede nella persona fisica il detentore dei beni intestati alla società interposta. Ne consegue che, eliminato lo schermo societario, è consentito effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione in applicazione dei principi generali del provvedimento, vale a dire quando i beni e le attività da fare emergere con la dichiarazione riservata siano detenuti all'estero. E' il caso ad esempio di una persona fisica che abbia intestato partecipazioni in società italiana ad una società non residente; assumendo che dette partecipazioni – sia pure tramite la società non residente interposta – siano detenute all'estero dalla persona fisica, quest'ultima può effettuare il rimpatrio delle medesime partecipazioni, sempreché siano state violate le disposizioni in materia di monitoraggio.

Al di fuori dell'ipotesi dell'interposizione, quando cioè la partecipazione è riferita a società effettivamente operanti all'estero, è consentito in ogni caso effettuare il rimpatrio della partecipazione stessa.

Si fa presente che, ove trattasi di partecipazioni qualificate, il rimpatrio comporta comunque l'obbligo di indicare i relativi proventi nella dichiarazione annuale dei redditi.

1.29 Effetti dell'emersione in caso di accertamenti sintetici

D. È possibile opporre lo scudo fiscale anche per accertamenti sintetici basati su elementi di capacità contributiva espressi da spese o investimenti manifestatisi prima dell'emersione delle attività estere ma a queste riferibili? Ad esempio, nel

caso di spese effettuate prima dell'emersione utilizzando finanziamenti garantiti da tali attività detenute all'estero?

R. Sì, è possibile opporre lo scudo fiscale per accertamenti sintetici basati su elementi di capacità contributiva espressi da spese o investimenti manifestatisi anche prima dell'emersione delle attività estere, sempreché la manifestazione di capacità contributiva sia riferibile, anche astrattamente, alle attività oggetto di emersione.

1.30 Utilizzo dello “scudo fiscale”

D. In caso di accertamento è possibile far valere gli ordinari mezzi di opposizione (avvio del contenzioso tributario) e solo successivamente, nel caso in cui tali mezzi non abbiano sortito gli effetti voluti dal contribuente, invocare lo scudo fiscale? In caso di risposta positiva, fino a quando è possibile invocare lo scudo? Prima della sentenza di primo grado o anche successivamente in sede di impugnativa di tale decisione?

R. In via preliminare va osservato che, in caso di accertamento, lo scudo fiscale non preclude ovviamente la possibilità di utilizzare i normali mezzi di opposizione a disposizione del contribuente. Qualora l'interessato decida comunque di utilizzare lo scudo fiscale, deve ritenersi – nel silenzio della legge sul punto – che questo possa essere opposto all'Amministrazione Finanziaria anche in sede di impugnazione dell'atto di accertamento.

1.31 Cause ostative

D. Cosa succede nel caso in cui un contribuente che abbia avviato la procedura di rimpatrio (apertura dei conti segreti, richiesta di trasferimento dall'estero dei capitali) riceva, prima del perfezionamento della procedura, un avviso di accertamento o sia oggetto di altro atto ostativo prima di perfezionare la procedura? Il rimpatrio può essere ancora effettuato?

R. No, la procedura di rimpatrio si perfeziona esclusivamente con la consegna all'interessato di copia della dichiarazione riservata controfirmata dalla banca. E' quindi nell'interesse del contribuente, per evitare il rischio di non poter perfezionare la procedura avviata, concludere la stessa quanto prima.

1.32 Regolarizzazione di altre attività

D. *Per la regolarizzazione di oggetti d'arte o gioielli, ovvero di immobili, detenuti all'estero, deve essere presentata qualche dichiarazione da parte di intermediari esteri o è sufficiente una autocertificazione che ne attesti il valore?*

R. Come già specificato nella circolare n. 85/E del 1° ottobre 2001, per le attività diverse da quelle finanziarie (compresi quindi gli oggetti d'arte e i gioielli, oltre agli immobili) non è necessaria alcuna certificazione da parte di intermediari esteri. Il valore degli oggetti d'arte, dei gioielli e degli immobili regolarizzati deve essere indicato direttamente dal contribuente nella dichiarazione di emersione.

E' tuttavia consigliabile che, nei casi di specie, il valore delle predette attività sia comprovato da una perizia di stima – ancorché la stessa non debba essere allegata alla dichiarazione riservata – al fine di rendere attendibile il valore dei beni che si intende regolarizzare.

2 RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DI PARTECIPAZIONI E TITOLI

2.1 Rideterminazione parziale

D. *Si chiede se un contribuente che possieda alla data del 1° gennaio 2002 una partecipazione qualificata in una società non quotata:*

- a) possa adeguare soltanto una parte della partecipazione posseduta, nei limiti della percentuale di una quota non qualificata, assoggettando il valore della medesima all'imposta sostitutiva nella misura del 2 per cento;*
- b) e se, in tal caso, le quote o azioni per le quali viene rideterminato il costo o il valore di acquisto si considerano acquisite per ultime ai fini dell'applicazione dell'articolo 81, comma 1-bis, del TUIR.*

R. Il contribuente, che possiede alla data del 1° gennaio 2002 una partecipazione qualificata in una società non quotata, può procedere alla rideterminazione del costo anche soltanto per una parte della partecipazione posseduta. Tuttavia l'aliquota applicabile è sempre quella del 4 per cento, in quanto la norma, al fine dell'individuazione della partecipazione qualificata, fa riferimento all'intera partecipazione detenuta alla data del 1° gennaio 2002 e non alla partecipazione della quale si intende adeguare il costo di acquisto.

La partecipazione sulla quale è dovuta l'imposta sostitutiva si considera acquisita il 1° gennaio 2002, indipendentemente dalla data del pagamento dell'imposta. Pertanto, nell'ipotesi in cui in data successiva non siano state acquisite altre partecipazioni, si considera ceduta per prima la partecipazione il cui valore o costo di acquisto è stato rivalutato.

2.2 Rilevanza delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti

D. *Si chiede di chiarire se, ai fini della definizione del possesso qualificato per l'individuazione dell'aliquota d'imposta dovuta (2 per cento o 4 per cento), si devono assumere le quote o azioni possedute alla data del 1° gennaio 2002, ovvero assumono rilevanza anche le cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti a tale data.*

R. Per la definizione della partecipazione qualificata ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c), del TUIR occorre fare riferimento esclusivamente alla partecipazione detenuta alla data del 1° gennaio 2002, senza tener conto delle cessioni effettuate nei dodici mesi precedenti. Ciò in quanto la rideterminazione del valore della partecipazione non costituisce una fattispecie assimilabile alle cessioni a titolo oneroso e la norma richiede la verifica del possesso qualificato o meno ad una data prestabilita.

2.3 Partecipazioni acquisite per effetto di donazioni o successioni

D. Si chiede se possa usufruire della rideterminazione del valore delle partecipazioni, il soggetto che ha ricevuto in donazione ovvero in successione le partecipazioni in data successiva al 1° gennaio 2002 ma entro il 30 settembre 2002. In sostanza si chiede se per effetto di tali eventi ha rilievo la circostanza che la data di acquisto viene fatta risalire a quella in cui le partecipazioni sono state acquistate dal donante o dal de cuius.

R. L'articolo 5, comma 1, della legge n. 448 del 2001 prevede che la rideterminazione dei valori di acquisto dei titoli, quote o diritti, non negoziati nei mercati regolamentati, possa essere effettuata dai possessori delle predette attività finanziarie alla data del 1° gennaio 2002. Se la donazione o la successione è intervenuta dopo tale data, non si può ritenere che, dal punto di vista giuridico, gli eredi ed i donatari fossero "possessori" delle partecipazioni al 1° gennaio 2002. Consentire la rivalutazione al soggetto che è diventato titolare del bene dopo il 1° gennaio 2002, vorrebbe dire porsi in contrasto con il dato letterale della disposizione e quindi con lo stesso presupposto soggettivo.

D'altra parte, in assenza di una specifica norma in tal senso, non si può sostenere che la successione e la donazione siano eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del donante o del *de cuius*.

Non sono, pertanto, applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 82, comma 5, del TUIR, che sono esclusivamente riferibili alla determinazione di plusvalenze o minusvalenze derivanti da partecipazioni che l'erede o il donatario possiede al momento della cessione.

2.4 Affrancamento del disavanzo di fusione

D. Si chiede se nell'ipotesi in cui il contribuente ceda le partecipazioni per le quali è stato rideterminato il costo o valore di acquisto è consentito affrancare gratuitamente il disavanzo di fusione da parte del cessionario.

R. L'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358 prevede che, in caso di fusione, i maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni o quote si intendono fiscalmente riconosciuti fino a concorrenza dell'importo complessivo netto delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti in capo al cedente ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, nonché ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461.

Le disposizioni contenute nell'articolo 5 della legge finanziaria non hanno ad oggetto l'applicazione di un'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria ma consentono soltanto una rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al cedente, previo pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi commisurata al valore effettivo della partecipazione al 1° gennaio 2002.

Pertanto non trovando applicazione alcuna delle imposte indicate nell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 358 del 1997, il disavanzo da fusione che emerge in capo al cessionario per effetto dell'annullamento delle partecipazioni acquistate da un soggetto che ha proceduto alla rideterminazione del valore della partecipazione, non può essere riconosciuto ai fini fiscali.

2.5 Rilevanza delle minusvalenze

D. Si chiede se le eventuali minusvalenze derivanti dalla successiva cessione della partecipazione il cui valore è stato rideterminato possano essere portate in diminuzione delle plusvalenze successive ovvero se siano fiscalmente irrilevanti.

R. Il comma 6 dell'articolo 5 della legge finanziaria 2002 prevede che la rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione secondo il valore derivante dalla perizia giurata di stima (e relativamente al quale è dovuta l'imposta sostitutiva) non consente, in caso di successiva cessione, il realizzo di

minusvalenze sommabili algebricamente alle plusvalenze realizzate nei periodi successivi, ma non oltre il quarto. Ciò in deroga alle disposizioni contenute nell'articolo 82, commi 3 e 4, del TUIR, in quanto il vantaggio derivante dal pagamento di un'imposta sostitutiva sul valore delle partecipazioni al 1° gennaio 2002 non può ulteriormente tradursi nell'utilizzo di successive minusvalenze ai fini dell'abbattimento delle plusvalenze effettivamente realizzate nei periodi d'imposta successivi (ma non oltre il quarto).

Si precisa inoltre che, in ogni caso, non rilevano le eventuali "minusvalenze" derivanti dall'applicazione del criterio di valorizzazione.

3 EMERSIONE LAVORO SOMMERSO

3.1 Lavoratori regolarizzabili

D. Un'impresa ha utilizzato un dipendente non assunto regolarmente presso la propria struttura dal mese di gennaio al mese di maggio 2001. L'impresa presenta la dichiarazione di emersione entro il 30 giugno 2002. Si chiede se, alla luce delle modifiche introdotte dalla finanziaria 2002, il datore di lavoro possa fruire della regolarizzazione di quel dipendente per il periodo d'imposta 2001?

R. No, in quanto l'articolo 1, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, prevede che gli imprenditori che hanno fatto ricorso a lavoro irregolare possono farlo emergere tramite l'apposita dichiarazione di emersione da presentare entro il nuovo termine del 30 giugno 2002 (1° luglio 2002, cadendo il 30 giugno in un giorno festivo). Pertanto, dalla norma si evince chiaramente che l'emersione del lavoro irregolare deve necessariamente essere effettuata mediante la presentazione della dichiarazione di emersione. Conseguentemente, il presupposto per accedere al regime agevolato previsto è quello di aver utilizzato lavoratori irregolari prima dell'entrata in vigore della legge (25 ottobre 2001) che siano ancora irregolari alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

3.2 Errata qualificazione di un rapporto di lavoro

D. Un lavoratore autonomo ha qualificato un soggetto quale collaboratore coordinato e continuativo, in luogo di lavoratore dipendente. Potrà usufruire dell'agevolazione prevista per la riemersione del sommerso?

R. No, la lettera della norma non consente la regolarizzazione di rapporti lavorativi che siano stati qualificati in maniera non corretta. Nell'esempio prospettato, infatti, di un lavoratore subordinato con il quale è stato instaurato, invece, un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, non si tratta di lavoro irregolare in quanto il rapporto è stato assoggettato regolarmente a tutti gli obblighi previsti dalla normativa in materia fiscale e previdenziale per quella tipologia di rapporto, nonostante non sia corrispondente alle reali mansioni o al lavoro effettivamente svolto dal lavoratore. In tal caso, infatti, non "emerge" alcun costo del lavoro.

3.3 Lavoro "grigio"

D. Un'impresa ha erogato ad un dipendente degli straordinari e dei fringe benefit senza sottoporli a tassazione. Può regolarizzare la sua posizione presentando la dichiarazione di emersione di cui all'art. 1 della L. 383/2001?

R. Sì. Considerato che la disposizione prevede la possibilità di regolarizzare rapporti di lavoro per i quali non sono stati adempiuti "in tutto o in parte" gli obblighi previsti dalla normativa vigente in materia fiscale e previdenziale, si ritiene che sia ammessa la regolarizzazione del cosiddetto "lavoro grigio", ossia la regolarizzazione soltanto di una parte delle somme o valori corrisposti.

3.4 Periodi d'imposta agevolati

D. Con le modifiche introdotte dalla finanziaria 2002 e, in particolare con lo spostamento al 30 giugno 2002 del termine di presentazione della dichiarazione di emersione, si chiede se il calcolo del costo complessivo emerso, che rappresenta il

parametro fisso per le agevolazioni fiscali del triennio 2001 – 2003, deve essere fatto con riferimento alle somme erogate ai lavoratori regolarizzati fino al 31 dicembre 2001.

R. Il termine di presentazione della dichiarazione di emersione, inizialmente fissato al 30 novembre 2001, e successivamente prorogato al 28 febbraio 2002, è stato definitivamente fissato al 30 giugno 2002. Si precisa, in proposito, che la data del 30 giugno 2002 (1° luglio 2002) rappresenta esclusivamente il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione di emersione. Infatti, il regime agevolato fiscale e previdenziale – indipendentemente dalla data di presentazione della dichiarazione di emersione - si applica in ogni caso per il periodo d'imposta in corso al 25 ottobre 2001, data di entrata in vigore della *legge*, e per i due periodi successivi.

Considerato che nella dichiarazione di emersione deve essere indicato il costo del lavoro emerso per effetto della dichiarazione stessa, si precisa che tale costo è costituito dal costo del lavoro irregolare relativo al primo periodo d'imposta agevolato (2001) e che lo stesso non può essere inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento.

3.5 Costo del lavoro emerso

D .Quando si parla di costo del lavoro emerso, bisogna intendere il costo fiscalmente imputabile al dipendente ovvero il costo effettivamente sostenuto dall'impresa? Se si regolarizza una posizione di un dipendente a cui si è attribuito un fringe benefit sotto forma di stock option che, in mancanza delle condizioni previste dall'art. 48, comma 2, lett. g bis), del Tuir, doveva essere assoggettato a tassazione, si deve tener conto del valore del fringe benefit a prescindere dal fatto che l'impresa abbia sopportato un effettivo costo?

R. Per “costo del lavoro emerso” si deve intendere l'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura e gli oneri previdenziali,

indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, tenendo conto che tale ammontare non può in ogni caso essere inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di riferimento. Pertanto, in caso di fringe benefits assume rilevanza l'eventualità che il datore di lavoro in relazione al medesimo abbia o meno sostenuto un costo effettivo.

3.6 Agevolazione ai fini IRAP

D. Nel calcolo dell'ammontare del beneficio Irap si deve tener conto, secondo la nuova formulazione della finanziaria 2002, della sola differenza del reddito imponibile dichiarato tra i diversi periodi d'imposta ovvero bisogna, come previsto per l'Irpef/Irpeg, tener conto del parametro fisso pari al triplo del costo del lavoro emerso?

R. Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 1, comma 2, lettera a), della legge dall'articolo 9, comma 15, lettera c), della citata legge finanziaria per il 2002, è stato precisato che ai fini dell'IRAP l'incremento del reddito imponibile dichiarato ai fini dell'IRPEF o IRPEG costituisce una sorta di franchigia, con la conseguenza che fino a concorrenza di tale incremento non è dovuta IRAP.

In sostanza, tale imposta non è dovuta con riferimento al valore della produzione del periodo d'imposta di riferimento rispetto a quello dichiarato per il periodo d'imposta 2000, fino a concorrenza dell'incremento di reddito imponibile dichiarato ai fini dell'IRPEF o IRPEG, tenendo conto del parametro del triplo del costo del lavoro. In tal modo, l'agevolazione ai fini IRPEF o IRPEG rappresenta il parametro di riferimento da utilizzare per determinare la misura dell'agevolazione ai fini dell'IRAP.

3.7 Determinazione dell'incremento del reddito imponibile

D. Si chiede se l'incremento del reddito imponibile di impresa o di lavoro autonomo deve essere determinato confrontando il reddito dichiarato nei tre periodi d'imposta

agevolati con quello dichiarato nei periodi d'imposta rispettivamente precedenti ovvero se si deve tener conto delle variazioni solo con riferimento al periodo d'imposta 2000.

R. Il regime agevolato consente l'applicazione dell'imposta sostitutiva sull'incremento del reddito imponibile d'impresa (o di lavoro autonomo) dichiarato rispetto a quello del periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore della legge.

Con riferimento a quest'ultimo parametro, si fa presente che l'articolo 9, comma 15, della legge n. 448 del 2001, avendo eliminato la dizione "immediatamente" riferita al periodo d'imposta precedente, fa sì che l'incremento del reddito imponibile dichiarato si determini effettuando il confronto con quello dichiarato nel periodo d'imposta 2000 che diventa, quindi, un termine di raffronto fisso per individuare l'entità dell'incremento del reddito sul quale applicare l'imposizione sostitutiva ridotta in ciascuno degli anni compreso nel triennio agevolato (2001, 2002 e 2003).

3.8 Determinazione per gli anni pregressi – Accessi da parte dell'Amministrazione finanziaria

D. *Con riferimento alla possibilità di far valere la dichiarazione di emersione come proposta di concordato per gli anni pregressi, si chiede se costituisca un elemento ostativo l'accesso presso un'azienda da parte dell'Amministrazione finanziaria per verificare la corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione ai fini degli studi di settore ovvero per effettuare una rilevazione dati.*

R. L'articolo 1, al comma 3, della legge n. 383 del 2001 precisa che la dichiarazione di emersione per valere come proposta di concordato deve essere presentata prima della notifica di avvisi di accertamento o di rettifica, nonché prima dell'inizio di un'attività istruttoria finalizzata al controllo sostanziale della posizione fiscale e contributiva, ossia prima che siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre

attività di accertamento tributario e contributivo di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Pertanto, anche qualora l'accesso sia finalizzato alla verifica dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, si ritiene che costituisca un elemento ostativo alla presentazione della dichiarazione di emersione.

In tal caso la proposta di concordato non produce effetti con riferimento all'anno o agli anni per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia iniziata un'attività di accertamento.

Tuttavia, si ritiene che, qualora l'accesso abbia avuto natura informativa e non abbia dato esiti né fornito elementi utili ai fini dell'accertamento è comunque consentito far valere, anche per quell'anno, la dichiarazione di emersione come proposta di concordato.

3.9 Definizione per gli anni pregressi – Richiesta di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria

D. Si chiede se il ricevimento di un questionario per le imposte dirette relative al 1997 preclude la possibilità di avvalersi del concordato.

R. Si ritiene che siano cause ostative alla possibilità di avvalersi del concordato tutte quelle attività di controllo sostanziale, ossia rilevanti ai fini dell'accertamento, di cui il contribuente avvia avuto formale conoscenza.

Non deve essere considerata una causa ostativa alla proposta di concordato, invece, la comunicazione delle richieste di chiarimenti effettuata dall'Amministrazione finanziaria a seguito del controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, comprese quelle dei sostituti d'imposta, a norma dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, né la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle medesime dichiarazioni, effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

4 DISPOSIZIONE RIGUARDANTE LE IMPRESE

4.1 Estromissione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale (articolo 3, comma 4, legge n. 448/01)

D. Per gli immobili la cui cessione è soggetta ad Iva l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30% dell'imposta applicabile sul valore del bene.

Anche alla luce del contenuto della risoluzione ministeriale n. 28/E del 17 aprile 1998, che calibra l'assoggettamento ad imposta al corrispondente esercizio della detrazione, tale maggiorazione non è dovuta in questi casi:

- a) quando l'immobile è stato acquistato antecedentemente al 1 gennaio 1973;*
- b) quando l'immobile sia stato acquistato presso un privato o comunque sia pervenuto all'imprenditore senza l'assoggettamento ad Iva;*
- c) nelle ipotesi precedenti quando sull'immobile non siano stati eseguiti interventi di manutenzione o di recupero.*

Con riferimento al punto c si chiede se anche un lieve intervento di manutenzione avvenuto nel tempo, comporti l'applicazione della maggiorazione a titolo di Iva sull'intero valore normale del fabbricato.

R. Si precisa che sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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, con la conseguenza che in tali casi non si applica la maggiorazione dell'imposta sostitutiva.

Sono altresì escluse dal campo di applicazione dell'IVA le estromissioni di immobili, per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, anche se sugli stessi sono stati sostenuti interventi di riparazione e di recupero edilizio. 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

4.2 Trasformazione in società semplice

D. Una società di capitale o di persone diversa dalla società semplice che conduce direttamente i terreni e pertanto esercita direttamente una attività agricola, può essere trasformata in società semplice, ai sensi dell'articolo 29 della legge n. 449/97? La circolare ministeriale n. 112/E del 21 maggio 1999 sembra consentire tale procedura ancorché nella fattispecie il terreno abbia carattere strumentale (circolare ministeriale n. 11 del 10 aprile 1991).

R. Nella specie, non ricorre il presupposto soggettivo richiesto dalla legge ai fini della trasformazione: Il comma 1 dell'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 consente la trasformazione in società semplice solo per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni oggetto dell'agevolazione ai sensi dell'articolo citato.

Infatti, a differenza della fattispecie esaminata nella circolare n.112, capitolo III, parte I, la società in questione esercita direttamente un'attività agricola; non può dirsi, pertanto, che oggetto esclusivo o principale della sua attività sia quello di mera gestione dei beni di sua proprietà, come, ad esempio, potrebbe verificarsi qualora i terreni fossero dati in locazione a terzi.

4.3 L'estromissione dell'immobile strumentale (articolo 3 comma 4)

D. L'imprenditore individuale che alla data del 30 novembre 2001 utilizza immobili strumentali può optare entro il 30 aprile 2002 per l'esclusione del bene stesso dal patrimonio dell'impresa; come si esercita l'opzione tenuto conto che il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi che è successivo? Come può essere

espresso il comportamento concludente? E' sufficiente che l'imprenditore sia in attività, per qualche tempo nel corso dell'anno 2002?

R. A) In base al disposto dell'art. 3, 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 relative a 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 quale risulta da 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 ovvero sul registro dei beni ammortizzabili nel caso di impresa in contabilità semplificata.

B) Possono avvalersi dell'agevolazione in commento i soggetti che rivestono la qualità di imprenditore individuale 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, alla data menzionata, 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.

Nella fattispecie illustrata tutti i beni dell'azienda concessa in affitto restano relativi all'impresa e parteciperanno alla determinazione dell'eventuale plusvalenza realizzata in caso di successiva cessione dell'azienda stessa.

4.4 Periodo di disallineamento

D. La nuova rivalutazione assume rilevanza a partire dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare l'esercizio con riferimento al quale è stata eseguita dovrebbe intendersi il 2001 (anno il cui bilancio comprende la rivalutazione) e quindi gli effetti fiscali della rivalutazione si dovrebbero avere dal 2003. Tuttavia poiché la legge specifica che la rivalutazione può essere eseguita "con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro la data del 31 dicembre 2000" si chiede se si può ritenere che da questo esercizio di "riferimento" si può partire con la conseguenza che gli effetti fiscali potrebbero essere anticipati di un anno.

R. Il bilancio dell'esercizio "con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita" è quello chiuso successivamente al 31 dicembre 2000. Quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'esercizio di riferimento è quello chiuso al 31 dicembre 2001.

La rivalutazione, infatti, sempre per i medesimi soggetti, deve avere ad oggetto i beni risultanti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2000, ma che ancora risultano dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2001.

Inoltre il maggior valore da attribuire ai beni in sede di rivalutazione, deve essere determinato sulla base del valore economico che questi hanno al 31 dicembre 2001, data di chiusura del bilancio nel quale la rivalutazione stessa è eseguita.

Ne consegue che, sempre nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, il "secondo esercizio successivo" a decorrere dal quale si producono gli effetti fiscali è il 2003.

4.5 Recupero ammortamenti non dedotti

D. Poiché la rivalutazione assume rilevanza a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita si chiede quando verrà ammessa in deduzione la parte di ammortamenti civilistici eccedenti quelli fiscalmente riconosciuti. In sostanza se gli ammortamenti civilistici, commisurati al valore del cespite rivalutato, sono pari a 100 (ad esempio il 10% di 1.000) e quelli fiscali sono pari a 80 (il 10% di 800), per la differenza di 20 per ciascun anno di disallineamento vi sono due soluzioni possibili:

1. viene recuperata immediatamente in maniera cumulativa, quale variazione in diminuzione, il primo anno di riconoscimento fiscale della rivalutazione con la conseguenza che in quel periodo si dedurrà 100 di ammortamento civilistico e fiscale e in più l'intera differenza riferita ai periodi di disallineamento;

2. ovvero può essere considerata quale ammortamento solo fiscale da effettuarsi una volta terminato l'ammortamento civilistico nei limiti della quota annuale di ammortamento fiscalmente deducibile.

Si chiede di chiarire a quale delle due soluzioni si deve fare riferimento.

R. Le quote di ammortamento fiscalmente deducibili dei beni rivalutati devono essere commisurate al nuovo valore ad essi attribuito a decorrere dall'esercizio in cui la rivalutazione produce effetti fiscali e fino ad esaurimento di tale valore. Pertanto, i maggiori ammortamenti civilistici fiscalmente non riconosciuti non possono essere dedotti per intero nel primo esercizio di effetto della rivalutazione. Essi saranno recuperati, dopo che è terminato il processo di ammortamento civilistico, rispettando i limiti indicati dall'art. 67 del TUIR. Ciò in conformità alla soluzione adottata nell'ambito della legge n. 408/1990, che similmente prevedeva il differimento, sia pure parziale, degli effetti della rivalutazione.

4.6 Calcolo delle plus/minusvalenze per cespiti rivalutati venduti prima del periodo fiscalmente rilevante.

D. Potrebbe succedere che, per effetto di specifiche esigenze aziendali, alcuni cespiti rivalutati vengono ceduti prima del periodo d'imposta nel corso del quale la rivalutazione assume rilevanza fiscale. Si chiede di specificare:

- se la maggior plusvalenza o minor minusvalenza è solo temporanea oppure se deve considerarsi definitiva;*
- qualora si scelga la strada di considerarla definitiva se si deve comunque mantenere la riserva in sospensione d'imposta.*

R. In applicazione dei principi generali, nel caso di cessione del bene prima che la rivalutazione produca i suoi effetti fiscali, la relativa plusvalenza o minusvalenza deve essere determinata sulla base del valore fiscale che il bene ha al momento della cessione, determinato senza tenere conto della rivalutazione eseguita. La plusvalenza o minusvalenza realizzata ha carattere definitivo.

Conformemente alla soluzione adottata dall'art. 3, comma 4, della legge n. 408/90, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta pari all'ammontare della quota di imposta sostitutiva pagata riferibile alla rivalutazione del bene ceduto. L'ammontare complessivo dell'imposta sostitutiva riconosciuta a credito va portato ad aumento del saldo attivo risultante dalla rivalutazione.

Contestualmente, atteso il vincolo che lega attivo e passivo, la parte della riserva di rivalutazione riferibile al bene ceduto non risulterà asservita al regime di sospensione d'imposta.

5 IMPOSTA DI REGISTRO

5.1 Registro 1% per aree in piani particolareggiati.

D. Quando il piano particolareggiato sia rappresentato da una convenzione tra Comune e soggetto attuatore, è necessario, all'atto della compravendita, che la convenzione sia effettivamente firmata o è sufficiente che il testo della convenzione

sia solamente deliberato dall'organo comunale competente (es. consiglio comunale)?

R. Sotto l'accezione "piani urbanistici particolareggiati, comunque, denominati, regolarmente approvati" rientrano sia i piani particolareggiati ad iniziativa pubblica, disciplinati dagli articoli 13 e seguenti della legge 1150 del 17 agosto 1942 (c.d. legge urbanistica), sia i piani urbanistici ad iniziativa privata attuativi del piano regolatore generale (ad esempio i piani di lottizzazione previsti dall'articolo 28 della legge 1150) purché la relativa convenzione, deliberata dal Comune, sia firmata da quest'ultimo e dall'attuatore.

Il piano di lottizzazione, stipulato in convenzione con un organo pubblico (Comune) che lo delibera e lo approva, sottoscrivendolo insieme all'attuatore, è equiparabile ad un piano particolareggiato poiché concretizza un interesse pubblico. Questa interpretazione è tra l'altro avvalorata dal Consiglio di Stato, II sezione, che, in data 5 marzo 1997 con la sentenza n.1463, ha ritenuto il piano di lottizzazione uno strumento attuativo delle prescrizioni del piano regolatore generale al pari di un piano particolareggiato. Inoltre, è necessario che la convenzione venga stipulata prima che sia posto in essere il trasferimento, a conferma che il procedimento amministrativo sia stato eseguito e completato secondo la normativa statale o regionale, dato che l'articolo 33 comma 3, della legge 388/2000, prevede espressamente che i piani urbanistici particolareggiati siano "regolarmente approvati".

5.2 Registro 1% per aree in piani particolareggiati.

D. *La norma parla di piani particolareggiati regolarmente approvati. Si pensi tuttavia al caso di un'area che il Prg destini all'edificazione previo convenzionamento tra attuatore e Comune. In tal caso la concessione edilizia non potrà essere rilasciata senza previo convenzionamento. Quindi l'area in questione è "soggetta" a piano particolareggiato e tale soggezione deriva da uno strumento urbanistico (il PrgG) "regolarmente approvato". Non si è ancora allo stadio della*

sussistenza di un piano particolareggiato concretamente vigente, in quanto esso sussisterà solo nel momento in cui la convenzione sia deliberata dal Comune e sia firmata da Comune e attuatore; ma si ha pur sempre una previsione di uno strumento urbanistico vigente (il Prg) che subordina la lavorazione di una data area ad un previo convenzionamento. Si può ritenere che la norma sull'1 % si possa applicare anche senza convenzione, per il solo fatto che il Prg vigente assoggetta quell'area ad uno strumento urbanistico preventivo ?

R. La previsione “piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale e regionale” dichiara la natura ‘particolareggiata’ dei piani urbanistici. Da ciò consegue che l’esistenza del piano regolatore generale è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell’agevolazione, perché occorre che il trasferimento si compia all’interno di aree individuate da appositi piani che siano espressamente attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale medesimo. Quindi anche in presenza del piano regolatore generale regolarmente approvato, in mancanza di un piano particolareggiato concretamente vigente, non è applicabile il regime di favore.

6 FISCALITA' INTERNAZIONALE

6.1 Effetti dell'interpello Cfc

D. Una società italiana che controlla, sin da prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni sulle Cfc, un'impresa avente sede in un Paese della black list che nell'anno 2002 consegue una perdita, è obbligata comunque ad effettuare la specifica procedura di interpello o può rinviarla allorché l'impresa estera sia in utile e quindi in concreto troverà applicazione l'articolo 127-bis del Tuir?

R. Tenuto conto che la disapplicazione dell'articolo 127bis, comma 1, è condizionata alla presentazione di un'apposita istanza di interpello, la mancata

presentazione della stessa, per qualunque motivo, rende comunque applicabili le disposizioni del predetto articolo.

Ne consegue che la mancata proposizione dell'interpello nel primo esercizio di applicazione delle disposizioni relative alla tassazione per trasparenza del reddito della controllata estera consente all'Amministrazione finanziaria di attrarre a tassazione in Italia, per lo stesso periodo, l'eventuale reddito di quest'ultima, così come dichiarato o eventualmente accertato secondo le disposizioni di cui agli artt. 37 e ss. del D.P.R. n. 600 del 1973. Va da sé che, qualora il procedimento di controllo si concluda senza la contestazione di redditi da attrarre a tassazione, il disposto dell'art. 127 bis non trova applicazione.

Nel caso in cui la società italiana dovesse presentare istanza di interpello, in esercizi seguenti a quello di prima applicazione dell'art. 127bis, relativamente ad una partecipazione di controllo già detenuta alla data di entrata in vigore delle disposizioni in esame, detta istanza produrrà effetti relativamente al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione presentata dopo la comunicazione della risposta resa dall'Agenzia. Inoltre l'Agenzia delle entrate potrà avvalersi del più ampio termine di 180 giorni per formulare la risposta ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.M. n. 429 del 2001.

6.2 Operatività dell'art. 76, comma 7 bis, del TUIR

D. L'articolo 9, comma 17 della finanziaria, a proposito delle nuove disposizioni sulla indeducibilità dei costi prevede che fino alla data di entrata in vigore della nuova black list "continuano ad applicarsi le disposizioni del decreto del Ministro delle Finanze 24 aprile 1992. Si deve ritenere che il rinvio al citato decreto ministeriale sia solo per l'individuazione degli Stati (e quindi le nuove norme si applicano dal 2002 con la vecchia black list) o occorre interpretare detta locuzione nel senso che nel 2002 continuano ad applicarsi le vecchie disposizioni sull'ineducibilità dei costi fino a quando la nuova black list non sarà approvata?

R. L'articolo 9, comma 17, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per l'anno 2002 stabilisce che fino alla data di entrata in vigore del primo decreto di cui comma 7bis dell'articolo 76 del testo unico delle imposte sui redditi, recante l'elenco degli Stati e territori, non appartenenti all'Unione europea, aventi regimi fiscali privilegiati, continuano ad "applicarsi le disposizioni del decreto del Ministro delle finanze 24 aprile 1992, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 104 del 6 maggio 1992".

Di conseguenza, stante il tenore letterale della norma, con l'entrata in vigore della legge finanziaria per l'anno 2002, e pertanto a partire dal 1° gennaio 2002, il nuovo regime di indeducibilità del comma 7ter, trova immediata applicazione sulla base delle previsioni di cui alla *black list* approvata con il decreto ministeriale del 1992.

6.3 Rapporti tra disciplina cfc e art. 76, comma 7bis

D. In presenza di contemporanea applicazione della normativa sulle Cfc e dell'ineducibilità dei costi, qualora il contribuente italiano non provveda a presentare istanza di interpello a norma dell'articolo 5 del decreto 429/2001, si applica sempre la normativa sulle Cfc e non quella sull'ineducibilità dei costi ancorché l'applicazione della normativa sulle Cfc possa risultare più favorevole per il contribuente italiano rispetto a quella sull'ineducibilità ex art. 76?

R. Ai sensi del comma 7quater dell'articolo 76 del Tuir, le disposizioni che prevedono la indeducibilità di spese e di altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati, non si applicano ove risulti invece applicabile l'articolo 127bis del Tuir.

Pertanto, ove il reddito della partecipata estera venga effettivamente attratto a tassazione in Italia, in quanto il contribuente italiano non ha provveduto a presentare la specifica istanza di interpello, ovvero la Agenzia delle entrate ha

ritenuto inammissibile detta istanza o ha fornito nel merito parere negativo, non troverà applicazione il disposto del comma 7bis dell'articolo 76 del Tuir relativo alla indeducibilità dei costi.

6.4 Effettività dell'attività commerciale

D. Nel caso in cui un contribuente ottenga un interpello favorevole per la disapplicazione della normativa Cfc provando lo svolgimento dell'attività commerciale da parte dell'impresa avente sede nella black list, tale prova è sufficiente ad evitare l'accertamento da parte dell'amministrazione sull'ineducibilità dei costi qualora il contribuente italiano ponga in essere con quello estero delle operazioni?

R. Se l'Agenzia delle entrate riconosce l'effettivo svolgimento dell'attività commerciale in un paese incluso nella cosiddetta *black list*, a seguito di interpello ai sensi dell'art. 127bis, tale riconoscimento rileva anche ai fini della disapplicazione del regime di indeducibilità dei costi prevista dal comma 7ter dell'art. 76, posto che la previsione di indeducibilità dei costi non opera quando si dimostra che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva". Ciò non preclude, ad evidenza, all'Amministrazione finanziaria la possibilità di accertare eventuali violazioni di altre norme imperative quali, ad esempio, quella dettata dall'articolo 76 comma 5, in materia di congruità dei prezzi di trasferimento tra società appartenenti allo stesso gruppo.

7 DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LE PERSONE FISICHE

7.1 Rideterminazione del valore dei terreni (articolo 7)

D. La rideterminazione del valore dei terreni di cui all'articolo 7, della legge finanziaria 2002, riguarda i terreni edificabili e con destinazione agricola. Si chiede quale significato attribuire alle parole "e con destinazione agricola". Sembra che si tratti di una seconda ipotesi oggettiva e pertanto anche i terreni semplicemente

agricoli, inclusi nella zona "E" del piano regolatore possano essere oggetto di rivalutazione. Se tale interpretazione è corretta il valore rivalutato assume rilevanza ai fini della determinazione della eventuale plusvalenza se il terreno agricolo viene ceduto nel quinquennio (articolo 81, lettera B) del Tuir od anche se diverrà edificabile (articolo 81, lettera A) e lettera B) seconda parte)?

R: La locuzione “destinazione agricola” contenuta nella norma che consente la rivalutazione dei terreni ai fini del calcolo delle plusvalenze, indica sia i terreni agricoli sia quelli che non possono essere definiti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbe edificabili non sono stati ancora approvati. I terreni agricoli possono in ogni caso essere oggetto di rivalutazione ed il valore ad essi attribuito dalla perizia giurata di stima, assoggettato all’imposta sostitutiva del 4%, può essere assunto come valore iniziale ai fini del calcolo della plusvalenza anche nella ipotesi in cui tali cespiti diventino edificabili per effetto di successivi strumenti urbanistici, vigenti al momento della cessione.

7.2 Imposta sostitutiva per rivalutazione aree

D. *Si chiede conferma che la rivalutazione mediante perizia abbia effetto sia con riferimento alla plusvalenza da rivendita nel quinquennio sia alla plusvalenza derivante dalla vendita, infra o ultra quinquennale, di un'area comunque edificabile.*

R. Il contribuente può assumere, in sostituzione del costo o del valore storico del terreno, il valore del cespite risultante dalla perizia giurata di stima, sia nelle ipotesi di plusvalenza generata dalla rivendita del terreno edificabile entro cinque anni sia nella ipotesi in cui la rivendita avvenga oltre il quinquennio. Ciò in quanto la norma nel consentire la rivalutazione dei terreni agricoli e dei terreni edificabili, fa genericamente riferimento alle plusvalenze di cui alle lettera a) e b) dell’articolo 81 del TUIR. Il valore della perizia, pertanto, può essere adottato, ad esempio, anche ai

fini del calcolo della plusvalenza nelle ipotesi in cui questa debba essere calcolata assumendo come prezzo iniziale di acquisto il valore del terreno nel quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione. Tale regola, come è noto, ai sensi dell'articolo 82, comma 2, si riferisce alle ipotesi rivendita di terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio delle opere di lottizzazione.

7.3 Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati

D. La norma recita: nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati nel 2002 consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni.

ciò significa:

- a. che se ho speso 140 milioni nel 2001, posso spendere 160 milioni (10+150)?*
- b. che se ho speso 140 milioni nel 2001, posso spendere solo 10 milioni (150-140)?*

R. La norma deve essere interpretata nel senso che la detrazione d'imposta può essere determinata sull'importo emergente dalla differenza tra 150.000.000 e gli importi già spesi negli anni precedenti per lo stesso intervento.

Per cui nel caso di specie la detrazione può spettare nel 2002 fino all'ammontare massimo di spesa di 10.000.000 di lire (5164,57euro)

7.4 Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati

D. Se nel 2001 ho eseguito opere su una data unità immobiliare in base ad una data abilitazione comunale e se detti lavori sono ultimati, ottenendo una nuova abilitazione per eseguire nuovi lavori ricorre o meno il requisito della "continuazione" condizionando il limite di spesa oggetto della detrazione in base alle spese già sostenute nel 2001?

R. Gli interventi effettuati nel 2002 non sono da considerarsi una continuazione di lavori iniziati in anni precedenti nel caso in cui consistono in nuovi interventi di recupero, diversi da quelli effettuati negli anni precedenti.

7.5 Detrazione d'imposta per l'acquisto di immobili ristrutturati

D. *Per i lavori eseguiti dalle imprese il 25 per cento può essere calcolato sull'intero prezzo di vendita anche se detto prezzo si formi considerando le spese sostenute per i lavori di recupero anteriormente al 2002?*

R. Il 25% su cui determinare la detrazione d'imposta deve essere calcolato sul prezzo di vendita dell'immobile, a prescindere dalla sua formazione. A nulla rileva la circostanza che i costi per il recupero siano stati sostenuti dall'impresa venditrice, in tutto o in parte, prima del 1° gennaio 2002, purchè comunque gli interventi siano stati realizzati (e i costi sostenuti) a decorrere dal 1° gennaio 1998, data di entrata in vigore della legge n. 449 del 1997.

8 SEMPLIFICAZIONI

8.1 Libro giornale sostitutivo dei libri Iva

D. *L'articolo 12 del regolamento recante disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari (DPR n. 435 del 2001), e l'articolo 14 per i lavoratori autonomi, consentono di non tenere i libri IVA quando le annotazioni risultano a giornale o registro cronologico e sono eseguite nei termini delle annotazioni IVA. Occorre inoltre che i dettagli equivalenti ai registri IVA (imponibile, aliquota, imposta) siano messi a disposizione in forma sistematica, a richiesta dell'Amministrazione. Si può quindi confermare che la fattura, sul libro giornale o registro cronologico, deve essere annotata solo per il suo importo totale, senza alcun dettaglio IVA?*

R. L'art. 12 del regolamento, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n.435, ha dato facoltà ai soggetti individuati dall'articolo 13, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, di non tenere il registro dei beni ammortizzabili ed i registri previsti dalla normativa IVA, ossia il registro delle fatture, il registro degli acquisti e quello dei corrispettivi. Tale esonero è tuttavia subordinato a due condizioni:

1. che la registrazione, nel libro giornale dei dati contabili previsti dalla disciplina dell'IVA venga effettuata nei termini ivi stabiliti;
2. che, a richiesta dell'amministrazione, siano forniti i relativi dati in forma aggregata, organizzati secondo gli stessi criteri individuati dalla norme relative ai registri IVA.

Sostanzialmente le modifiche introdotte dal regolamento non innovano il sistema di tenuta del libro giornale, fatto salvo il rispetto dei termini di cui al punto sub 1), normalmente inferiori a quello dei sessanta giorni previsto all'articolo 22 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, per le annotazioni nel libro giornale.

Ciò nonostante, in ottemperanza agli obblighi di cui al punto sub 2) il contribuente dovrà attivarsi, secondo modalità non prestabilite dalla norma ma che potrebbero comportare, su opportuna iniziativa dello stesso contribuente, anche l'adeguamento delle scritture contabili, affinché possa in ogni momento fornire, su richiesta dell'amministrazione, i dati aggregati secondo i criteri individuati dalla norme relative ai registri IVA.

8.2 Imposta di bollo sul libro giornale

D. In relazione alla numerazione delle singole pagine, a mano a mano che vengono stampate, ed alla difficoltà di stimare il quantitativo di pagine dell'utilizzo futuro, è possibile applicare una marca da bollo da 10,33 euro (il doppio per chi non paga la tassa annuale di concessione) innanzitutto sulla pagina 1, e successivamente – a mano a mano che vengono stampate – sulla pagina 101 – 201 – 301, ecc.?

R. Come chiarito dalla circolare n. 92/E del 22 ottobre 2001 la numerazione dei libri e registri non deve più essere effettuata in via preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina prima di utilizzarla.

Di conseguenza è corretto l'assolvimento dell'imposta bollo, dovuta per la formalità della numerazione delle prime 100 pagine o frazioni di esse, mediante l'apposizione di una marca da bollo pari a 10,33 euro o 20,66 euro (articolo 16 della tariffa, parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642), da effettuarsi prima dell'annotazione sulla prima pagina.

E', inoltre, possibile assolvere al pagamento dell'imposta di bollo dovuta per la numerazione delle successive 100 pagine (ad esempio da 101 a 200) o blocchi di esse, mediante l'apposizione della marca da bollo sulla prima pagina del blocco (pagina 101), in ogni caso prima di effettuare le annotazioni sulla stessa.

8.3 Dichiarazione in caso di trasformazione di società

D. *Qual è l'opinione dell'Agenzia delle Entrate sulla data di effetto della trasformazione, che fa decorrere il termine per la dichiarazione? E' consentito – per lo meno dal punto di vista fiscale – indicare una data di pochi giorni successiva al deposito nel registro delle imprese, per far coincidere l'effetto con un mese o un anno intero? Pur presentando due modelli di dichiarazione (uno come soggetto IRPEF e uno come soggetto IRPEG) la società esegue i pagamenti in un'unica soluzione nel settimo mese dalla chiusura dell'esercizio?*

R. L'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (introdotto dall'articolo 6 del DPR 7 dicembre 2001, n. 435) dispone che, in caso di trasformazione di una società in un'altra di diverso tipo (da società di persone a società di capitali o viceversa) deliberata nel corso del periodo d'imposta, "la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione" è presentata entro l'ultimo

giorno del settimo mese successivo a tale data, tramite banca o posta ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese in via telematica.

L'attenzione della norma fiscale alla data in cui ha effetto la trasformazione deve necessariamente coordinarsi con il disposto di cui all'articolo 2498, terzo comma, del codice civile, secondo cui la società trasformata acquista la personalità giuridica con l'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese. A tale momento deve quindi farsi riferimento per individuare la data di efficacia della deliberazione di trasformazione.

Per quanto concerne la possibilità di posticipare gli effetti della delibera di trasformazione rispetto alla data di iscrizione nel registro delle imprese si ritiene che allo stato attuale della normativa, diversamente da quanto previsto per la fusione mediante incorporazione (articolo 2504-bis, comma 2, del c.c.) e per la scissione (articolo 2504-decies del c.c.), tale soluzione non è consentita.

Resta fermo che la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio successivo (dalla data di efficacia della trasformazione alla fine del periodo d'imposta) deve essere presentata nei termini ordinari previsti dal novellato articolo 2 del DPR n. 322 del 1998, ossia entro il settimo o decimo mese successivo alla data di chiusura dell'esercizio, per le società di capitali, entro il 31 luglio o il 31 ottobre, per le società di persone.

Si osserva, infine, che l'articolo 17 del DPR n. 435 del 2001 ha svincolato le scadenze dei termini di versamento da quelle di presentazione delle relative dichiarazioni.

In particolare, i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione, dovute dalle persone fisiche e dalle società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, sono effettuati entro il 31 maggio dell'anno di presentazione delle dichiarazioni, mentre i versamenti dovuti dai soggetti all'IRPEG devono essere effettuati entro il settimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione.

Pertanto non è possibile unificare i termini di versamento della società trasformanda con quelli della società trasformata.

o o o o

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.