

In questo numero:

APPROFONDIMENTI

- ▶ Ires - Participation exemption: classificazione in bilancio p. 0
- ▶ Ires - Participation exemption: il requisito della commercialità delle società immobiliari ... p. 0
- ▶ Ritenute alla fonte - Esenti da ritenuta i pagamenti di interessi e canoni tra consociate europee p. 0
- ▶ Fiscalità europea - Pubblicato l'Accordo tra U.E. e Svizzera in materia di tassazione del risparmio p. 0
- ▶ Documenti fiscali - La nuova fattura europea e l'"archiviazione ottica" dei libri e documenti fiscali p. 0
- ▶ Condoni - Autonomia della definizione delle liti pendenti della società e di quelle dei soci p. 0
- ▶ Sanzioni - Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie p. 0

AGGIORNAMENTI

- ▶ Irpef - Nuova scadenza al 30.9 per la rideterminazione del costo dei terreni e delle partecipazioni p. 0
- ▶ Irpef - Riduzione al 36 % della detrazione sulle ristrutturazioni p. 0
- ▶ Dit - Fissato al 5 % il Cro p. 0
- ▶ Iva - Proroga dell'aliquota 10 % su interventi di recupero in edilizia p. 0
- ▶ Iva - Ingresso di nuovi stati nella UE p. 0
- ▶ Condoni - Proroga al 16.4 p. 0
- ▶ Ici - Coefficienti per i fabbricati "D" p. 0
- ▶ Inps - Aliquote contributive per i co.co.co. p. 0
- ▶ Dipendenti all'estero - Retribuzioni convenzionali Irpef p. 0
- ▶ Banche - Semplificazioni adempimenti Iva p. 0
- ▶ Banche - Proroga al 31.12 esenzione sui servizi ausiliari p. 0
- ▶ Societario - Modifiche alla riforma p. 0

IRES

Participation exemption: classificazione in bilancio

Ai fini dell'applicazione della participation exemption rilevano le partecipazioni classificate tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, con l'effetto che dovrebbe risultare irrilevante la loro eventuale diversa successiva classificazione.

1. I presupposti della participation exemption

L'articolo 87, comma 1 del dpr n. 917/1986 (Tuir), in vigore dall'1 gennaio 2004 (si veda d.lgs. 12.12.2003, n. 344), individua le condizioni in base alle quali le plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni, da parte di società, beneficino del regime di totale esenzione da imposta, cd. **participation exemption** (il regime esentativo delle plusvalenze implica, simmetricamente, l'indeducibilità delle minusvalenze relative alle partecipazioni che beneficiano dell'esenzione).

Il regime esentativo si applica, alle stesse condizioni, anche alle plusvalenze realizzate con riferimento agli strumenti finanziari simili alle azioni e ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, c. 9 lett. b, Tuir).

Per quanto riguarda, più in particolare, la nozione di strumenti finanziari simili alle azioni si tenga presente che la disposizione fa esplicito riferimento all'art. 44 del Tuir. Si tratta dei titoli e degli strumenti finanziari, introdotti a seguito della riforma del diritto societario (cfr. art. 2346, c. 6 c.c.), la cui remunerazione è costituita **totalmente** dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente (o di altra società appartenente al medesimo gruppo) o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Affinché si applichi l'esenzione, la norma richiede che siano verificate **quattro condizioni**, individuate dalle lettere da a) a d) dell'art. 87, c. 1 del Tuir, che devono essere tutte soddisfatte al

momento del realizzo.

In base alla **lettera a**, la partecipazione deve essere stata posseduta “*dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell’avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente*”.

Pertanto, per usufruire dell’esenzione, la cessione non può mai avvenire prima dell’inizio del 13° mese di possesso (nel caso di cessione nel mese di dicembre, ad esempio, la partecipazione dovrà essere posseduta almeno dal primo dicembre dell’anno precedente).

Al riguardo può essere utile quanto precisato dalla relazione al d.lgs. n. 344/2003 in merito alla presunzione di cessione delle partecipazioni acquistate in data più recente; al riguardo si legge che: “*tale presunzione di cessione opera relativamente alla sola ipotesi di acquisto di una medesima partecipazione effettuato in più tranches qualora uno o più di tali acquisti non soddisfino la condizione minima di possesso richiesta nella lettera a). Diversamente, qualora tutti gli acquisti dovesse soddisfare la condizione indicata sia nella citata lettera a) sia nelle successive lettere da b) a d), l’impresa è libera di individuare il costo della partecipazione da contrapporre al valore di realizzo, secondo il metodo di valutazione di titoli prescelto, non essendo obbligata al rispetto del criterio Lifo previsto nella lettera a)*”.

In secondo luogo, la **lettera b** sancisce quale ulteriore condizione per l’applicazione della *participation exemption* la “**classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso**”. Inoltre, la **lettera c** richiede la “**residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato**” individuati dal decreto emanato per effetto della disciplina CFC contenuta nell’art. 167, c. 4 Tuir (i.e. la black list del 21 novembre 2001).

Diversamente, il soggetto partecipante dovrà dimostrare, a seguito dell’esercizio dell’interpello, effettuato secondo le modalità del medesimo art. 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall’inizio del possesso della partecipazione, l’effetto di localizzare i redditi in Stati o Paesi CFC. Ai sensi della **lettera d**, infine, la plusvalenza non concorre a tassazione se si constata “*l’esercizio da parte della società partecipata di un’impresa commerciale secondo la definizione di cui all’art. 55*”.

In relazione a tale ultimo requisito è, inoltre, prevista una **presunzione assoluta** secondo cui non esercitano mai un’impresa commerciale (e conseguentemente la cessione delle relative partecipazioni non gode della esenzione) le

società il cui patrimonio sia investito “**prevalentemente**” in beni **immobili** “*diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l’attività dell’impresa, dagli impianti e macchinari utilizzati direttamente nell’esercizio dell’impresa*”. Peraltro, viene inoltre statuito che “*si considerano direttamente utilizzati nell’esercizio di impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l’attività agricola*”.

Non si trascuri che, secondo il comma 2 dell’art. 87 Tuir, i requisiti di cui alle lettere c) e d) devono sussistere **ininterrottamente**, al momento del realizzo, almeno dall’inizio del **terzo periodo d’imposta anteriore** al realizzo stesso.

2. La classificazione in bilancio

Ciò posto, sembra utile soffermarsi sulla condizione richiesta dalla lettera b) dell’articolo in esame, la quale prescrive, affinché si abbia l’esenzione, la sussistenza di un requisito direttamente connesso con il comportamento contabile adottato dalla società.

La norma, infatti, richiede l’iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. Tale circostanza, fa sì che la classificazione a bilancio adottata nel primo periodo di possesso della partecipazione assuma rilevanza determinante al fine di poter beneficiare della *participation exemption*.

Al riguardo, un aspetto di interesse concerne lo stabilire se l’esenzione sia applicabile anche nel caso in cui una partecipazione, originariamente iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie, sia oggetto di **riclassificazione** nell’attivo **circolante** e venga ceduta come tale (naturalmente in presenza degli altri requisiti richiesti dalla norma).

Sotto questo profilo si potrebbe osservare che, in virtù della formulazione della legge delega, la successiva riclassificazione della partecipazione e il conseguente realizzo della plusvalenza, potrebbe comportare l’impossibilità di usufruire della disciplina in esame: quanto “ricavato” dalla cessione di una partecipazione iscritta tra l’attivo circolante, infatti, a ben vedere, non originerebbe una plusvalenza ma piuttosto un ricavo tassabile secondo i normali criteri. D’altra parte si potrebbe invece sostenere che rivesta un ruolo fondamentale l’imputazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio, non assumendo, dunque, rilievo il successivo passaggio delle partecipazioni nell’attivo circolante una volta trascorso il periodo minimo di possesso. Tale passaggio, per l’appunto, consentirebbe il man-

tenimento del regime di esenzione in esame.

Questa seconda posizione si fonderebbe, anzitutto, sulla *ratio* dell'istituto, che è quella di esentare le plusvalenze in quanto rappresentano utili già tassati in capo alla società partecipata e, in secondo luogo, sul disposto delle norme che disciplinano il regime impositivo dei componenti di reddito; l'articolo 85, c. 1 lett. c) Tuir, infatti, specifica che sono considerati ricavi "i corrispettivi delle azioni o quote di partecipazioni che **non** costituiscono **immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87**".

Con tale ultima previsione normativa il legislatore sembrerebbe aver inteso escludere dalla nozione di ricavi e, quindi, qualificare quali plusvalenze esenti, i "plusvalori" risultanti dalla cessione di partecipazioni (o dalle altre ipotesi previste dall'art. 86 del Tuir) iscritte tra l'attivo circolante al momento della cessione ma classificate tra le immobilizzazioni nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, ove si verificano gli ulteriori requisiti richiesti dall'art. 87.

La relazione al testo del decreto legislativo, peraltro, precisa che "la predetta iscrizione della partecipazione e la sua successiva iscrizione nell'attivo circolante dello stato patrimoniale, **non** fa venir meno l'esenzione della plusvalenza realizzata, sempreché siano soddisfatte le altre condizioni previste dall'articolo in commento. Di contro, l'iscrizione della partecipazione nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso tra il circolante dell'attivo patrimoniale **preclude** qualunque possibilità di applicazione delle disposizioni presenti nell'articolo di cui trattasi anche qualora la partecipazione venga successivamente iscritta in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie".

In altri termini, nella relazione viene chiarito che, ai fini dell'esenzione, il legislatore si è voluto disinteressare della circostanza che le dette plusvalenze siano realizzate in relazione a partecipazioni immobilizzate ovvero iscritte nell'attivo circolante, richiedendo solamente che le medesime partecipazioni siano state inizialmente iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e che siano state mantenute in portafoglio per un congruo periodo di tempo in maniera da incorporare effettivamente degli "utili" già tassati dalla partecipata.

Elena Vanni Umile
evumile@fantozzieassociati.it

IRES

Participation exemption: il requisito della commercialità delle società immobiliari

Ai fini della participation exemption non soddisfano i requisiti della commercialità le società immobiliari che detengono gli immobili a scopo di stabile investimento.

1. I requisiti della commercialità nelle società immobiliari

L'art. 87, c.1, del dpr n. 917/1986 (Tuir) subordina l'applicabilità del regime di esenzione delle plusvalenze conseguite in sede di realizzo di partecipazioni a particolari requisiti tra i quali l'esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa **commerciale** ai sensi dell'art. 55 del dpr n. 917/1986 (cfr. art. 87, c.1, lettera d), del dpr n. 917/1986). In particolare, la norma in parola prevede che il requisito della commercialità **non** è mai soddisfatto ove il valore corrente del patrimonio sociale della società partecipata sia rappresentato **prevalentemente** (ossia per più della metà) da beni immobili diversi da: (i) beni immobili alla cui **produzione** od al cui **scambio è effettivamente** diretta l'attività dell'impresa (rectius: beni "merce"), (ii) impianti e (iii) fabbricati **utilizzati direttamente** nell'esercizio dell'impresa.

In proposito, si osserva che:

- in mancanza di un'espressa definizione di "bene immobile" da parte del legislatore tributario, si ritiene di poter fare riferimento a quanto disposto, al riguardo, dall'art. 812 del codice civile;
- rientrano nel novero dei beni "alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa" i beni immobili classificati, nel bilancio di esercizio, tra le voci che compongono l'attivo circolante.

Al riguardo, si ricorda che, in base al criterio della destinazione economica, mentre rientrano nelle voci dell'attivo circolante i beni immobili acquistati o costruiti per la vendita, sono iscrivibili tra le **immobilizzazioni** materiali i beni immobili detenuti dalla società immobiliare a scopo di **stabile investimento** (ad esempio, i fabbricati cd. patrimonio destinati ad essere locati a terzi).

Si evidenzia, inoltre, che l'**attività** di compravendita, ovve-

ro di costruzione e vendita, esercitata dalla società immobiliare deve essere, per espressa previsione normativa, **effettiva**; pertanto, in caso di contrasto tra l'attività statutariamente prevista (compravendita e/o costruzione immobiliare) e l'attività di fatto esercitata in modo prevalente (locazione immobiliare) prevarrebbe quest'ultima.

Per quanto concerne il concetto di "utilizzo diretto nell'esercizio dell'impresa" si ritiene che il legislatore abbia inteso fare riferimento ai fabbricati strumentali **direttamente impiegati** dall'imprenditore della propria attività (ad esempio, i fabbricati utilizzati quali uffici amministrativi). Da quanto sopra si evince, dunque, che il realizzo di una partecipazione detenuta in una società immobiliare il cui patrimonio è **prevalentemente** costituito da beni immobili dati in **locazione** sarà fiscalmente **imponibile** ai sensi dell'art. 86, c.1, del dpr n. 917/1986; al contrario, ove il patrimonio della società immobiliare sia costituito per la maggior parte da beni immobili "merce" e/o beni immobili utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, la plusvalenza realizzata sarebbe, in presenza delle altre condizioni previste dall'art. 87, c.1, del dpr n. 917/1986, fiscalmente esente.

2. Il periodo di sussistenza del requisito della commercialità

L'art. 87, c. 2, del dpr n. 917/1986, prevede che "I requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d) devono sussistere **ininterrottamente**, al momento del realizzo, almeno dall'**inizio del terzo** periodo di imposta anteriore al realizzo stesso".

Con riferimento alla norma da ultimo richiamata, si osserva quanto segue:

- la società partecipata deve possedere il requisito della commercialità, senza interruzioni, almeno dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore alla data del realizzo; pertanto la plusvalenza realizzata, ad esempio, in data 30 giugno 2005, potrà fruire del regime di esenzione qualora, fermo restando tutti gli altri requisiti di cui all'art. 87 del dpr n. 917/1986, la società partecipata eserciti un'impresa commerciale ininterrottamente dal 1 gennaio 2002 al 30 giugno 2005 (ipotizzando un periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
- ove, al momento del realizzo, la società partecipata sia stata posseduta per un periodo di tempo non sufficiente ad accertare la sussistenza del requisito di commercialità durante l'intero arco temporale richiesto dalla norma, è necessario verificare la sussistenza del detto re-

quisito in capo ai precedenti possessori della partecipazione ceduta.

Al riguardo, si consideri il seguente esempio.

In data 30 giugno 2007 la società A effettua una cessione a titolo oneroso della partecipazione B, acquistata in data 1 gennaio 2005 dalla società C, realizzando una plusvalenza. In base alla norma in commento, la detta plusvalenza sarà fiscalmente esente, ove, in presenza degli altri requisiti previsti dall'art. 87, c.1, del dpr n. 917/1986, la società B eserciti un'impresa commerciale almeno dal 1 gennaio 2004. Ciò posto, avendo acquistato la partecipazione B successivamente tale ultima data, la società A dovrà, al fine di fruire del detto regime esentativo, verificare la sussistenza del requisito di commercialità di B per l'anno 2004 presso il precedente possessore rappresentato, nell'esempio, dalla società C.

In caso, invece, di realizzo di una partecipazione detenuta in una società costituita da un periodo di tempo troppo breve perché possa sussistere il requisito di commercialità per l'intero lasso temporale richiesto dalla norma, si potrebbe sostenere che la sussistenza del detto requisito sia da valutare con riguardo ai **soli periodi** di imposta in cui la società partecipata è **esistita**.

Diversamente, al fine di soddisfare il requisito contenuto nell'art. 87, c. 2, del dpr n. 917/1986, la società cedente dovrebbe attendere il quarto periodo di imposta successivo alla costituzione della società partecipata prima di realizzare la relativa partecipazione; tuttavia, una detta interpretazione sarebbe oltremodo penalizzante per la società cedente e, probabilmente, in contrasto con la ratio della norma contenuta nell'art. 87, c. 2, del dpr n. 917/1986, nella quale il limite temporale previsto non ha tanto la funzione di introdurre un ulteriore periodo minimo di detenzione della partecipazione, oltre a quello espressamente previsto dall'art. 87, c. 1, lettera a) del dpr n. 917/1986, quanto finalità prettamente antielusiva.

Guido Arie Petraroli
Francesco Pedrotti
gpetraroli@fantozzieassociati.it
fpedrotti@fantozzieassociati.it

RITENUTE ALLA FONTE

Esenti i pagamenti di interessi e canoni tra consociate europee

La direttiva 2003/49/CE prevede dall'1.1.2004 l'esenzione da ritenute alla fonte dei pagamenti per interessi e canoni. In attesa del recepimento in Italia, si pone l'esigenza di stabilire se l'esenzione sia già direttamente applicabile.

1. Premessa

La direttiva 2003/49/CE del 3 luglio 2003 dispone l'eliminazione delle ritenute alla fonte (vale a dire nello stato dal quale proviene il pagamento) sugli **interessi** e sulle **royalty** (o canoni) corrisposti tra società "consociate" residenti in stati membri diversi della Unione europea.

La direttiva è finalizzata ad eliminare uno degli ostacoli fiscali che può disincentivare una società Ue ad effettuare investimenti in un altro stato membro mediante una società consociata. Il termine per l'attuazione della direttiva nei singoli stati è scaduto l'1 gennaio 2004.

2. L'ambito di applicazione della direttiva

Per l'applicazione del beneficio dell'esenzione la direttiva richiede:

- che i pagamenti siano effettuati a titolo di **interessi** o **canoni** (cfr par. 3);
- che la società che effettua il pagamento e quella che lo riceve rivestano una delle forme previste dalla direttiva e siano società residenti ai fini fiscali in due **stati diversi**, entrambi membri dell'Unione europea (cfr par. 4);
- che la società che percepisce i pagamenti sia assoggettata a **tassazione** nel proprio stato di residenza;
- che le società coinvolte possano considerarsi tra loro **consociate** (cfr par. 5);
- che chi riceve i pagamenti sia il **beneficiario effettivo** degli stessi (cfr par. 6).

3. Definizione di interessi e canoni

Ai fini della direttiva, per **interessi** si intendono i corrispettivi derivanti da crediti di qualsiasi natura, tra cui, a titolo di esempio, la remunerazione (compresi eventuali premi)

relativa ad obbligazioni e titoli di debito in generale, con la sola esclusione delle penalità per pagamenti tardivi.

Tra i **canoni** sono inclusi i compensi per l'uso o la concessione in uso del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, e il software, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico, ivi compresi i compensi per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

4. Le società interessate

Per quanto riguarda l'Italia, la direttiva si applica alle società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata ed agli enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali.

5. La nozione di società "consociate"

Le società tra le quali avviene il pagamento si considerano "consociate" nei seguenti casi:

- la società che effettua il pagamento detiene una partecipazione diretta minima del 25% nel capitale della società che riceve i pagamenti;
- la società che riceve i pagamenti detiene una partecipazione diretta minima del 25% nel capitale sociale della società che effettua il pagamento;
- una terza società detiene una partecipazione diretta minima del 25% nel capitale **sia** nella società che effettua il pagamento, **sia** nella società che lo riceve.

6. La nozione di beneficiario effettivo

Perché la direttiva trovi applicazione, è richiesto che la società che percepisce i pagamenti sia il beneficiario effettivo degli stessi e non intervenga nel pagamento quale semplice intermediario, agente, delegato o fiduciario di altro soggetto.

7. L'attestazione delle condizioni per poter beneficiare della direttiva

La direttiva riconosce ai singoli stati la possibilità di subordinare l'applicazione delle disposizioni esentative ad ulteriori requisiti di carattere sia sostanziale che formale.

Una prima facoltà di intervento è relativa alla possibilità di subordinare l'applicabilità della direttiva alla condizione che i rapporti di partecipazione minima sussistano **inin-**

terrottamente da un periodo minimo di tempo, stabilito in **almeno due anni**. Gli stati possono inoltre pretendere che i requisiti previsti per l'inapplicabilità della ritenuta siano attestati da un'apposita **certificazione** rilasciata dallo stato in cui risiede il beneficiario dei pagamenti. Il certificato avrà efficacia limitatamente al singolo contratto e per un periodo minimo di un anno e massimo di tre.

8. Il venir meno dei requisiti

Qualora in corso di rapporto dovessero venir meno i requisiti che la direttiva richiede per l'esenzione, è previsto un obbligo immediato di **informativa** da parte del soggetto non residente nei confronti di chi corrisponde tali pagamenti.

9. I pagamenti esclusi

L'articolo 4 della direttiva contiene l'elencazione di una serie di fattispecie per le quali gli stati membri possono negare i benefici previsti dalla direttiva.

Tali ipotesi sono:

- pagamenti considerati utili distribuiti o capitale rimborsato ai sensi della legislazione dello stato d'origine;
- pagamenti relativi a crediti recanti una clausola di partecipazione agli utili del debitore;
- pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore;
- pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di 50 anni dalla data di emissione.

L'articolo 4 della direttiva in esame, oltre alle ipotesi sopra considerate, contiene infine una ulteriore cautela, questa volta di natura cogente e non facoltativa, relativamente a quegli accordi che, in considerazione di "particolari rapporti" esistenti tra il soggetto che effettua il pagamento e quello che lo riceve, prevedono una remunerazione **superiore** rispetto a quella che le parti avrebbero concordato in assenza di tali rapporti.

In tale ultimo caso i benefici della direttiva potranno trovare applicazione solo limitatamente a quella parte della remunerazione che si potrebbe definire "normale" o di mercato, mentre la parte eccedente non potrà beneficiare della direttiva e dell'esenzione che da essa deriva.

10. L'applicabilità della direttiva

Gli stati interessati avrebbero dovuto dare attuazione alle disposizioni della direttiva entro l'**1 gennaio 2004**, adeguando in tal senso le disposizioni interne.

In Italia, la l. 31.10.2003, n. 306 ha conferito delega al governo per l'adozione (entro il 31 maggio 2005) dei decreti legislativi necessari a dare attuazione alla direttiva.

In attesa dell'emanazione dei decreti, il primo problema che si pone per gli operatori è relativo alla **diretta applicabilità** della direttiva sulla scorta delle disposizioni dell'art. 249 del Trattato della Comunità Europea e delle numerose pronunce della Corte di Giustizia europea in materia (con l'effetto di poter applicare l'esenzione anche prima dell'emanazione dei decreti attuativi).

Inoltre, in considerazione del fatto che la legislazione italiana prevede che il momento di applicazione della eventuale ritenuta coincide con quello in cui si effettua il pagamento, si pone il problema se il periodo di maturazione assuma o meno rilievo ai fini dell'esenzione e, in particolare, se gli interessi già maturati alla data del 1° gennaio 2004 (ovvero a quella di entrata in vigore dei decreti delegati) e non ancora corrisposti alla stessa possano o meno beneficiare dell'esenzione.

11. Gli effetti in Italia

Relativamente alle ritenute alla fonte in Italia, la direttiva, al ricorrere delle condizioni sopra esposte, ha l'effetto di eliminare le ritenute che fino al 31.12.2003 (ovvero fino al recepimento) erano applicabili sui pagamenti a società dei seguenti paesi Ue:

- relativamente agli **interessi**: Lussemburgo, Germania, Francia, Belgio, Regno Unito, Paesi Bassi, Irlanda, Danimarca, Austria, Finlandia, Svezia.
- relativamente alle **royalty**: Lussemburgo, Germania, Francia, Belgio, Regno Unito, Paesi Bassi, Danimarca, Austria, Finlandia, Svezia.

12. Modifiche alla direttiva ed applicabilità alla Svizzera

La Commissione europea ha proposto al Consiglio l'adozione di una nuova direttiva che intervenga a **modificare** parzialmente la direttiva in esame.

Le modifiche sono tuttavia marginali e consistono principalmente in una più precisa formulazione circa l'inapplicabilità della direttiva nel caso in cui il beneficiario effetti-

vo dei pagamenti sia esente da imposta nel proprio stato di residenza e nell'allargamento dei soggetti che beneficiari del regime in esame.

La Commissione propone che la nuova direttiva sia attuata entro il **31 dicembre 2004**.

Si segnala infine che l'accordo tra U.E. e Svizzera in materia di tassazione del risparmio (COM 2004/75) prevede l'impegno dei paesi della comunità ad applicare il regime della direttiva in esame anche nei confronti dei soggetti residenti in Svizzera.

Carlo Cortinovis
Francesco Nuzzolo
ccortinovis@fantozzieassociati.it
fnuzzolo@fantozzieassociati.it

FISCALITÀ EUROPEA

Publicato l'Accordo tra U.E. e Svizzera in materia di tassazione del risparmio

Il 10 febbraio 2004 è stato pubblicato il testo definitivo dell'Accordo tra l'Unione Europea e la Svizzera sull'adesione alla Direttiva sulla tassazione del risparmio in Europa (COM 2004/75). Di seguito sono riassunte le principali caratteristiche dell'Accordo di maggiore interesse per gli intermediari finanziari esteri.

Il testo definitivo dell'Accordo, oggetto delle negoziazioni intervenute, è in attesa di approvazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea non essendo al momento sottoscritto dalle Parti contraenti, secondo una formula giuridica ibrida che al momento vincola le parti al contenuto del testo senza tuttavia avere l'efficacia di un accordo concluso. Il testo prevede che i pagamenti di interessi effettuati a beneficiari effettivi, che siano residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea da un agente pagatore stabilito sul territorio della Svizzera, saranno soggetti a una ritenuta alla fonte sull'importo del pagamento degli interessi similmente a quanto previsto per l'Austria, Belgio e Lussemburgo.

1. Ritenuta applicata

Il livello della ritenuta è pari al **15 per cento** per i **primi tre** anni a decorrere dalla data di applicazione dell'accordo, al **20 per cento** per i **seguenti tre** anni e **successivamente** al **35 per cento**. Il gettito prodotto sarà ripartito per il 75 per cento a favore dello stato di residenza del beneficiario effettivo e per il 25 per cento alla Svizzera.

Su richiesta del beneficiario effettivo, l'agente pagatore potrà comunicare le informazioni relative agli interessi oggetto della Direttiva allo stato di residenza del percipiente, evitando l'applicazione della ritenuta.

2. Agenti pagatori in Svizzera

Nei termini dell'Accordo sono considerati agenti pagatori banche, commercianti di titoli, persone fisiche e giuridiche residenti in Svizzera, associazioni di persone e stabili organizzazioni di imprese estere che, anche occasionalmente, accettano, detengono, investono o trasferiscono averi di terze persone o pagano o attribuiscono interessi nel corso delle loro attività.

3. Definizione di beneficiario effettivo

La definizione di beneficiario effettivo è contenuta all'art. 4 dell'Accordo, che lo definisce come *"qualsiasi persona fisica che percepisce un pagamento di interessi o qualsiasi persona fisica a favore della quale è attribuito un pagamento di interessi, a meno che possa dimostrare di non aver percepito tale pagamento a proprio vantaggio (...)"*.

Si nota che la definizione di beneficiario effettivo contenuta nell'Accordo – identica a quella prevista dall'art. 2 della Direttiva – si pone su un piano **diverso** da quanto previsto in materia di identificazione dell'avente diritto economico all'art. 3 dalla vigente **Convenzione di diligenza** delle banche richiamata dall'Accordo all'art. 5.

Infine, l'Accordo non contiene disposizioni particolari riguardanti **società** ed altri enti dotati di **personalità** giuridica lasciando impregiudicate le norme previste dalla Direttiva.

4. Definizione di interessi

Per quanto riguarda la definizione del termine "interessi", va innanzitutto notato che sono esclusi dal campo di applicazione della ritenuta gli interessi rivenienti da strumenti di debito emessi da debitori residenti in Svizzera o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Questa eccezione consente di evitare la ripartizione del gettito con il paese di resi-

denza dell'investitore per gli interessi di fonte svizzera, fermo restando che l'Accordo prevede una clausola di salvaguardia nel caso l'imposta preventiva Svizzera fosse ridotta dall'attuale 35 per cento. Talune specifiche categorie di fondi di investimento di diritto svizzero, esenti da imposta preventiva, saranno soggetti a ritenuta. L'art. 7 dell'Accordo in esame fornisce una definizione di interessi simile a quanto previsto dalla Direttiva ma con ulteriori precisazioni sulla tassazione degli investimenti "fiduciari" e sulla percentuale ammessa di investimenti in debito per fondi di investimento. Si segnala che l'Accordo riconosce le esenzioni per specifiche categorie di obbligazioni rientranti nella cosiddetta "grand fathering clause" come previsto nella Direttiva.

5. Accordi bilaterali sulla definizione di "comportamenti analoghi" alla frode fiscale

Ai sensi dell'Accordo, le autorità competenti della Svizzera e di ciascuno degli Stati membri dovranno scambiare informazioni sui comportamenti che costituiscono frode fiscale o sui comportamenti analoghi, a norma della legislazione dello Stato interpellato. Per "comportamenti analoghi" si intendono le violazioni che presentano lo stesso livello di illiceità della frode fiscale quale definita dalla legislazione dello Stato interpellato. Sul punto, la Svizzera dovrà avviare specifici negoziati con ciascuno degli Stati membri onde definire i singoli casi che ricadono nella categoria dei "comportamenti analoghi". All'Accordo è allegato un "Memorandum d'intesa" che impegna la Svizzera e gli Stati membri, successivamente alla stipula dell'Accordo stesso, ad avviare negoziati bilaterali per inserire nelle rispettive Convenzioni contro le doppie imposizioni disposizioni relative allo scambio di informazioni, su richiesta, sui casi di frode fiscale o su comportamenti analoghi per quanto riguarda gli altri redditi non soggetti all'accordo ma contemplati dalle rispettive convenzioni, nonché per definire singole categorie di "comportamenti analoghi". Va notato che già nel Protocollo del 24 gennaio 2003 alla Convenzione con gli Stati Uniti è stata introdotta una definizione autonoma di frode fiscale nonché una serie di esempi, non esaustivi, di casi rientranti nella fattispecie.

6. Efficacia dell'accordo condizionata all'adozione di misure equivalenti da parte di paesi terzi

L'efficacia dell'Accordo, oltre che essere **condizionata** dalla ratifica o approvazione delle Parti contraenti secondo le pro-

prie disposizioni costituzionali, con effetto a partire dall'**1 gennaio 2005**, è **subordinata** anche dall'adozione da parte dei Paesi associati UE ed anche dagli Stati Uniti, Andorra, Liechtenstein, Monaco e San Marino di misure equivalenti.

Edward F. Greco
efgreco@fantozzieassociati.com



DOCUMENTI FISCALI

La nuova fattura europea e l'"archiviazione ottica" dei libri e documenti fiscali

Un soggetto Iva può delegare il proprio cliente (od anche un terzo) ad emettere per suo conto la fattura, anche in modalità digitale. I documenti fiscali, a prescindere dalla modalità con la quale sono stati originariamente predisposti (analogica o digitale), possono essere conservati in formato elettronico.

1. Premessa

A seguito del recepimento di una direttiva comunitaria e dell'emanazione del regolamento per l'archiviazione ottica dei documenti fiscali, sono state introdotte interessanti semplificazioni in materia di documentazione delle operazioni dell'impresa.

In particolare, in materia di Iva, il decreto legislativo 20.2.2004, n. 52 (in attuazione alla direttiva comunitaria 2001/115/CE) ha introdotto disposizioni volte a semplificare ed armonizzare le modalità di **fatturazione**, tra le quali:

- la possibilità che la fattura venga **emessa** (anziché dal cedente/prestatore) dal **cessionario/ committente**, ovvero, per suo conto, da un **terzo** (cfr par. 2);
- l'introduzione della fattura **cumulativa per giornata solare** (cfr par. 3);
- la possibilità che la fattura venga emessa, trasmessa ed archiviata per via **elettronica**, vale a dire in formato digitale (cfr par. 5).

Sono state inoltre stabilite le modalità per la cd. **archivia-**

zione ottica dei documenti fiscali (cfr decreto 23.1.2004 del Ministero dell'economia e delle finanze), dalla quale potrebbero derivare benefici in termini di efficiente archiviazione dei documenti contabili e fiscali (cfr par. 6).

2. La fattura emessa dal cliente

L'art. 21 del dpr n. 633/1972 prevede che il soggetto passivo d'imposta che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, in **alternativa** alla emissione diretta della fattura, e ferma restando la sua **responsabilità**, può assicurarsi che il documento sia emesso dal proprio cessionario/committente, ovvero, per suo conto, da un terzo. La norma interna riproduce quanto disposto dall'articolo 2 della direttiva 2001/115/CE, con qualche differenza in merito al cd. mandato a fatturare; a tal proposito, infatti, la disposizione comunitaria richiede non soltanto che il terzo incaricato emetta la fattura "per conto" del soggetto passivo d'imposta, ma anche che lo faccia "in suo nome". Si ritiene, ad ogni modo, che nonostante tale omissione, non possa prescindersi dal requisito della spendita del nome, dovendo agire il terzo in qualità di **mandatario con rappresentanza**. A tutela delle ragioni dell'erario, è stata dettata una procedura più onerosa nell'ipotesi in cui il cliente o il terzo incaricati dell'emissione della fattura siano **residenti** in un paese **estero** con il quale non esiste alcuno strumento che disciplini la reciproca assistenza. In tal caso, infatti, occorrerà una preventiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria con le modalità previste da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emissione; è inoltre richiesto che il soggetto passivo nazionale abbia iniziato la propria attività da almeno cinque anni e che non siano stati a lui notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di Iva. A prescindere dalla nazionalità del soggetto incaricato, è in ogni caso previsto che nella fattura venga indicato che la stessa è stata compilata dal cliente ovvero dal terzo per conto del soggetto passivo.

La modalità di fatturazione in esame potrebbe essere **utile** nel caso in cui sia lo stesso **cliente** a determinare gli importi dei corrispettivi dovuti al fornitore (come talora capita, ad esempio, nei rapporti di agenzia).

3. Fattura cumulativa per giornata solare

È consentito che per le operazioni (sia cessioni che prestazioni) effettuate nelle **stesso giorno** e nei confronti di

un **medesimo destinatario** può essere emessa un'unica fattura cumulativa (art. 21, c. 3 dpr n. 633/1972).

La fattura cumulativa non deve essere confusa con la fattura differita, la quale è ammessa su base mensile per tutte le cessioni effettuate ed è subordinata alla condizione che la consegna o spedizione dei beni risulti da documento di trasporto.

4. Fatturazione elettronica ed archiviazione ottica: definizioni tecniche preliminari

Prima di esaminare procedure e modalità della fatturazione elettronica e dell'archiviazione ottica, appare necessario fornire la definizione dei termini tecnici che si rinvencono diffusamente nella relativa disciplina.

A tal proposito occorre fare riferimento al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 23.1.2004 ed alla deliberazione del CNIPA (Centro nazionale per l'informatica nella pubblica amministrazione) del 19.2.2004.

Per "**riferimento temporale**" deve intendersi quella informazione, aggiuntiva ad uno o più documenti informatici ed inscindibile dagli stessi, contenente la data e l'ora.

La "**marca temporale**" consente di rendere opponibile a terzi il riferimento temporale di cui sopra.

La "**firma elettronica qualificata**" è la sottoscrizione del documento informatico ottenuta tramite una procedura informatica che garantisca in modo univoco l'attribuzione del documento informatico al suo effettivo firmatario, nonché la sua univoca identificazione.

L'**"impronta"** informatica è una sequenza di simboli binari (bit) che identifica in modo univoco il documento e ne assicura la riconoscibilità.

5. La fattura elettronica

La novità più rilevante del nuovo art. 21 del dpr n. 633/1972 è rappresentata dall'introduzione della cd. fatturazione elettronica, ovvero la possibilità che determinate operazioni relative alla fatturazione siano validamente compiute in modalità digitale (anziché mediante un documento cartaceo).

Le operazioni interessate dalla nuova disciplina sono le seguenti:

- l'emissione della fattura;
- la trasmissione della fattura;
- la conservazione della fattura.

Innanzitutto, affinché la procedura possa essere validamente espletata, è indispensabile che il documento informatico costituente la fattura soddisfi i seguenti requisiti:

- l'attestazione della **data**;

- l'autenticità della **provenienza**;
 - l'**integrità** e non alterabilità del contenuto della fattura.
- A tal proposito è prescritto che i suddetti elementi sono garantiti tramite l'apposizione su ciascuna fattura (o su un lotto di fatture) del "riferimento temporale" e della "firma elettronica qualificata" dell'emittente; in alternativa tali attestazioni possono essere fornite con idonei sistemi di trasmissione basati sullo scambio elettronico di dati (sistemi EDI – Electronic Data Interchange).

La fattura elettronica deve essere inoltre priva delle cosiddette "macro" istruzioni e/o di codici eseguibili; l'assenza di tali elementi è, infatti, fondamentale al fine di preservare la "staticità" del documento escludendo funzionalità che possano modificarne il contenuto dopo la sua formazione.

Relativamente al momento di **emissione**, la fattura elettronica si considera emessa all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

Con riferimento alla **trasmissione**, essa è anzitutto consentita soltanto previo **accordo** con il **destinatario** il quale, dal canto suo, deve essere in grado di recepire validamente il documento trasmesso in formato digitale. Si ritiene che la presenza di tale accordo debba essere documentata in modo idoneo previa, ad esempio, predisposizione di una convenzione.

6. La cd. archiviazione ottica

La cd. archiviazione ottica riguarda, in generale, tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (e, quindi, anche le fatture), siano essi predisposti dall'origine in formato **digitale** o, piuttosto, in formato **tradizionale** analogico (vale a dire su carta o simili). Nel primo caso, è prescritto che il documento informatico vada memorizzato su qualsiasi supporto ottico che ne consenta la leggibilità nel tempo, purché venga assicurato l'ordine cronologico e la continuità per ogni periodo d'imposta.

La modalità di archiviazione digitale deve essere organizzata in maniera tale da consentire funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni in relazione al cognome, al nome, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data, nonché tramite associazione logica di due o più di queste chiavi. Ai fini del processo di conservazione, tuttavia, è richiesta anche la sottoscrizione a mezzo della "firma elettronica qualificata" e l'apposizione della "marca temporale" in luogo del "riferimento temporale". La "marca temporale" deve essere apposta da parte del cd. "responsabile della con-

servazione", al quale sono attribuite diverse incombenze e relative responsabilità.

E' statuito che il procedimento di conservazione deve essere effettuato con cadenza almeno annuale (quindicinale con riferimento alle fatture).

Qualora, invece, si voglia procedere alla conservazione digitale di documenti redatti in modalità tradizionale analogica (la cd. dematerializzazione), la procedura è la medesima illustrata, previa la memorizzazione del documento originario; la procedura di memorizzazione (da cartaceo a digitale), tuttavia, necessita di una attestazione di conformità da parte di un pubblico ufficiale il quale, a sua volta, dovrà apporre il "riferimento temporale" e la propria "firma elettronica qualificata" sull'insieme dei documenti o su una evidenza informatica contenente anche una sola "impronta" per una pluralità di documenti.

La procedura di conservazione si conclude con la comunicazione alle Agenzie fiscali dell'"impronta" dell'archivio informatico oggetto della conservazione (insieme alla sottoscrizione elettronica e alla marca temporale) da trasmettersi entro il mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed Iva.

Qualora la procedura di conservazione venga espletata correttamente secondo le modalità indicate, il contribuente potrà procedere legittimamente alla distruzione dei documenti analogici originari, anche di quelli la cui tenuta è obbligatoria ai fini tributari (vale a dire fatture, libro giornale, libri Iva, corrispondenza, ecc.).

Giacomo Casale
gcasale@fantozzieassociati.it



CONDONI

Autonomia della definizione delle liti pendenti della società e di quelle dei soci

1. Il principio.

La Cassazione ha recentemente consolidato il principio secondo il quale la presentazione, da parte di una società di **persone**, della domanda di definizione della lite pendente

te riguardante le imposte sui redditi, **non** determina la **preclusione** del conseguente accertamento concernente i maggiori utili percepiti dai **soci** (e viceversa).

Tale principio trova il suo fondamento nella circostanza che la nozione di "lite pendente" (rilevante ai sensi dell'art. 16, c. 3, lett. a, l. 27.12.2002, n. 289) ha ad oggetto "il **singolo** atto d'imposizione, con la conseguenza che l'effetto della sua definizione agevolata **non** può estendersi ad atti impositivi **diversi** da quello che rappresenta l'oggetto specifico del contenzioso risolto con la domanda integrativa" (Cass. 17580/2003, con riguardo all'art. 2-quinques, d.l. 30.9.1994, n. 564, convertito nella l. 30.11.1994, n. 656, analogo, sul punto, all'art. 16, c. 3, l. n. 289/2002).

Del resto, chiarisce la sentenza citata, la presentazione della domanda di definizione della lite tributaria "rappresenta l'esplicazione di un diritto attribuito a ciascun contribuente, che ha titolo per azionarlo in proprio ed in piena autonomia".

I supremi giudici, pertanto, nella fattispecie in esame, ritengono irrilevante la circostanza che "l'accertamento, nei confronti della società e dei soci, ai sensi dell'art. 5, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, sia fondato sul medesimo fatto, in quanto tale previsione non rende unici i due accertamenti, nei confronti della società e del socio".

Tale orientamento è, altresì, condiviso dall'Agenzia delle entrate, la quale lo ha ribadito, da ultimo, nella recente ris. 18.12.2003, n. 225/E.

2. Ulteriori conseguenze.

Il principio ora esaminato assume rilevanza, oltre che per le società di persone, anche per le società di **capitali a ristretta base** azionaria.

La Cassazione, infatti, ha considerato legittimi gli accertamenti effettuati nei confronti dei soci e fondati su una presunzione semplice di distribuzione agli stessi dei maggiori ricavi accertati in capo alle società di capitali a ristretta base azionaria (Cass. 16885/2003).

3. Considerazioni.

A seguito di quanto sopra, osserviamo che la definizione di una lite pendente concernente le imposte sui redditi di una società di persone o di capitali a ristretta base azionaria **non** esclude l'eventuale ulteriore - e conseguente - accertamento di maggiori redditi in capo ai soci.

Per i soci che si trovassero in tale situazione, quindi, po-

trebbe essere opportuno definire anche la controversia che li riguarda **personalmente**.

Giulio Chiarizia
gchiarizia@fantozzieassociati.it

SANZIONI

Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie.

Il nuovo sistema sanzionatorio prevede la responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per le violazioni commesse, ed esclude, pertanto, la applicabilità delle sanzioni in capo agli amministratori, che dunque non rispondono più personalmente.

1. Premessa

Con il d.l. 30.9.2003 n. 269, convertito dalla l. 24.11.2003 n. 326, le sanzioni amministrative tributarie sono state rese applicabili non **più** alla **persona fisica** autrice o coautrice della violazione, come accadeva nel precedente sistema. Secondo le nuove disposizioni, infatti, le suddette sanzioni vengono irrogate alla **so-la** persona **giuridica**, così come si evince da quanto disposto dall'art. 7 del decreto succitato (che non ha subito modifiche nella conversione in legge). E' evidente che la rivoluzione del sistema è radicale. In particolare, la riforma del vigente sistema sanzionatorio tributario – peraltro realizzata a distanza di pochi anni dalla precedente – è motivata dall'esigenza di rimuovere, per le sanzioni amministrative tributarie, taluni effetti distorsivi prodotti dal principio di responsabilità personale introdotto con la precedente riforma Visco alla fine degli anni '90, e, per le sanzioni penali, da quella di stemperare la maggiore rigidità del nostro apparato sanzionatorio rispetto ad altri sistemi sanzionatori europei.

Viene meno l'impostazione secondo cui, in applicazione del principio di personalità della pena di derivazione penalistica, che ha influenzato tutto il sistema sanzionatorio tributario, e dato il carattere afflittivo delle sanzioni tributarie, esse si applicavano soltanto in capo alla persona fisica autrice materiale dell'illecito. La

modifica apportata con l'art. 7 del d.l. 269/2003, inoltre, è coerente con la riforma del sistema fiscale statale, introdotta con la legge delega 7.4.2003, n. 80.

2. Sistema previgente

I cardini su cui si basava il sistema sanzionatorio delineato dal d.lgs. n. 472/1997 erano:

- il **principio della personalità** delle sanzioni amministrative tributarie, contenuto nell'art. 2, c. 2, secondo cui *"la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione"*;
- il **principio della colpevolezza**, espresso nell'art. 5, c. 1, secondo cui *"Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa [...]"*. Il **comma 2** della medesima disposizione stabilisce: *"nei casi indicati dall'art. 11, comma 1, se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio [...]"*;
- il **principio di solidarietà**, previsto dall'art. 11, comma 1: *"[...] la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati, al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti"*.

L'art. 11, pertanto, in attuazione della previsione generale della riferibilità della sanzione alla sola persona fisica autrice materiale della violazione, prevedeva una forma di responsabilità solidale della persona fisica medesima, della società, dell'associazione o dell'ente con o senza personalità giuridica.

Nel sistema previgente, in definitiva, coesistevano due diverse forme di responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie, una diretta, per la persona fisica materiale autrice dell'illecito, e una indiretta -di tipo solidale - a carico della società. Pertanto - nel questo quadro così delineato -, coerentemente con il modello della responsabilità solidale di matrice civilistica il fisco aveva la possibilità di rivolgersi tanto all'autore della violazione, quanto all'ente, potendo esigere sia dall'uno che dall'altro soggetto il pagamento per intero della sanzione, salva l'eventuale successiva azione di regresso del soggetto beneficiario della violazione nei confronti della persona fisica che aveva materialmente commesso l'illecito.

3. Novità introdotte con l'art. 7 d.l. 269/2003

Per effetto della novità introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003, il sistema è destinato a cambiare profondamente. Da quanto si evince dal testo della norma citata, la persona **fisica autrice** dell'illecito resta **estranea** ad ogni forma di responsabilità. Infatti, l'art. 7, c. 1, d.l. n. 269/2003, introduce la responsabilità **diretta ed esclusiva** delle **società** o enti con **personalità giuridica** per gli illeciti relativi al rapporto fiscale nell'ambito del quale è stato commesso l'illecito.

Inoltre, la norma si riferisce esclusivamente alle società o enti con personalità giuridica, e quindi non a tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, bensì solo a quelli che abbiano - secondo quanto previsto dal codice civile - la personalità giuridica vera e propria.

Pertanto:

- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di persone fisiche e soprattutto di società ed enti **privi di personalità giuridica**, continueranno a **rispondere** delle sanzioni irrogate per le violazioni commesse nell'interesse del contribuente secondo le disposizioni del vigente d.lgs. n. 472/1997, usufruendo delle limitazioni di responsabilità previste dal decreto stesso, qualora ne ricorrano le condizioni;
- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di società o enti **dotati di personalità giuridica**, invece, anche se autori materiali dell'illecito, **non risponderanno** più delle sanzioni amministrative tributarie previste per l'illecito commesso, in quanto tale responsabilità ricade - secondo quanto disposto dall'art. 7 del d.l. n. 269/2003 - esclusivamente in capo alle persone giuridiche.

4. Quadro riassuntivo

La nuova disciplina **si applica** a tutte le violazioni che siano state commesse a partire **dal 2 ottobre 2003** - così come si evince dall'art. 7, c. 2 d.l. n. 269/2003 - nonché a quelle che, pur essendo state **commesse** durante la vigenza della **precedente** disciplina, siano state **contestate**, o relativamente alle quali le sanzioni siano state **irrogate** a partire dal 3 ottobre 2003. Di conseguenza si deve distinguere:

a) Violazioni commesse a partire **dal 2 ottobre 2003**: tutte le violazioni in questione sono soggette all'applicazione della **nuova disciplina**.

Quindi:

- gli enti collettivi dotati di personalità giuridica rispondo-

no delle violazioni commesse dai propri dipendenti, amministratori, rappresentanti, in via principale ed esclusiva;

- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di persone fisiche o di enti collettivi privi di personalità giuridica continuano a rispondere delle violazioni commesse secondo le norme del d.lgs. n. 472/1997.

b) Violazioni commesse fino al 1° ottobre 2003 (quindi vigente la precedente disciplina):

- per le violazioni contestate prima del 3 ottobre 2003, o per le sanzioni irrogate fino alla predetta data:

- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di enti collettivi **dotati di personalità giuridica** sono responsabili delle violazioni in esame, non potendo invocare il favor rei per diversa previsione di legge;
- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di persone fisiche o di enti collettivi **privi di personalità giuridica** continuano a essere responsabili delle violazioni contestate e delle sanzioni irrogate, non essendo intervenuta alcuna modifica nei loro confronti;

- per le violazioni **contestate dal 3 ottobre 2003** o per le sanzioni irrogate dalla predetta data:

- con esclusivo riferimento alle violazioni che, pur contestate dopo la data suddetta, sono state commesse prima, gli enti collettivi **dotati di personalità giuridica**, pur essendo considerati responsabili delle violazioni in esame, possono invocare il principio di legalità dell'art. 3 d.lgs. n. 472/1997, secondo cui "nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione";
- i dipendenti, gli amministratori e i rappresentanti di persone fisiche o di enti collettivi **privi di personalità giuridica** continuano ad essere responsabili delle violazioni contestate e delle sanzioni irrogate, non essendo intervenuta alcuna modifica nei loro confronti.

Francesco Giuliani
Valentina Guzzanti
fgiuliani@fantozzieassociati.it
vguzzanti@fantozzieassociati.it

AGGIORNAMENTI (feb. - apr. 2004)

IRPEF

1. Nuova scadenza al 30 settembre 2004 per rideeterminare il costo di acquisto di partecipazioni non quotate e di terreni posseduti da persone fisiche e da altri soggetti non imprenditori

Ancora una **nuova possibilità** per procedere alla rivalutazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni in società non quotate (cfr. **Novità fiscali di gennaio 2004**, pagg. 9 e 14).

La legge di conversione del c.d. decreto "milleproroghe" (d.l. 24.12.2003, n. 355) ha infatti nuovamente fissato al **30 settembre 2004** il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva ed il giuramento della perizia; questa volta, tuttavia, la stima deve avere come riferimento il valore delle azioni o dei terreni posseduti alla data del **1° luglio 2003**.

(art. 6-bis, d.l. 24.12.2003, n. 355, convertito dalla l. 27.2.2004, n. 47; Comunicato Ag. entrate 11.3.2004) (gcs)

2. Riduzione al 36 % della detrazione Irpef per le spese di ristrutturazione edilizia ed estensione al 2005

E' stata confermata, con estensione al 2005, la detrazione Irpef sulle spese sostenute da persone fisiche per la manutenzione straordinaria, il restauro e la ristrutturazione di immobili a destinazione abitativa (già prevista per il 2004 dall'art. 2, c. 15, l. 24.12.2003, n. 350; cfr. **Novità fiscali di gennaio 2004**, pag. 14). Rispetto alla proroga stabilita dalla l. n. 350/2003, l'aliquota della detrazione è stata tuttavia riportata al 36% (contro il 41%) ed il limite di spesa è stato ridotto a € **48 mila** (contro € 60 mila). La detrazione si applica anche nel caso in cui le spese di ristrutturazione siano sostenute da imprese di costruzione che, successivamente al completamento dell'intervento ed entro il 30 giugno 2006, cedono l'abitazione a persone fisiche. (art. 23-bis, c. 1, lett. a) e b), d.l. 24.12.2003, n. 355, convertito dalla l. 27.2.2004, n. 47) (cc)

DUAL INCOMBE TAX (DIT)

3. Fissato al 5 % il tasso di remunerazione del capitale investito

E' stato fissato in misura pari al 5% il coefficiente di remunerazione ordinaria (Cro) per l'applicazione della Dit sui redditi **2003**. In proposito si ricorda che:

- il periodo di imposta 2003 è l'ultimo in cui è applicabile la Dual Income Tax;
- gli incrementi di capitale investito agevolabili sono quelli realizzati fino al **30 giugno 2001**;
- la Dit può essere applicata adottando il **metodo storico** (Cro al 5%, incremento base Dit del 40%, sterilizzazione dell'incremento delle partecipazioni, aliquota Irpeg non inferiore al 30%) oppure il **nuovo metodo** di cui al d.l. n. 209/2002 (Cro al tasso legale e impossibilità di incremento della base Dit).

(decreto 30.3.2004)

(fp)

IVA

4. Proroga al 2004 e 2005 dell'aliquota del 10 % sugli interventi di recupero del patrimonio edilizio

E' stata prorogata al **2004** ed al **2005** l'applicazione dell'aliquota Iva del **10 %** sugli interventi di **recupero** del patrimonio edilizio rientranti nell'art. 31, c. 1, lett. a), b) c) e d), l. n. 457/1978 realizzati su fabbricati a prevalente destinazione **abitativa**. L'agevolazione si applica anche ai beni forniti per realizzare il recupero, con esclusione tuttavia, entro determinati limiti, dei beni di cd. "valore significativo" (cfr decreto 29.12.1999).

(art. 23-bis, c. 1, lett. c), d.l. 24.12.2003, n. 355, convertito dalla l. 27.2.2004, n. 47; art. 7, c. 1, lett. b), l. 23.12.1999, n. 488)

(cc)

5. Ingresso di nuovi stati nella U.E. – Estensione delle operazioni intracomunitarie

A decorrere dall'**1 maggio 2004** entrano a far parte dell'Unione europea gli stati della Repubblica ceca, Repubblica slovacca, Estonia, Lettonia, Lituania, Ungheria, Polonia, Slovenia, Cipro e Malta. Conseguentemente, a partire da tale data, i trasferimenti di merci provenienti o dirette ver-

so uno di tali stati costituiscono **acquisti** o **cessioni intracomunitarie** (e **non** più importazioni o esportazioni), con applicazione delle conseguenti disposizioni Iva (incluse quelle relative alla presentazione degli elenchi **Intrastat**) ed esclusione delle formalità doganali. (cc)

CONDONI TRIBUTARI

6. Proroga al 16 aprile 2004 dei termini di versamento

È stato ulteriormente prorogato il termine per aderire alle sanatorie previste dalla l. n. 289/2002 (per i periodi d'imposta dal 1997 al 2001) e dalla l. n. 350/2003 (per il periodo d'imposta 2002) senza modifiche sostanziali (cfr **Novità fiscali di gennaio 2004**, pag. 15)

Pertanto, le somme dovute (in un'unica soluzione ovvero la prima rata in caso di rateizzazione) in base alle predette sanatorie devono essere versate entro il **16 aprile 2004**, mentre le dichiarazioni devono essere presentate entro il **31 maggio 2004**. Le rate successive sono da versare entro il **20 luglio 2004** ed il **18 ottobre 2004** (entro il **27 dicembre 2004** l'ultima rata per la definizione degli omessi o tardivi versamenti).

E' confermato il termine del **21 giugno 2004** per il versamento dell'ultima rata da parte dei contribuenti che hanno aderito al condono entro il "primo" termine di scadenza (vale a dire entro il 1 ottobre 2003).

(art. 23-decies, d.l. 24.12.2003, n. 355, convertito dalla l. 27.2.2004, n. 47; d.m. 8.4.2004)

(II)

ICI

7. Nuovi coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati "D"

Sono stati fissati i **nuovi coefficienti** da utilizzare per l'anno **2004** ai fini dell'aggiornamento del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale "D" e assoggettati ad Ici in base ai valori **contabili**. Si ricorda che l'applicazione dell'imposta sui valori contabili (anziché sul valore risultante dalle rendite catastali) è prevista per i fabbricati classificabili nella categoria "D", **non ancora iscritti** in catasto, **posseduti da imprese e distintamente contabilizzati** dalle stesse.

(decreto 15.3.2004)

(cc)

INPS

8. Nuove aliquote contributive per i collaboratori coordinati continuativi

Per gli iscritti alla gestione separata (co. co. co., venditori porta a porta e lavoratori autonomi occasionali) **privi** di altra tutela **previdenziale** l'aliquota del contributo alla apposita gestione Inps, a decorrere dall'**1 gennaio 2004**, è pari al:

- **17,80%** per la quota di reddito fino ad _ 37.883;
- **18,80%** per la quota di reddito che eccede la somma di _ 37.883 e fino ad _ 82.401 (che costituisce il massimale contributivo).

Per chi è **pensionato** le aliquote restano quelle fissate dalla precedente normativa e cioè:

- **15%** per i titolari di pensione diretta;
- **10%** per gli **altri pensionati** nonché per i titolari di **altre forme previdenziali** obbligatorie.

(*circ. Inps 10 febbraio 2004, n. 27*) (II)

DIPENDENTI ALL'ESTERO

9. Retribuzioni convenzionali per l'applicazione dell'Irpef

Sono state approvate le tabelle previste per il **calcolo convenzionale** delle retribuzioni corrisposte ai dipendenti che, residenti fiscalmente in Italia, soggiornano **all'estero** per un periodo superiore a **183 giorni** e ivi prestano la propria attività in via **continuativa** e come oggetto **esclusivo** del rapporto di lavoro.

Le nuove retribuzioni convenzionali sono da applicare a decorrere dal periodo di paga in corso dall'**1 gennaio 2004** e fino a tutto il periodo di paga in corso al **31 dicembre 2004**.

(*decreto 30.1.2004*) (fnu)

BANCHE

10. Semplificazioni negli adempimenti Iva

Sono state riviste le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle banche

(con abrogazione del d.m. 12.4.1979), con riferimento:

- alla **fatturazione** (art. 1): le fatture possono essere emesse dalla sede centrale, dal centro elettrocontabile, dalle dipendenze, dai servizi ed uffici e possono comprendere tutte le operazioni effettuate con lo stesso soggetto in periodi di tempo non superiori al mese solare;
- alla **registrazione** (art. 3): può essere effettuata entro il mese successivo all'operazione raggruppando l'ammontare globale dei corrispettivi di ciascun periodo;
- alle fatture **passive** (art. 4): possono talvolta essere raggruppate in un apposito documento riepilogativo;
- alla tenuta dei **registri** (art. 5): è consentito l'utilizzo di registri sezionali.

(*decreto 12.2.2004, n. 75*)

(fp)

11. Proroga al 31 dicembre 2004 dell'esenzione Iva sui servizi ausiliari resi da consorzi a partecipazione non bancaria

E' stato prorogato fino al 31 dicembre 2004 il regime di esenzione Iva per le prestazioni di servizi di carattere ausiliario rese da consorzi e cooperative con funzioni consortili cui partecipano anche soggetti diversi dalle banche.

Si ricorda, ad ogni modo, che l'esenzione è applicabile limitatamente alle prestazioni rese nei confronti delle banche ed a condizione che il relativo ammontare sia superiore al 50% del complessivo volume di affari della società prestatrice.

(*art. 2-bis, d.l. 24.12.2003, n. 355, convertito dalla l. 27.2.2004, n. 47*) (gcs)

SOCIETARIO

12. Modifiche alla riforma del diritto societario

Sono state apportate alcune modifiche al testo del d.lgs. n. 6/2003, recante la **riforma** del codice civile in materia di **diritto societario**, nonché al d.lgs. n. **385/1993** (Testi Unico Bancario) ed al d.lgs. n. **58/1998** (Testo Unico dell'Intermediazione Finanziaria). Le modifiche sono principalmente finalizzate a disciplinare alcuni degli aspetti di diritto **transitorio** che derivano dall'entrata in vigore della riforma, oltre che ad adeguare le norme proprie del settore **bancario** e **finanziario** alle nuove disposizioni del codice civile.

(*d.lgs. 6.2.2004, n. 37*)

(fnu)

23 aprile 2004

FANTOZZI & ASSOCIATI

La presente comunicazione non ha carattere esaustivo ed è redatta al fine di fornire una selezione di novità in materia fiscale e societaria per i contribuenti che esercitano attività d'impresa.

Le disposizioni riguardanti categorie di contribuenti e tipologie di attività particolari non sono considerate.

Le considerazioni svolte non possono essere esaustive.

L'applicazione a casi concreti richiede pertanto l'esame della fattispecie e la verifica delle disposizioni ulteriormente applicabili.

Novità Fiscali

FANTOZZI & ASSOCIATI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Novità Fiscali

AGGIORNAMENTI E APPROFONDIMENTI

www.fantozzieassociati.com

Roma

Via Sicilia, 66 - 00187 ROMA
Tel. +39 06 4200611 - Fax +39 06 42011976 - studiorm@fantozzieassociati.it

Milano

Via Privata Maria Teresa, 11 - 20123 MILANO
Tel. +39 02 7260591 - Fax +39 02 72605950 - studiomi@fantozzieassociati.it

Bologna

Via Farini, 10 - 40124 BOLOGNA
Tel. +39 051 27771 - Fax +39 051 277733 - studiobo@fantozzieassociati.it

Lugano

Via Canonica, 14 - 6900 LUGANO (CH)
Tel. +41 (0)91 9119860 - Fax +41 (0)91 9119865 - studioch@fantozzieassociati.com