

CIRCOLARE N.3

Legge Finanziaria anno 2002

Premessa

Si porta a conoscenza che la Legge n. 448 del 28 dicembre 2001, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.301 del 29 dicembre 2001, concernente “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”, (legge Finanziaria 2002) ha introdotto rilevanti novità in materia di imposte sui redditi e di altre imposte indirette.

Con la presente circolare si intende fornire un primo quadro sulle principali modifiche intervenute che, a seguito delle circolari emanate in questi giorni dall’Agenzia delle Entrate, verranno approfondite con interventi successivi.

La norma è strutturata in settantanove articoli raggruppati in quattro Titoli, così suddivisi:

Impianto normativo generale

- Titolo I - Disposizioni di carattere finanziario:
composto dall’articolo 1;
- Titolo II - Disposizioni in materia di entrata:
composto dagli articoli da 2 a 15;
- Titolo III - Disposizioni in materia di spesa:
composto dagli articoli da 16 a 77;
- Titolo IV – Norme finali:
composto dagli articoli 78 e 79.

1. Disposizioni in materia di entrate

1.1. Titolo II. Art.2:Modificazioni alla disciplina dell'Irpef per le famiglie, della detraibilità delle spese sostenute dai soggetti sordomuti e della deducibilità delle spese per le imprese del settore farmaceutico.

1.1.1: Art.2, commi 1, 2, 3

Il primo comma della disposizione in esame ha modificato la lettera b) dell'art.12 del Tuir, in materia di detrazione per carichi di famiglia.

La precedente disposizione stabiliva che le detrazioni per i figli e per le persone indicate nell'art. 433 del C.C., che convivevano con il contribuente o percepivano assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, fossero le seguenti:

A. Per redditi inferiori a 100 milioni di lire:

- Per i primi figli, lire 408.000 per il 2000, lire 552.000 per il 2001 e lire 588.000 per il 2002;
- Per i figli successivi al primo, lire 408.000 per il 2000, lire 616.000 per il 2001 e lire 652.000 per il 2002.

B. Per redditi superiori a 100 milioni di lire:

- Per i primi figli e per quelli successivi, lire 408.000 per il 2000, lire 516.000 per il 2001 e lire 552.000 per il 2002

I suddetti importi erano aumentati di lire 240 mila per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Con l'introduzione della nuova disposizione le detrazioni per figli a carico restano, ovviamente ferme per l'anno 2001 mentre per l'anno 2002, spettano nella misura indicata nelle seguenti tavole:

Tav.1: Reddito complessivo inferiore a Euro 51.645,69

	Anno 2002
Detrazioni per il primo figlio	€.303,68
Detrazioni per i figli successivi al primo	€.336,73

Tav.2 Reddito complessivo superiore a Euro 51.645,69

	Anno 2002
Detrazioni per il primo figlio	€.285,08
Detrazioni per i figli successivi al primo	€.285,08

I suddetti importi sono aumentati di euro 123,95 per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Inoltre le detrazioni in specie vengono aumentate a € 516,46 per ciascun figlio nei seguenti casi:

- contribuenti con reddito complessivo non superiore ad € 36.151,98 con un solo figlio a carico;
- contribuenti con reddito complessivo non superiore ad € 41.316,55 con due figli a carico;
- contribuenti con reddito complessivo non superiore ad € 46.481,12 con tre figli a carico;
- contribuenti con almeno quattro figli a carico.

Tale detrazione aumenta a € 774,69 per ogni figlio portatore di handicap ai sensi dell'art.3 della legge 104/1992¹.

¹ È persona handicappata colui che presenta una minoranza fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione.

La Finanziaria 2002 non ha apportato modifiche alle detrazioni spettanti ai redditi di lavoro dipendente per i quali si dovrà provvedere unicamente alla conversione in euro degli importi espressi in lire.

Il secondo comma della legge in oggetto prevede che le specifiche detrazioni per il coniuge, già disposte dal lettera a) del primo comma dell'art.12 del Tuir e indicate nella seguente tavola, possano essere applicate al primo figlio nell'ipotesi di separazione, divorzio, annullamento di matrimonio e decesso, solo se più convenienti.

Tav.3: Detrazioni applicabili al primo figlio, se più convenienti

Reddito	Detrazione
Se non supera € 15.493,71	€ 546,18
Se è superiore a € 15.493,71 ma non a € 30.987,41	€ 496,60
Se è superiore a € 30.987,41 ma non a € 51.645,69	€ 419,42
Se superiore a € 51.645,69	€ 422,23

Col terzo comma dell'art.2 viene introdotta la lettera c-ter) all'art.13 del Tuir, che disciplina e introduce, a far data dal 1° gennaio 2002, la possibilità di detrarre, dall'imponibile Irpef dei soggetti riconosciuti sordomuti, il 19 per cento delle spese sostenute per i servizi di interpretariato.

1.1.2: Art.2, commi 4 e 5

Per effetto della presente disposizione viene abrogato l'art.19 della legge 67/1998, secondo cui "le spese sostenute da aziende produttrici di medicinali per promuovere e organizzare congressi, convegni e viaggi ad essi collegati, sono deducibili nella misura del 40 per cento², ai fini della determinazione del reddito d'impresa, quando hanno finalità di rilevante interesse scientifico con esclusione di scopi pubblicitari in conformità ai criteri stabiliti dal Ministero della Sanità con proprio decreto" e di

² La portata iniziale del 100 per cento, poi ridotta all'80 per cento, è stata ridotta ulteriormente al 40 per cento dal primo comma dell'art.85 della legge 388/2000.

concerto riformula il comma 13 dell'art. 36 della legge 449/1997, diventata unica disposizione cui fare riferimento per il trattamento fiscale delle spese di pubblicità di medicinali sostenute dalle aziende farmaceutiche, che concede a tali imprese la deducibilità delle spese in specie, dal reddito d'impresa, nella misura del 20 per cento. Tale deducibilità è subordinata all'ottenimento, da parte dell'azienda, dell'autorizzazione ministeriale alla partecipazione al convegno o al congresso in forma espressa ovvero nelle forme del silenzio assenso nei casi previsti dalla legge.

1.1.3: Art.2, comma 7

Il presente comma dispone la sospensione, per l'anno 2002, dell'applicazione della disposizione di cui all'art.2, comma, 1 lettera c) della Finanziaria 2001 che prevedeva la riduzione delle aliquote delle imposte sui redditi delle persone fisiche come indicato di seguito.

Tav. 4: scaglioni e aliquote Irpef

Scaglioni di reddito	Finanziaria 2001 Finanziaria 2002			
	Aliquote Anno 2001	Aliquote Anno 2002	Aliquote Anno 2001	Aliquote Anno 2002
Fino a L.20 milioni	18 %	18 %	18 %	18 %
Oltre L.20 milioni e fino a L.30 milioni	24 %	23 %	24 %	24 %
Oltre L.30 milioni e fino a L.60 milioni	32 %	32 %	32 %	32 %
Oltre L.60 milioni e fino a L.135 milioni	39 %	38,5 %	39 %	39 %
Oltre L.135 milioni	45 %	44,5 %	45 %	45 %

1.2. Titolo II , Art.3: Disposizioni in materia di beni d'impresa

1.2.1 Art.3, commi 1,2,3

L'articolo 3 della Finanziaria 2002 propone nuovamente la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni introdotta con l'art.10 della legge 342/2000.

La rivalutazione, secondo la citata legge, poteva essere eseguita nel bilancio al 31 dicembre 2000, sui beni presenti nel bilancio al 31 dicembre 1999.

La rivalutazione scontava un'imposta sostitutiva del reddito delle persone fisiche, del reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale delle attività produttive nella misura del 19 cento per i beni ammortizzabili e del 15 per cento per i beni non ammortizzabili.

L'imposta corrisposta sul maggior valore iscritto in bilancio non alimentava il cosiddetto "Canestro A" dei crediti d'imposta ex art.105 del Tuir.

Per effetto del ritardo col quale venne approvato il relativo decreto attuativo, (8 maggio 2001), ai soggetti che avevano approvato il bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2000 entro tale data, era stata data la possibilità di realizzare la rivalutazione nell'esercizio 2001 fermo restando il rispetto del possesso al 31 dicembre 1999.

La nuova disposizione prevede che la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni possa essere eseguita, in riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2000, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

In pratica la nuova rivalutazione può essere iscritta nel bilancio al 31 dicembre 2001 con riferimento ai beni risultanti al bilancio al 31 dicembre 2000.

I soggetti che hanno approvato il bilancio 2000 prima dell'8 maggio 2001 possono scegliere di rivalutare i beni secondo le disposizioni della legge 342/2000, relativamente ai beni posseduti al 31.12.1999, ovvero secondo le disposizioni della Finanziaria 2002, relativamente anche ai beni posseduti al 31.12.2000.

Nel caso di rivalutazione ex legge Finanziaria 2002, il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, a partire dal secondo esercizio successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione, e quindi a partire dal 2003.

Pei i periodi d'imposta 2001 e 2002, quindi, non potranno essere dedotti i maggiori ammortamenti e in caso di cessione dei beni, ai fini della determinazione della plusvalenza non rileverà il maggior valore rivalutato.

Il differimento del riconoscimento fiscale della rivalutazione comporta un disallineamento tra valori netti civilistici e fiscali con il conseguente problema del successivo recupero della differenza.

Si ricorda, invece, che tale problematica non si rilevava nella disposizione della legge 342/2000, in quanto la rivalutazione aveva effetto nell'esercizio successivo a quello con riferimento al quale era stata eseguita e le quote di ammortamento potevano essere commisurate al maggior valore dei beni fin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione era stata eseguita.

Per i soggetti che si avvalgono della nuova disposizione, l'importo dell'imposta sostitutiva incrementa immediatamente l'ammontare del cosiddetto "basket A" contenente le imposte che, in caso di distribuzione, consentono l'attribuzione del credito d'imposta pieno ex art.105 del Tuir.

Per quanto concerne le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva, essa deve essere versata in un massimo di tre rate annuali, di pari importo: la prima scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativi al periodo d'imposta in cui è avvenuta la rivalutazione e le altre con scadenza entro il termine del versamento a saldo delle due successive dichiarazioni dei redditi.

La rateizzazione dell'imposta sostitutiva prevede l'applicazione degli interessi, deducibili dal reddito imponibile, nella misura del 6 per cento annuo da versarsi sulla seconda e terza rata.

L'imposta sostitutiva può essere oggetto di compensazione in base all'art.17 del D.Lgs. 241/1997 e dal punto di vista contabile non transita per il conto economico ma va imputata a diretta riduzione del saldo attivo risultante dalla rivalutazione.

1.2.2. Art.3, commi 4, 5, 6

Il presente articolo ripropone (riprendendo il contenuto dell'art.30 della legge 449/1997), la possibilità, per l'imprenditore individuale che alla data del 30 novembre 2001 utilizzi beni strumentali per destinazione³, di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive, pari al dieci per cento della differenza tra valore normale e il relativo costo fiscalmente riconosciuto.

Non possono, quindi, essere estromessi immobili:

- concessi in uso a terzi (locazione, comodato);
- adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa;
- adibiti all'uso personale dell'imprenditore.

Nel caso in cui la cessione dell'immobile sia soggetta a imposta sul valore aggiunto, l'imposta sostitutiva è maggiorata di un importo pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale del cespite con aliquota propria dello stesso.

Ai sensi del primo comma dell'art.77 del Tuir, per le imprese individuali ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa gli immobili strumentali solo se indicati nell'inventario o per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili.

Il valore normale degli immobili è quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle leggi di imposta alle rendite catastali e si ottiene moltiplicando le rendite catastali, rivalutate nella misura del cinque per cento, per i seguenti coefficienti:

- 50 se l'immobile appartiene alla categoria catastale D oppure alla categoria A10;
- 34 se l'immobile appartiene alla categoria C/1;

³ Sono beni immobili che indipendentemente dalla loro caratteristica, sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa direttamente da parte della società (art.40 co.1 TUIR) come ad esempio, le sedi legali di rappresentanza delle società, gli immobili delle società che si occupano di ricevimenti e feste, gli immobili delle ferrovie destinati al ricovero del personale viaggiante.

Si differenziano dai beni strumentali per natura i quali per la loro natura non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione, anche se non utilizzati, dati in locazione o comodato (art.40 co.2 TUIR). L'Amministrazione finanziaria li identifica con quelli non destinati ad uso abitativo e appartenenti alla categorie catastali A/10, B, C, D, ed E.

- 100 in tutti gli altri casi.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire in tre fasi:

- il 40 per cento dell'importo dovuto va versato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2001;
- la restante parte è suddivisa in due rate di pari importo da versarsi, la prima entro il 16 dicembre 2002, la seconda entro il 16 marzo 2003.

Alle ultime due rate bisognerà applicare interessi nella misura del tre per cento annuo da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata.

L'esclusione dell'immobile è sottoposta all'esercizio di una opzione da esercitare entro il 30 aprile 2002 secondo modalità ancora da definire.

1.2.3.: Art.3, commi 7,8,9,10

La presente Finanziaria ha riproposto le disposizioni già contenute nell'art.29 della legge 449/1997 in materia di assegnazione agevolata ai soci dei beni relativi all'impresa.

Le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, le società a responsabilità limitata, le società per azioni e le società in accomandita per azioni che entro il 30 settembre 2002 assegnino beni ai propri soci, possono beneficiare di un regime agevolativo.

Le assegnazioni agevolate sono quelle che riguardano i seguenti beni:

- beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione⁴
- beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- quote di partecipazione in società, siano esse residenti o non.

Per poter accedere al regime agevolativo è necessario che i soci siano iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2001 ovvero che vengano iscritti entro 30 giorni dalla

⁴ Vedi nota 2

data di entrata in vigore della presente legge (1° gennaio 2002) in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2001.

Il regime agevolativo consiste nell'applicazione, in capo alla società, dell'imposta sostitutiva dell'imposta dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, pari al dieci per cento, da calcolarsi sulla differenza tra valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Per i beni la cui assegnazione è soggetta ad Iva la società ha la possibilità di:

- aumentare l'imposta sostitutiva del 10 per cento di un importo pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale del bene assegnato⁵, ovvero
- fermo restando l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10 per cento, applicare l'Iva nei modi ordinari.

In riferimento alla cessione a titolo oneroso, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo non deve essere inferiore al valore normale.

Il valore normale va determinato nelle seguenti modalità:

- per gli immobili,
 1. in base alla normativa di cui all'art.9 del Tuir.

La società, su richiesta, può determinare il valore applicando i moltiplicatori stabiliti dalle leggi di imposta delle rendite catastali alle rendite stesse rivalutate nella misura del cinque per cento e che sono:

- 50 se l'immobile appartiene alla categoria catastale D oppure alla categoria A10;
- 34 se l'immobile appartiene alla categoria C/1;
- 100 in tutti gli altri casi.

La circolare ministeriale 21 maggio 1999, n.112 ha introdotto un ulteriore metodo di valutazione, definito "valore intermedio" che si manifesta

⁵ In questo caso bisognerà rettificare la detrazione d'imposta assoluta in sede di acquisto del bene oggetto di assegnazione.

nell'applicazione di un valore intermedio tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore di mercato.

- per i beni iscritti in pubblici registri, il valore normale è determinato in base alla normativa di cui all'art.9 del Tuir;
- per le partecipazioni la determinazione avviene con:
 - la media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese precedente l'assegnazione, per le società quotate;
 - in proporzione al valore del patrimonio netto della società, risultante da una perizia giurata, per le società non quotate.

L'assegnazione di beni o quote di partecipazioni ai soci, configurandosi come trasferimenti a questi ultimi di beni appartenenti al patrimonio sociale, comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contrapposizione alla riduzione dell'attivo di bilancio.

La riduzione del patrimonio netto può avvenire sia utilizzando riserve e fondi disponibili sia riserve e fondi che diventano tali a seguito di delibere di assemblea straordinaria che libera tali riserve da vincoli di destinazione statutariamente previsti.

La riduzione può avvenire anche mediante riduzione del capitale sociale in presenza dei presupposti previsti dall'art.2445 del codice civile.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire versando:

- il 40 per cento dell'importo dovuto entro il 16 novembre 2002;
- la restante parte è suddivisa in due rate di pari importo da versarsi, la prima, entro il 16 febbraio 2003 e la seconda entro il 16 maggio 2003.

1.2.4. Art.3, comma 13

Col presente articolo è stato prorogato di un anno il termine per la presentazione delle domande, delle denunce e degli atti all'Ufficio del Registro delle Imprese in via telematica⁶.

1.3. Titolo II , Art.4: Riserve e fondi in sospensione d'imposta

L'articolo 4 della legge Finanziaria 2002 concede la possibilità di affrancare le riserve in sospensione d'imposta, esistenti nel bilancio o nel rendiconto dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2001, mediante l'assoggettamento ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, in misura pari al 19 per cento dei fondi affrancati.

Anche l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta rappresenta una riproduzione della norma già prevista nell'art.1 del D.Lgs. n.467/1997.

Le riserve e gli altri fondi assoggettati all'imposta sostitutiva non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa.

Tale facoltà riguarda tutti i fondi in sospensione d'imposta, anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione e quindi comprende anche il fondo per gli ammortamenti anticipati.

L'imposta sostitutiva è indeducibile e può essere imputata in tutto o in parte, alle riserve o ad altri fondi del bilancio o del rendiconto.

L'ammontare delle riserve o dei fondi assoggettati all'imposta sostitutiva deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2001.

L'imposta sostitutiva deve essere liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2001 e versata entro il termine della dichiarazione sui redditi 2001 nella misura del 45 per cento e entro il termine di versamento delle due successive dichiarazioni dei redditi nella misura, rispettivamente del 35 per cento e del 20 per cento.

⁶ Si ricorda che era disposto che a partire dall'11 dicembre 2001 tutti gli atti dovessero essere presentati in via telematica.

Alle ultime due rate bisognerà applicare interessi nella misura del tre per cento annuo da versarsi contestualmente al versamento di ciascuna rata.

1.4. Titolo II, Art.5: Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati

La presente disposizione consente ai soggetti che detengono al 1° gennaio 2002 partecipazioni non quotate nei mercati regolamentati, di rivalutarne il costo o il valore di acquisto mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva.

La norma si rivolge ai soggetti che detengono partecipazioni produttive di redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art.81, comma 1, lettere c e c) bis del Tuir.

Sono qualificabili come redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art.81, comma 1, lettere c) e c) bis del Tuir, i redditi che non costituiscono redditi di capitale e che sono conseguiti da:

- persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o della qualità di lavoratore dipendente;
- società semplici e da soggetti a esse equiparate ai sensi dell'art.5 del Tuir;
- enti non commerciali di cui all'art.87, comma 1, lettera c) del Tuir, semprechè l'operazione non venga effettuata nell'esercizio di imprese commerciali;
- soggetti non residenti, se il reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato a norma dell'art.20 del Tuir.

Le nuove disposizioni non riguardano:

- le partecipazioni possedute da imprese commerciali, in quanto per i titolari di reddito d'impresa, la determinazione del reddito derivante dalla cessione di partecipazioni segue le regole previste dal Capo VI del TUIR;
- le partecipazioni detenute dai soggetti, diversi dalle persone fisiche, privi di soggettività giuridica ai sensi dell'art.88, comma 1, del TUIR, quali Stato, Province, Comuni, i Consorzi tra Enti locali.

I redditi indicati all'art.81, lettere c) e c) bis del Tuir si possono considerare suddivisi in due classi:

1. plusvalenze e minusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate⁷, che sono sottoposte ad aliquota d'imposta del 27 per cento;
2. plusvalenze e minusvalenze realizzate relative ad altre fattispecie di redditi diversi di natura finanziaria, comprese le cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate che sono sottoposte ad aliquota d'imposta del 12.50 per cento.

Per quanto riguarda le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di partecipazioni (qualificate e non) l'articolo 82 del Tuir prevede che:

- le plusvalenze tassabili sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di acquisto, aumentato di ogni onere relativo alla loro produzione;
- rientrano nel costo d'acquisto delle partecipazioni anche i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale e i crediti a cui i soci o i partecipanti abbiano rinunciato;
- in caso di acquisto per donazione si assume come costo quello che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto se avesse ceduto l'attività finanziaria a titolo oneroso anziché gratuito;
- per le partecipazioni nelle società di persone il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti ai soci.

⁷ Ai sensi del primo comma, lettera c) dell'art.81 del Tuir, sono considerate partecipazioni qualificate:

- le azioni, diverse da quelle di risparmio, e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio delle società di persone, escluse le associazioni professionali, delle società di capitali, degli enti commerciali pubblici e privati residenti nello Stato, delle società e degli enti di ogni tipo non residenti;
- i diritti ovvero i titoli attraverso cui possono essere acquistate le predette partecipazioni.

Qualora rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Le disposizioni della Finanziaria permettono di aggiornare il costo di acquisto delle partecipazioni in base ad un criterio alternativo a quello ordinario sancito dal citato art.82 del Tuir.

In particolare per le partecipazioni non quotate, possedute dal contribuente al 1° gennaio 2002, in luogo del costo di acquisto si può assumere il valore della partecipazione a tale data, determinato sul valore della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente.

Il valore della frazione di patrimonio netto va calcolato in base al valore effettivo di mercato della società come determinato da perizia giurata di stima redatta da un soggetto abilitato, iscritto agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, ovvero nell'elenco dei revisori contabili.

La perizia deve essere redatta entro il 30 settembre 2002, conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

Il costo della perizia verrà portato in aumento del costo del cespite, non essendo deducibile dal reddito.

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il 30 settembre 2002 ma può essere anche rateizzata in massimo di tre rate costanti di cui la prima dovrà essere versata entro la citata data.

Sulle rate successive va applicato l'interesse del 3 per cento annuo e va versata contestualmente alla rata.

Se la relazione di stima viene redatta per conto della società nella quale la partecipazione è posseduta, questa può dedurre i costi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati sostenuti e nei successivi quattro⁸.

Qualora la perizia venisse redatta per conto di tutti o alcuni possessori di titoli, la spesa relativa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione, in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori.

⁸ La deduzione evidentemente opera ai soli fini fiscali, infatti in sede civilistica l'eventuale ripartizione del costo per più esercizi deve essere effettuata solo laddove si ravvisino effettive utilità ritraibili anche per il futuro.

Il valore periziato rappresenterà il costo fiscalmente riconosciuto che andrà contrapposto al corrispettivo percepito al momento della cessione.

Il valore risultante dalla perizia deve essere assoggettato a imposta sostitutiva con aliquota del 4 per cento per le partecipazioni qualificate e del 2 per cento per le partecipazioni qualificate⁹.

1.6. Titolo II, Art.7: Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

La presente disposizione consente ai possessori di terreni edificabili e con destinazione agricola di rivalutare il costo fiscalmente riconosciuto mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Di tale beneficio possono avvalersi solo le persone fisiche non esercenti attività d'impresa e vi rientrano quindi solo terreni non iscritti nel registro degli inventari o dei beni ammortizzabili.

Rientrano nell'ambito della rivalutazione i terreni:

- che sono stati oggetto di lottizzazione o sui quali siano state realizzate opere intese a renderli edificabili;
- acquistati da meno di cinque anni, eccezione fatta per quelli acquisiti per successione o donazione;
- suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;
- agricoli.

Per essi, in luogo del costo di acquisto è concessa la facoltà al contribuente di assumere, quale costo fiscalmente riconosciuto, il valore rinvenibile da una perizia giurata di stima redatta da soggetti iscritti all'albo degli ingegneri, degli architetti e dei geometri.

⁹ Si badi che l'imponibile della sostitutiva non è il differenziale tra costo e valore della perizia, ma quest'ultimo.

L'importo risultante dalla perizia diviene il valore minimo di riferimento ai fini dell'applicazione delle imposte dirette, di registro, ipotecarie e catastali.

Sull'intero valore periziato, e non sulla differenza tra il costo di acquisto e quello periziato, va calcolata un'imposta sostitutiva del 4 per cento.

Nell'ipotesi di cessione del terreno ad un valore inferiore a quello di perizia, le imposte si calcolano su quest'ultimo valore.

La perizia deve essere redatta entro il 30 settembre 2002, conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

Il costo della perizia verrà portato in aumento del costo del cespite, non essendo deducibile dal reddito.

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il 30 settembre 2002 ma può essere anche rateizzata in massimo di tre rate costanti di cui la prima dovrà essere versata entro la citata data.

Sulle rate successive va applicato l'interesse del 3 per cento annuo e va versata contestualmente alla rata.

1.7. Titolo II, Art.8: Soppressione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili

L'articolo 8 della presente Finanziaria dispone con un anno di anticipo la soppressione dell'Invim.

1.8. Titolo II, Art.9: Ulteriori effetti di precedenti disposizioni fiscali

1.8.1. Art.9, commi 1 e 2

L'art.9 della Finanziaria ha prorogato fino al 31 dicembre 2002 l'agevolazione introdotta nella Finanziaria per il 1998 e sue successive modifiche, consistente nella detrazione concessa ai fini Irpef del 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di ristrutturazione del patrimonio edilizio privato.

I soggetti che possono beneficiare della detrazione sono:

- proprietario e nudo proprietario;
- titolare di un diritto reale di godimento come l'usufrutto;
- chi detiene un'abitazione sulla base di un titolo diverso come l'inquilino e il comodatario;
- il familiare (coniuge, parente entro il terzo grado, affine entro il secondo) convivente del possessore o detentore dell'immobile su cui si effettuano i lavori;
- il promissario acquirente che sia già in possesso dell'immobile a condizione che abbia stipulato un preliminare di vendita.

Il limite massimo di spesa agevolabile è fissato in euro 77.468,53 su base annua e riguarda la realizzazione di interventi di:

- manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia eseguiti su parti comuni di edifici condominiali, su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali e sulle loro pertinenze,
- realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune;
- eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi;
- realizzazione che attraverso la comunicazione, la robotistica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap;
- relativi all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi;
- volti ad evitare gli infortuni domestici,

La presente Finanziaria dispone che, in relazione alle misure di tutela ambientale e di difesa del territorio e del suolo dai rischi di dissesto geologico, per l'anno 2002, l'agevolazione può essere estesa ai lavori di manutenzione e salvaguardia dei boschi.

L'agevolazione consente di detrarre dall'imposta Irpef lorda il 36 per cento delle spese sostenute fino ad un massimo di euro 77.468,53 per ogni unità immobiliare.

Tale detrazione, per espresso riferimento della legge istitutiva, va ripartita in quote costanti, alternativamente:

- nell'anno in cui le stesse sono state sostenute e nei quattro periodi di imposta successivi,
- in dieci quote annuali.

L'eventuale importo di quota di detrazione spettante per ciascun periodo d'imposta, eccedente l'imposta dovuta per lo stesso anno:

- non può essere cumulato con la quota spettante per il periodo di imposta successivo;
- non può essere richiesto in diminuzione dalle imposte dovute per l'anno successivo;
- non può essere chiesto a rimborso, né utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art.17 del d.lgs 241/97.

La Finanziaria 2002 ha disposto, tuttavia, che le spese sostenute nell'anno 2002 potranno essere detratte esclusivamente in dieci anni.

Inoltre essa introduce una limitazione alla spesa massima agevolabile: nel caso in cui i lavori effettuati nel 2002 siano una prosecuzione di lavori iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese sostenute, si deve tener conto anche delle spese sostenute negli anni precedenti al 2002.

Per beneficiare dell'agevolazione è necessario inviare la comunicazione di inizio lavori al Centro di Servizio di Pescara.

Al modello bisogna allegare:

- comunicazione inizio lavori,
- copia ultimi bollettini dell'I.C.I. pagati;
- comunicazione all'A.S.L. (solo nei casi in cui è necessario e a seconda delle norme comunali e dell'ubicazione dell'immobile).

Le comunicazioni devono avvenire necessariamente prima dell'inizio dei lavori e tutti i pagamenti devono essere effettuati tramite bonifico bancario.

Tra le spese ammesse alla detrazione sono ricomprese anche quelle sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria comprovante la sicurezza statica del patrimonio edilizio.

In caso di comproprietà, la comunicazione al Centro servizi può essere inviata da uno dei comproprietari in nome e per conto degli altri.

Il comproprietario che non ha inviato la comunicazione a suo nome, è tenuto, pena la decadenza dal diritto alla detrazione, a indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del soggetto che ha inviato la comunicazione al Centro servizi per proprio conto.

Inoltre, il secondo comma dell'art.9 ha esteso il beneficio della detrazione fino a giugno 2003 agli acquirenti e agli assegnatari di unità abitative collocate in immobili ristrutturati da parte di imprese di costruzione o da cooperative edilizie, a condizione che:

- l'acquisto o l'assegnazione avvenga entro il 30 giugno 2003;
- i lavori devono essere eseguiti dall'impresa entro il 31.12.2001

La detrazione del 36 per cento sarà calcolata su un ammontare forfetario corrispondente al 25 per cento del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione e non potrà, comunque, eccedere il limite di euro 77.468,53.

È, infine, prorogata fino al 31 dicembre 2002 l'aliquota I.V.A. del 10 per cento, applicabile alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria rese per fabbricati aventi destinazione prevalentemente abitativa.

1.8.2. Art.9, commi 11 e 12

Con la presente norma si dispone che per i periodi d'imposta 2001 e 2002 i contribuenti soggetti agli studi di settore hanno la possibilità di adeguare nella dichiarazione dei redditi ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili e renderli congrui con il prodotto informatico del Ministero delle Finanze, meglio conosciuto come "Ge.Ri.Co." senza alcuna applicazione di sanzioni e interessi.

Per gli stessi periodi d'imposta l'adeguamento alle risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore può essere operato, ai fini Iva, senza l'applicazione di interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

1.8.3 Art.9, comma 15

Il presente comma ha apportato modifiche alla legge 18 ottobre 2001, n.383 che regolamentava il programma di emersione del sommerso occupazionale.

La citata legge attribuisce una serie di agevolazioni agli imprenditori e lavoratori dipendenti o paradipendenti che decidessero di regolarizzare i rapporti di lavoro subordinato o parasubordinato, svolti fino a tale data, sovvenendo alle norme di legge.

Per un approfondimento sui principi generali della normativa si fa rinvio alle nostre circolari n.13 del 28 ottobre 2001 e n.1 del 17 gennaio 2002.

La Finanziaria 2002, ha apportato rilevanti novità:

- ha prorogato il termine di presentazione della dichiarazione di emersione al 30 giugno 2002;
- l'incremento del reddito imponibile, condizione indispensabile per usufruire dell'agevolazione, non deve essere rapportato nel corso del triennio agevolabile (2001-2003) con quello dell'esercizio immediatamente precedente, ma sempre con il reddito dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2000;
- l'imposta sostitutiva nella misura del 10 per cento per il primo anno, 15 per cento il secondo e 20 per cento il terzo, dovuta sull'incremento del reddito imponibile fiscale dell'impresa o del titolare del reddito di lavoro autonomo, sarà sostitutiva esclusivamente dell'Irpef e dell'Irpeg e non più dell'Irap, che per il triennio agevolato non sarà dovuta fino a concorrenza dell'incremento del reddito imponibile dichiarato;
- il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in unica soluzione entro il termine della presentazione della dichiarazione ovvero in 24 rate mensili maggiorate degli interessi a partire dal suddetto termine.

Nel caso del versamento in unica soluzione non sarà attribuita la riduzione del 25 per cento come invece previsto dalla legge istitutiva.

1.8.4 Art.9, commi 16 e 17

La Finanziaria 2002 modifica le disposizioni sancite dall'art. 76 TUIR, introdotte dalla legge n. 342 del 21.11.2000, c.d. Collegato fiscale alla Finanziaria 2000, che aveva modificato l'art.76 TUIR commi 7bis e 7ter, stabilendo un generale principio di ineducibilità dal reddito dei costi e delle spese derivanti da operazioni poste in essere con imprese e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione aventi regimi privilegiati, anche se se non facenti parte del gruppo dell'impresa residente.

La citata precedente normativa stabiliva delle particolari esimenti all'applicazione del regime di ineducibilità¹⁰, fortemente criticato dagli operatori in quanto basato su un principio di prova molto difficoltoso.

La Finanziaria 2002 ha alleggerito le condizioni per le esimenti secondo i principi che seguono.

L'ineducibilità non si applica quando le imprese residenti in Italia forniscono la prova che le imprese estere:

- svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva ovvero,
- quando le stesse forniscono prova che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 11 febbraio 2002

Dott.Maurizio Moccaldi Ruggiero

¹⁰ In merito ai casi di esclusione dal regime delle CFC va detto che la norma antiabuso non si applicava nelle ipotesi in cui il soggetto residente dimostrasse che le società o altro ente non residente svolgesse un'effettiva attività industriale o commerciale nello Stato o territorio nel quale ha sede oppure quando dimostrasse che la detenzione delle partecipazioni non fosse finalizzata a localizzare i redditi in territori considerati "paradisi fiscali".

Le circostanze esimenti si applicano solamente se il contribuente richiede parere preventivo all'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'11 della legge 11.07.2000, n.212, recante lo Statuto del contribuente.