

In questo numero:

APPROFONDIMENTI

- ▶ **Irap** – La possibile illegittimità dell'Irap rispetto all'ordinamento comunitariop. 1
- ▶ **Ires** – Decreto correttivo della riforma Ires . . .p. 4
- ▶ **Ires/Irpef** – Primi chiarimenti sulla "Thin cap"p. 8
- ▶ **Violazioni tributarie** – Transazioni "a saldo e stralcio" tra il fisco e i debitori insolventi . .p. 10

AGGIORNAMENTI

- ▶ **Ires** – Credito d'imposta sulle operazioni di concentrazionep. 13
- ▶ **Irpef / Ires** – Erogazioni liberali alle Onlus . .p. 13
- ▶ **Iva** – Dichiarazioni di intento ricevute da clienti esportatori "abituali" – Approvazione del modello – Prima comunicazione entro il 16.5.2005p. 14
- ▶ **Imposte indirette** – Aumento delle imposte di registro e di bollo e della tassa sulle concessioni governativep. 14
- ▶ **Ici** – Nuovi coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati "D"p. 15
- ▶ **Ici** – Proroga dei termini di liquidazione dell'impostap. 15
- ▶ **Ici** – Eliminazione dalla base imponibile degli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati al suolop. 15
- ▶ **Immobili** – Rinvio dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria delle cessioni e locazionip. 16

continua

IRAP

La possibile illegittimità dell'Irap rispetto all'ordinamento comunitario

Le conclusioni dell'Avvocato generale nel giudizio di fronte alla Corte di giustizia UE sono nel senso di ritenere che le caratteristiche dell'Irap siano simili a quelle dell'Iva, con l'effetto che la stessa sarebbe incompatibile con la Sesta direttiva comunitaria. In attesa della sentenza della Corte appare opportuno proseguire le controversie intraprese, per l'ipotesi in cui la Corte non abbia a limitare (eccessivamente) la retroattività della eventuale sentenza favorevole.

1. Premessa

Come noto, la Commissione tributaria provinciale di Cremona, accogliendo un ricorso curato dal nostro studio ha (con l'ordinanza n. 39/2/03 del 9 ottobre 2003) sollevato la questione di **compatibilità** dell'Irap con l'art. 33 della sesta direttiva CEE del 17 maggio 1977 (recante il divieto di mantenere o introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere di imposta sul "valore aggiunto) dinanzi alla Corte di Giustizia UE di Lussemburgo.

La tesi dell'incompatibilità dell'Irap con il divieto di cui al predetto art. 33 ha ricevuto un primo autorevole avallo dalla **Commissione Europea**, con le proprie osservazioni del 9 marzo 2004.

A seguito della rilevanza di tale questione sono state presentate un gran numero di **istanze di rimborso** in previsione di un'eventuale sentenza favorevole da parte della Corte di giustizia. Del resto, i contribuenti sono onerati a presentare le domande di rimborso entro un ristretto termine di decadenza.

▶▶ Inps – Nuove aliquote contributive per i collaboratori coordinati continuativi	p. 16
▶▶ Fiscalità internazionale – Adesione dell'Italia alla Convenzione sull'assistenza in materia fiscale	p. 16
▶▶ Diritto finanziario – Proroga all'1 luglio 2005 del termine per l'estinzione dei libretti al portatore	p. 17
▶▶ Diritto fallimentare – Modifiche alla legge fallimentare	p. 17

2. Le conclusioni dell'Avvocato generale. Le similitudini tra l'Irap e l'Iva

In data 17 marzo 2005, l'Avvocato generale della Corte di giustizia ha presentato le proprie conclusioni. Come già ritenuto dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona e dalla Commissione europea, anche l'Avvocato generale è dell'opinione che l'IRAP presenti le caratteristiche sostanziali dell'IVA e sia, quindi, in contrasto con il divieto sancito dall'art. 33 della sesta direttiva CEE.

Al riguardo, si osserva che le conclusioni dell'Avvocato generale hanno notevole rilievo, in quanto generalmente la Corte di giustizia le recepisce nelle proprie sentenze.

Pertanto, è opportuno illustrare brevemente le argomentazioni addotte dall'Avvocato generale per sostenere le proprie conclusioni.

In primo luogo, l'Avvocato generale ha rilevato che, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, un'imposta nazionale, per essere in contrasto con il divieto di cui all'art. 33 della sesta direttiva CEE, deve presentare le quattro caratteristiche essenziali dell'IVA, e cioè:

- deve applicarsi in modo generale alle cessioni di beni o di servizi;
- deve gravare sul valore aggiunto ai beni e/o ai servizi di cui trattasi;
- deve essere applicata a ogni fase del processo di produzione e di distribuzione;
- deve essere proporzionale al prezzo di tali beni o servizi, qualunque sia il numero di operazioni intervenute.

Ciò premesso, l'Avvocato generale ha verificato se l'Irap possiede o meno le suddette caratteristiche, sottolineando che è pacifico che un'imposta non sfugga al divieto in questione semplicemente perché non sia esattamente identica all'IVA sotto tutti i profili, purché abbia le predette caratteristiche essenziali.

In merito al primo requisito (quello della c.d. "applicaz**ione generale**"), l'Avvocato generale ha ritenuto che l'Irap lo soddisfi. Infatti, l'orientamento della Corte è nel senso di

ritenere che un'imposta non trovi applicazione in modo generalizzato quando si applichi solo a limitate categorie di cessioni di beni o di servizi o a specifiche categorie di soggetti passivi. Un'imposta, invece, presenta tale caratteristica se trova applicazione alle stesse attività commerciali soggette all'IVA, come avviene nel caso dell'IRAP (i cui soggetti passivi sono anche soggetti passivi ai fini IVA).

Con riguardo al requisito della “**tassazione del valore aggiunto**”, l'Avvocato generale ha osservato che è pacifico che il metodo di calcolo dell'IRAP differisce da quello applicato per l'IVA, tuttavia, ciò che rileva è se l'IRAP gravi sul valore aggiunto ai beni e ai servizi, non se tale valore sia calcolato allo stesso modo rispetto all'IVA.

Pertanto, considerato che la base di calcolo dell'IRAP è data essenzialmente dalla differenza tra i ricavi e i costi (non compresi i salari e taluni oneri finanziari) delle attività produttive del contribuente nel periodo d'imposta - normalmente un anno civile - l'Avvocato generale ha reputato che l'Irap colpisca, sostanzialmente, una forma di valore aggiunto con la conseguenza che, in pratica, vi è poca differenza tra le due imposte e “forse anche meno nei risultati”.

In merito al requisito della “**applicazione ad ogni fase del processo produttivo**”, l'Avvocato generale ha chiarito che l'applicazione dell'IRAP è globale anziché “operazione per operazione”, ma non può esservi dubbio che essa, analogamente all'IVA, si applichi a ciascuna fase del processo produttivo, fino allo stadio del commercio al minuto.

Infine, per quanto concerne il requisito della “**proporzionalità al prezzo**”, indipendentemente dal numero delle operazioni”, l'Avvocato generale ha rilevato che la Corte di giustizia ha stabilito - per evidenti motivi “antielusivi” - che ciò che rileva è la possibilità che il tributo possa essere trasferito al consumatore finale e che a tal fine non è necessario che la normativa nazionale preveda espressamente la possibilità di trasferirlo attraverso il meccanismo della “proporzionalità al prezzo”, o che tale trasferimento risulti da una fattura o da un documento equipollente.

In tale prospettiva, anche la possibilità della traslazione eco-

nomica dell'Irap sui consumatori finali appare sufficiente a rendere tale tributo simile ad una imposta sul valore aggiunto analoga all'IVA.

Pertanto, l'Avvocato generale è giunto alla conclusione che l'IRAP presenti le caratteristiche sostanziali dell'IVA.

4. Prospettive per le istanze di rimborso già presentate

In tale contesto, nonostante la possibilità che la Corte di giustizia emetta una sentenza favorevole, paiono ridotte le probabilità che i contribuenti possano ottenere il rimborso dell'Irap versata, nonostante la presentazione di tempestiva istanza di rimborso.

In attesa della sentenza della Corte di giustizia, appare comunque opportuno proseguire le controversie intraprese, per l'ipotesi in cui la Corte di giustizia non venga a limitare (eccessivamente) la retroattività della eventuale sentenza favorevole.

Al riguardo, si rileva la presenza di un altro **ostacolo** al rimborso dell'Irap: l'art. 29, c. 2, l. 29.12.1990, n. 428 esclude il rimborso di varie imposte - tra cui quelle di consumo - riscosse in applicazione di norme nazionali incompatibili con il diritto comunitario, se il relativo onere sia stato trasferito dal contribuente su altri soggetti.

Sotto tale profilo, infatti, osserviamo che tra gli elementi che rendono l'IRAP simile all'IVA vi è quello della traslazione economica del suo onere in capo ai consumatori finali.

Per temperare l'effetto di tale ultima norma, si osserva, tuttavia, che è opinione pacifica che l'onere di provare tale evento impeditivo del rimborso (cioè, l'avvenuta traslazione economica del tributo su terzi) spetti all'amministrazione finanziaria, che deve assolverlo nel singolo caso concreto (anche mediante presunzioni gravi, precise e concordanti).

Inoltre, seguendo la posizione della Cassazione espressa nella sentenza n. 7329/2003, che valorizza il principio costituzionale del giusto processo, l'amministrazione finanziaria

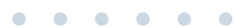
ria deve proporre tutte le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio, a pena di decadenza, nella costituzione in giudizio, da depositare entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso (ex art. 23, d.lgs. 31.12.1992, n. 546).

Francesco Nanetti

fnanetti@fantozzieassociati.it

Giulio Chiarizia

gchiarizia@fantozzieassociati.it



IRES

Decreto correttivo della riforma IRES

Il Consiglio dei Ministri ha approvato uno schema di decreto legislativo, non ancora in vigore, che apporterà rilevanti modifiche e integrazioni alle disposizioni introdotte dal d.lgs. n. 344 del 2003.

1. Premessa

Il 18 marzo 2005 il Consiglio dei Ministri ha approvato uno schema di decreto legislativo contenente disposizioni **integrative** e **correttive** del Testo unico delle imposte sui redditi (tuir), del dpr n. 600/1973 in materia di ritenute sugli utili da partecipazione, del d.lgs. n. 461/1997 in materia di tassazione delle rendite finanziarie e, infine del d.lgs. n. 446/1997 in materia di IRAP.

Le principali modifiche riguardano il regime fiscale dei **dividendi** di fonte **estera**, l'introduzione di una norma **antielusiva** contro operazioni di "*dividend washing*", modifiche ai regimi della **trasparenza** e del **consolidato** fiscale e alcuni correttivi alle disposizioni applicabili alle **operazioni straordinarie**.

Per espressa previsione (art. 16 dello schema di decreto), il decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Tuttavia:

- per le disposizioni di **coordinamento**, è previsto un effetto retroattivo per i periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal **1° gennaio 2004** e per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, non risultino scaduti i termini per l'approvazione del relativo bilancio;
- per numerose disposizioni aventi natura **sostanziale** l'entrata in vigore è posticipata ai periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal **1° gennaio 2005**.

Nel seguito sono brevemente illustrate le modifiche di maggior rilievo che saranno introdotte dal decreto correttivo dopo che sarà stato approvato definitivamente.

2. Titoli partecipativi emessi da soggetti non residenti in Italia

Il decreto prevede modifiche all'art. 44, c. 2, tuir al fine di **omogeneizzare** la nozione di titoli similari alle azioni emessi da soggetti non residenti con quella vigente relativa agli strumenti partecipativi emessi da soggetti residenti in Italia.

In particolare, per effetto della modifica, saranno **similari alle azioni** gli strumenti finanziari emessi da soggetti **non residenti**:

- se la loro **remunerazione** è costituita **totalmente** dalla partecipazione ai **risultati economici** della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi;
- a condizione che la relativa **remunerazione** sia **totalmente indeducibile** nella determinazione del reddito di impresa nello Stato estero di residenza del soggetto emittente.

La previgente formulazione operava invece in una prospettiva opposta, prevedendo l'assimilazione alle azioni laddove la relativa remunerazione, se corrisposta da una società residente in Italia, sarebbe stata totalmente indeducibile dal reddito d'impresa dell'emittente.

Per effetto della modifica, saranno quindi **eliminate di**

storsioni a danno degli strumenti esteri, con conseguenti rimozioni di arbitraggi fiscali disapprovati dal sistema tributario e possibili **discriminazioni** in contrasto con la normativa comunitaria.

La modifica dovrebbe entrare in vigore dalla **data di pubblicazione** del decreto correttivo.

3. Dividendi e plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate in società residenti nei paradisi fiscali

Il decreto correttivo **omogeneizzerà** il trattamento fiscale dei dividendi e dei *capital gain* derivanti da partecipazioni in società ed enti residenti in paradisi fiscali, individuati dal d.m. 21.11.2001 (*c.d. black list*).

La vigente normativa prevede invece un regime fiscale **differenziato** a seconda che le partecipazioni siano **“qualificate”** o **“non qualificate”**.

In caso di partecipazioni **“qualificate”**, dividendi e plusvalenze sono **integralmente imponibili** ai fini IRE, salva la dimostrazione mediante apposita istanza di **interpello** che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata. In tal caso, i redditi in discorso sono soggetti al medesimo regime previsto per i redditi di fonte italiana (parziale imponibilità al 40%).

Diversamente, dividendi e *capital gains* derivanti da partecipazioni **“non qualificate”** scontano sempre un più favorevole regime fiscale sostitutivo nella misura del **12.50%** (circ. 16.6.2004 n. 26 e 10.12.2004 n. 52).

In primo luogo, il decreto apporterà una modifica all'art. 27, c. 4, dpr n. 600/73, introducendo una **ritenuta a titolo d'acconto** sui **dividendi** distribuiti da società residenti in **paradisi fiscali** derivanti da partecipazioni **“non qualificate”**, fatta eccezione per i titoli negoziati in mercati regolamentati, per i quali continua ad applicarsi la ritenuta a titolo d'imposta.

Per effetto della modifica, **tutti i dividendi** derivanti da azioni non negoziate in mercati regolamentati, e distribuiti da società ed enti residenti in paesi a fiscalità privilegiata con-

correranno quindi alla formazione del reddito **imponibile** in misura pari al **100%**.

Il contribuente potrà tuttavia dimostrare mediante apposita istanza di **interpello**, che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata; in tal caso, si applicherà il regime fiscale previsto per i dividendi di fonte italiana (parziale imponibilità al 40% per le partecipazioni **“qualificate”** e ritenuta a titolo d'imposta del 12.50% per quelle non qualificate”).

Similmente, a seguito della modifica all'art. 68, tuir, le **plusvalenze** (e le minusvalenze) derivanti da partecipazioni **“non qualificate”** in società residenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati, non saranno più soggette all'imposta sostitutiva del 12.50% di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 461/97 (che continuerà ad applicarsi solo per le altre plusvalenze e le minusvalenze **“non qualificate”**), ma concorreranno alla formazione del reddito per il loro **intero ammontare**.

Anche in questo caso, resta ferma la possibilità per il percettore di dimostrare mediante apposita istanza di **interpello**, che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata; in tal caso si applicherà l'ordinaria disciplina del *capital gain* prevista per le plusvalenze **“qualificate”** e **“non qualificate”**.

Analogamente, sarà **esclusa** la possibilità di optare per il *c.d.* regime del **“risparmio gestito”** (art. 7, d.lgs. n. 461/97) laddove siano possedute o conferite partecipazioni **“non qualificate”** in società residenti in paesi a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati, salva la possibilità di dimostrare mediante apposita istanza di **interpello**, che dal possesso delle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata.

Le disposizioni correttive si applicano ai dividendi ed alle plusvalenze percepite a decorrere dalla **pubblicazione del decreto**. Inoltre, nel caso di partecipazioni già conferite in

gestione individuali di portafoglio alla data di entrata in vigore del decreto, relativamente alle partecipazioni in discorso l'opzione perde efficacia a decorrere dalla data di entrata in vigore dello stesso.

4. Operazioni di "dividend washing"

È prevista l'introduzione di una **norma antielusiva** specifica (ferma restando la possibile applicazione della norma antielusiva generale di cui all'art. 37-bis del dpr n. 600/73), al fine di **contrastare** operazioni di **cessione delle partecipazioni "utili compresi"**, in base alle quali:

- vengono percepiti **dividendi detassati**;
- sono realizzate **minusvalenze da realizzo** deducibili.

La modifica interessa in particolare le operazioni relative a partecipazioni facenti parte dell'attivo **circolante**, ed ha lo scopo di contrastare fenomeni potenzialmente elusivi, consistenti nell'acquisto di una partecipazione in una società con riserve di utili distribuibili, nella successiva messa in distribuzione delle stesse (imponibili fiscalmente solo nella misura del 5%) e, infine nella cessione/liquidazione della partecipazione nella società ormai priva di qualunque valore economico (con realizzo di minusvalenze fiscalmente deducibili, laddove non sussistono i requisiti prescritti per la *participation exemption*).

Per effetto del correttivo, sarà quindi previsto che le **minusvalenze** (e le differenze negative tra i ricavi delle partecipazioni contabilizzate nell'attivo circolante e i relativi costi) realizzate sulle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e che non fruiscono del regime della *participation exemption* devono essere **ridotte** fino a concorrenza dell'**importo non imponibile dei dividendi** percepiti nel periodo di imposta di realizzo e in quello precedente.

Ai sensi dell'art. 16, c. 1, lett. g dello schema di decreto correttivo, la modifica avrà effetto per il periodo di imposta che ha inizio a decorrere dal **1° gennaio 2005**.

5. Eliminazione di alcuni vincoli per l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale

A seguito della modifica, sarà **possibile** optare per il regime della **trasparenza** fiscale delle società di capitali (art. 115 tuir) anche per le società partecipate che abbiano emesso **strumenti partecipativi** di cui all'articolo 2346, ult. co., c.c.

Tuttavia, **non** sarà consentito l'esercizio della opzione per la trasparenza nel caso in cui i soci partecipanti fruiscono della **riduzione dell'aliquota IRES** (es. cooperative).

Per quanto attiene alla c.d. **trasparenza fiscale** delle "**piccole**" S.r.l. (art. 116, tuir) il decreto correttivo prevede la possibilità di accedere all'istituto della trasparenza anche da parte delle s.r.l. che detengono **partecipazioni immobilizzate**.

Allo stato, ciò non è consentito laddove la s.r.l. trasparente possieda partecipazioni che fruiscono del regime della *participation exemption* dal momento che per effetto della trasparenza fiscale il **beneficio** dell'**esenzione** di dividendi e plusvalenze – applicabile ai soli soggetti IRES - sarebbe "**ribaltato**" in capo ai soci **persone fisiche**, i quali subiscono invece un prelievo fiscale più elevato (12.50% per le partecipazioni "non qualificate" e parziale imponibilità IRE sul 40% dei redditi in caso di partecipazioni "qualificate").

A seguito del correttivo, sarà **replicato** il regime fiscale applicabile alle **società di persone** che possiedono partecipazioni che fruiscono del regime della *participation exemption*: infatti, nella determinazione del reddito delle s.r.l., i **dividendi** percepiti saranno tassati nella misura del 40% (e non più del 5%), mentre le **plusvalenze** realizzate relative ad azioni o quote non saranno più esenti ma concorreranno anch'esse alla formazione del reddito nella misura del **40%**.

Infine, per esigenze di semplificazione, sarà **ridotto da 10 a 5 anni** il periodo di **riallineamento** dei valori civili a quelli fiscali in caso di passate **svalutazioni** delle società partecipate per **rettifiche** di valori ed **accantonamenti** fiscalmente **indeducibili**.

Le modifiche dovrebbero entrare in vigore a partire dal pe-

riodo di imposta che ha inizio a decorrere dal **1° gennaio 2005**.

6. Consolidato nazionale

Le disposizioni correttive ridefiniscono anzitutto il presupposto secondo cui i **soggetti non residenti** possono optare per il consolidato nazionale in funzione di controllanti.

La norma oggi in vigore (art. 117, c. 2, tuir) individua i soggetti non residenti che possono accedere al consolidato quali enti o società controllanti in base allo svolgimento di un'attività d'impresa esercitata nel territorio dello Stato italiano per il tramite di una **stabile organizzazione** alla quale le **partecipazioni** sono effettivamente **connesse**.

Il correttivo introdurrà invece una nuova formulazione, secondo cui viene stabilito che è **sufficiente** che le partecipazioni risultino dal **patrimonio** (e quindi dalla **contabilità**) della stabile organizzazione.

Viene quindi **risolto** il **dubbio** interpretativo legato al concetto di "**effettiva connessione**" della partecipazione. Infatti, da un lato, poteva sembrare sufficiente che l'effettiva connessione si realizzasse nel caso in cui le partecipazioni risultassero acquisite con il fondo di dotazione della stabile organizzazione, mentre secondo un'interpretazione più **restrittiva** si reputava indispensabile che il requisito dell'effettiva connessione richiedesse che le partecipazioni dovessero essere detenute in società che svolgevano **attività funzionalmente connesse** a quella della stabile organizzazione.

Viene inoltre **modificato** il **termine** per l'**esercizio dell'opzione** per il consolidato, che dal **30 giugno** viene fatto coincidere con i termini previsti per il versamento del primo acconto Ires (il 20 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta – il **20 giugno** per le società il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare) in modo da eliminare la possibilità che per il primo esercizio di tassazione di gruppo il versamento del primo acconto sia effettuato in modo separato.

Infine, analogamente a quanto previsto in materia di trasparenza fiscale, **sarà ridotto da 10 a 5 anni** il periodo di

riallineamento dei valori civili a quelli fiscali in caso di passate **svalutazioni** delle società partecipate per **rettifiche** di valori ed **accantonamenti** fiscalmente **indeducibili**.

Le modifiche dovrebbero entrare in vigore a partire dal periodo di imposta che ha inizio a decorrere dal **1° gennaio 2005**.

È prevista inoltre un'importante modifica al regime di responsabilità delle società soggette al consolidato fiscale, che dovrebbe avere effetto retroattivo già a decorrere dai periodi d'imposta che hanno inizio dal **1° gennaio 2004**.

In particolare, sarà riformulato l'articolo 127, tuir, nel senso che le singole **controllate** saranno **solidalmente** responsabili con la **controllante** soltanto per le maggiori imposte riferite al proprio reddito e non viceversa, come oggi previsto.

In particolare, a seguito della modifica, la società o l'ente **controllante** è **responsabile**:

- per le maggiori **imposte** accertate e interessi, riferite al **reddito complessivo globale** consolidato;
- per l'adempimento degli **obblighi** connessi alla determinazione del **reddito complessivo globale** consolidato;
- per le somme dovute, a seguito dell'attività di **liquidazione** (art. 36-bis, dpr 600/73) e di **controllo formale** della dichiarazione (art. 36 ter, dpr 600/73) riferita alla dichiarazione dei redditi del **consolidato** e di quella **propria** di ciascun **soggetto** che partecipa al consolidato;
- **solidalmente** con **ciascun soggetto** che partecipa al consolidato per il **pagamento** di una somma pari alla **sanzione** irrogata al soggetto che ha commesso la violazione.

Di contro, ciascuna società **controllata** che partecipa al consolidato è **solidalmente** responsabile con il **controllante** **esclusivamente** per le maggiori imposte accertate e interessi, riferite al **proprio reddito complessivo**, e per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di **liquidazione** (art. 36 bis, dpr 600/73) e di **controllo formale** della dichiarazione (art. 36 ter, dpr n. 600/73), riferita alla **propria dichiarazione** dei redditi.

7. Operazioni straordinarie

La modifica più rilevante consiste **nell'allineamento** della normativa **domestica** a quella **comunitaria** in tema di **scambio di partecipazioni** mediante **conferimenti**.

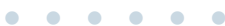
In particolare, mediante la modifica all'art. 177, c. 2, tuir, viene estesa la possibilità di effettuare in regime di neutralità fiscale scambi domestici di partecipazioni (ad esempio, conferimento di una partecipazione di controllo in una s.r.l. in altra s.r.l.) anche ai **soggetti conferenti non esercenti attività d'impresa**, così come previsto dalla normativa concernente gli scambi comunitari (art. 178, lett. e, tuir).

Inoltre, la disciplina prevista per i **conguagli** in caso di fusioni, scissioni e scambi di partecipazioni in ambito comunitario (art. 179, c. 4, tuir) sarà allineata a quella vigente in ambito domestico.

In particolare, a seguito della modifica, gli eventuali conguagli concorreranno a formare il reddito dei soci della società incorporata o fusa o dei soci della società scissa, e dei percipienti nelle operazioni di scambio di partecipazioni, secondo le **modalità ordinarie** in materia di distribuzione di utili e plusvalenze su partecipazioni.

Le modifiche dovrebbero entrare in vigore a partire dal periodo di imposta che ha inizio a decorrere dal **1° gennaio 2005**.

Giovanni Barbagelata
gbarbagelata@fantozzieassociati.it



IRES/IPEF

Primi chiarimenti sulla "Thin Cap"

Con la **circ. 17 marzo 2005, n. 11/e**, l'Agenzia delle entrate commenta le nuove disposizioni che prevedono l'**indeducibilità degli interessi passivi corrisposti su finanziamenti erogati o garantiti da soci "qualificati" in presenza di una situazione di "sottocapitalizzazione" dell'impresa**.

1. Premessa

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 98, dpr n. 917/1986 ("Tuir").

La disposizione in discorso (cd. *thin capitalisation rule*) è finalizzata a contrastare l'utilizzo ai fini fiscali della sottocapitalizzazione delle imprese, prevedendo un limite alla deducibilità degli interessi relativi a finanziamenti erogati o garantiti da un socio qualificato o da una sua "parte correlata".

Qualora, infatti, l'ammontare dei predetti finanziamenti superi di **quattro volte** il valore del patrimonio netto di riferimento relativo agli stessi soci qualificati, gli oneri finanziari riferibili a tale eccedenza risulteranno indeducibili.

Riassumiamo di seguito le principali indicazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle entrate.

2. Ambito soggettivo di applicazione della norma.

I soggetti interessati alla norma in esame sono:

- società ed enti soggetti passivi Ires;
- le società di persone;
- le imprese individuali; e
- le imprese familiari.

Il comma 7 del citato art. 98 prevede comunque un'**esclusione** per i contribuenti il cui valore dei ricavi non superi le soglie previste per l'applicazione degli **studi di settore** (i.e. euro 5.164.569).

A tal riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per il calcolo dell'ammontare dei ricavi rilevano anche eventuali adeguamenti agli studi di settore operati nella dichiarazione dei redditi. Inoltre, per le società costituite nel corso dell'anno, tale limite deve essere verificato effettuando il ragguaglio ad anno.

E' opportuno precisare che, come sancito nel medesimo comma 7, la predetta esclusione non è applicabile ai soggetti che hanno come **attività** prevalente la detenzione di **partecipazioni**, questi ultimi sono pertanto soggetti alla *thin capitalisation rule* a prescindere dal volume dei

3. Calcolo della quota di partecipazione del socio.

Com'è noto, rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 98 del Tuir, i finanziamenti **direttamente** o **indirettamente erogati** o **garantiti** da un **socio qualificato** o da una sua "parte correlata". Ai sensi del comma 3 lett. c) del predetto articolo, un socio deve considerarsi qualificato quando:

- direttamente o indirettamente controlla il soggetto debitore ai sensi dell'art. 2359 del codice civile; ovvero
- partecipa al capitale sociale del debitore con una percentuale non inferiore al 25%, considerando anche le partecipazioni detenute da sue parti correlate.

Ai fini del calcolo della quota di partecipazione del socio sono rilevanti anche le azioni speciali purchè conservino gli elementi minimi causali affinché possano essere definite come partecipazioni sociali.

La circolare cita, a titolo esemplificativo, le azioni privilegiate nella distribuzione degli utili, le azioni postergate nell'incidenza delle perdite, o anche quelle prive del diritto di voto o con voto limitato.

Non vi rientrano invece i titoli e gli strumenti finanziari assimilati alle azioni in quanto non attribuiscono lo status di socio poiché emessi a fronte di apporti non imputabili a capitale sociale.

E' stato precisato, inoltre, che la quota di partecipazione posseduta da una "parte correlata" si aggiunge per intero a quel-

la posseduta in proprio dal socio. In altri termini, non rileva l'effetto demoltiplicatore derivante dalla partecipazione indiretta al capitale della società finanziata.

4. Finanziamenti e garanzie rilevanti.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 98 del Tuir, con il termine finanziamenti devono intendersi "(...) quelli derivanti da **mutui**, da **depositi** di danaro, e da ogni **altro rapporto** di natura finanziaria".

Tale definizione risulta essere molto ampia e, come chiarito nella circolare in esame, comprende, ad esempio, i finanziamenti concessi a fronte di garanzie "di fatto" prestate da soci qualificati come, ad esempio, lettere di *patronage* o le fidejussioni.

Anche il **leasing finanziario**, garantito da soci qualificati, rileva ai fini dell'ammontare dei finanziamenti. Tale operazione è assimilata ad una forma di finanziamento nella quale il locatore acquista o fa costruire, per conto del conduttore, un bene a quest'ultimo necessario per lo svolgimento del processo produttivo.

Ne rimane tuttavia escluso il leasing operativo che, in linea con la dottrina prevalente, viene assimilato alla locazione.

Non rilevano inoltre le posizioni debitorie che derivano da **operazioni commerciali** tra la società e il socio, a condizione che non presentino anomalie nelle condizioni e nei tempi di pagamento.

Un'importante precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate in merito al momento di erogazione del finanziamento. Infatti, la circolare ha precisato che le disposizioni sulla *thin capitalisation rule* si applicano anche ai finanziamenti concessi o garantiti in un momento **anteriore** a quello in cui il socio ha assunto lo status di socio qualificato. Naturalmente, questi ultimi concorreranno a formare la consistenza media dei finanziamenti soltanto con riferimento ai giorni per i quali il socio è qualificato. Tale regola vale anche nel caso in cui il soggetto finanziatore, o garante, perda lo *status* di socio qualificato in corso d'anno.

5. Cash pooling.

La circolare analizza alcune fattispecie rilevanti ai fini dell'applicazione della thin capitalization rule. In particolare, si sofferma sulle operazioni di cash pooling, distinguendo tra:

- zero balance cash pooling; e il
- notional cash pooling.

Nel primo caso, non generandosi alcun obbligo di restituzione tra le parti (il meccanismo prevede il semplice azzeramento delle posizioni debitorie e creditore dei partecipanti), l'operazione non è riconducibile a un prestito di denaro e pertanto non rileva ai fini dell'applicazione della norma in esame.

Di contro, nel caso di notional cash pooling (che costituisce un sistema di compensazione degli interessi tra società appartenenti a uno stesso gruppo), la società intestataria il cui conto corrente risulti a debito usufruisce di una forma indiretta di finanziamento.

Quest'ultimo contratto è quindi assimilabile a un contratto di deposito o conto corrente, e come tale rilevante ai fini dell'applicazione della norma in esame.

6. Verifica presupposto preliminare.

In base al disposto del comma 2, art. 98 del Tuir, la thin capitalisation rule non si applica se l'ammontare complessivo dei finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati non eccede quattro volte il patrimonio netto contabile agli stessi riferibile.

Da un punto di vista operativo, è necessario verificare, in via preliminare, il grado di indebitamento della società con riferimento ai finanziamenti erogati o garantiti dalla **totalità dei soci qualificati**, anche tramite loro "parti correlate". Sol tanto qualora l'ammontare complessivo di detti finanziamenti superi di quattro volte il patrimonio netto contabile della società di pertinenza dei citati soci qualificati (e delle loro "parti correlate"), si procederà a calcolare, con riferimento alla posizione del singolo socio qualificato, l'ammontare degli interessi passivi indeducibili.

Ne consegue che, nel caso in cui la predetta condizione pregiudiziale non sia verificata, la società debitrice non sarà soggetta alla thin capitalisation rule, anche nell'ipotesi in cui, la soglia limite di quattro a uno risulti superata dalla posizione di singoli soci.

Emidio Cacciapuoti
ecacciapuoti@fantozzieassociati.it



VIOLAZIONI TRIBUTARIE

Transazioni "a saldo e stralcio" tra il fisco e i debitori insolventi

Come dimostra il caso di una società di calcio, l'emanazione della circolare 4 marzo 2005, n. 8/E rende possibili accordi transattivi tra il fisco e il contribuente insolvente analoghi a quelli che in ambito bancario si chiamano "a saldo e stralcio" o "di ristrutturazione del debito".

1. Condizioni per la transazione

La transazione è possibile solo quando ricorrono i seguenti presupposti:

- deve trattarsi di **tributi iscritti a ruolo** il cui gettito è di esclusiva spettanza **dello Stato**; pertanto rimangono esclusi, ad esempio, l'IRAP, le addizionali regionali e comunali, la tassa automobilistica e gli altri tributi locali. Ovviamente la transazione riguarda anche gli accessori dei tributi iscritti a ruolo, come gli **interessi e le sanzioni**;
- deve esserci una **controversia attuale o potenziale** relativa alla fase della riscossione, che abbia connotazioni di effettiva fondatezza tali da renderne incerto l'esito;
- deve essere già **iniziata l'esecuzione coattiva**, cioè deve già essere stato eseguito il pignoramento mobiliare o notificato l'atto di pignoramento immobiliare. In particolare, l'eventuale presentazione dell'istanza di transazione prima del pignoramento determina l'immediata attivazione dell'esecuzione coattiva da parte del concessionario (in modo da pervenire all'eventuale transazione ad

esecuzione già iniziata);

- deve risultare **lo stato di insolvenza** del debitore, secondo la nozione della legge fallimentare (art. 5, r.d. n. 267/1942):

- lo stato di insolvenza può risultare dall'esistenza di procedimenti esecutivi mobiliari o immobiliari avviati da terzi creditori, dalla rilevazione di iscrizioni di ipoteche giudiziali e di ricorsi per fallimento o da altri elementi oggettivamente riscontrabili;
- lo stato di insolvenza è intrinseco nell'esistenza di una procedura concorsuale (fallimento, liquidazione coatta e amministrazione straordinaria);
- non si considera in stato di insolvenza l'imprenditore in temporanea difficoltà ad adempiere le proprie obbligazioni (cioè l'imprenditore che può avere accesso o si trova già in amministrazione controllata);

- devono essere stati **integralmente estinti** (al momento della stipula dell'accordo) gli eventuali debiti iscritti a ruolo per i quali non è possibile accedere alla transazione (ad esempio l'IRAP);
- nel caso di debitori **imprenditori commerciali**, assoggettabili a procedure concorsuali (o già in procedura concorsuale), l'accordo proposto all'Agenzia deve inserirsi in un **piano di ristrutturazione del debito relativo a tutti i creditori** e deve recare l'assenso dei creditori con privilegio pari o superiore a quello dell'Erario.

2. Istanza di transazione

Alla transazione si accede con istanza, da presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base all'ultimo **domicilio fiscale** del contribuente.

L'istanza può essere presentata dal **contribuente** debitore, dal **coobbligato** solidale, nonché da un **terzo** estraneo (in caso di estromissione, accollo e adempimento del terzo). Per le società, l'istanza è presentata dal **rappresentante** legale. Per i contribuenti assoggettati a procedure concorsuali l'istanza non può essere presentata dal debitore, ma solo dagli **organi della procedura**.

L'istanza deve contenere i seguenti elementi essenziali:

- **natura e ammontare** dei tributi, degli interessi e delle sanzioni iscritti a ruolo;
- data di **inizio dell'espropriazione** forzata ovvero estremi della procedura concorsuale già pendente;
- indicazione di ogni elemento che consenta di verificare l'esistenza del presupposto **dell'insolvenza** (indicazione non necessaria in presenza di una procedura concorsuale);
- indicazione delle liti attuali (con la specificazione dello stato e grado del procedimento e dell'autorità giudiziaria adita) o potenziali da definire con la transazione;
- indicazione della **somma offerta** ad estinzione del debito tributario, delle modalità e dei tempi di pagamento (compresa l'eventuale dilazione), con offerta di pagamento immediato alla conclusione dell'accordo transattivo delle **spese** relative alla riscossione, del compenso spettante al concessionario e delle eventuali spese relative alle liti in corso.

All'istanza devono essere allegati tutti i **documenti** (che l'Agenzia non può acquisire autonomamente) necessari ai fini dell'accoglimento della stessa. In luogo dei documenti possono essere rilasciate **dichiarazioni** sostitutive di cui al d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445, ma comunque, per quanto riguarda i debitori non in procedura concorsuale devono essere allegati:

- **situazione patrimoniale** con elenco analitico delle poste attive e passive e dei beni immobili e mobili registrati posseduti anche all'estero (i contribuenti non tenuti alla contabilità ordinaria e i lavoratori autonomi devono evidenziare il valore dei beni strumentali al netto degli ammortamenti, delle rimanenze finali e degli altri beni immobili e mobili registrati). La documentazione deve essere **certificata** per le società di capitali da revisori e per le società di persone, gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi (a richiesta dell'Agenzia) da professionisti e studi professionali iscritti negli appositi albi;
- elenco dei **rapporti bancari e postali** attivi e passivi di qualsiasi genere, con indicazione dei saldi (ovvero dichiarazione negativa), e autorizzazione espressa (in deroga al T.U. 196/2003) a richiedere informazioni alle banche e alla Posta s.p.a.;
- elenco analitico dei **creditori e debitori** (ovvero dichiarazione negativa);
- eventuali **perizie** riguardanti immobili e mobili registrati.

L'istanza **carente** di uno o più elementi non è presa in considerazione, salva l'integrazione nel termine di 15 giorni a seguito di avviso inviato al contribuente a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

L'istanza non sospende le procedure esecutive in corso, tuttavia la **sospensione** può essere concessa dall'Agenzia delle Entrate quando, nel corso dell'**attività istruttoria** e nella previsione della stipula dell'accordo, risulti funzionale al perfezionamento della transazione.

A seguito dell'istanza l'Agenzia procede ad un'attività istruttoria che comporta, tra l'altro l'effettuazione di **controlli** sulla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, nonché sull'adempimento degli obblighi di versamento.

3. L'accordo transattivo

Alla transazione si procede con atto approvato dal **Direttore dell'Agenzia**, su conforme parere obbligatorio della **Commissione consultiva** per la riscossione (di cui all'art. 6, d.lgs. n. 112/1999).

La transazione, oltre alla rinuncia alle liti attuali o potenziali, può avere ad oggetto:

- il **pagamento parziale** del debito ad estinzione totale dello stesso, con l'indicazione delle modalità e dei tempi del pagamento;
- la semplice **dilazione** del pagamento del debito anche senza il rilascio delle garanzie bancarie o assicurative previste dall'art. 19, d.p.r. n. 600/1973.

In ogni caso la transazione può prevedere delle clausole finalizzate ad assicurare l'adempimento degli impegni assunti dal contribuente (comprese particolari modalità o garanzie per il pagamento dell'importo convenuto).

L'accordo transattivo può essere risolto (ai sensi dell'art. 1976 c.c.) per **inadempimento** da parte del debitore, con il conseguente ripristino delle preesistenti posizioni creditorie e può essere annullato nel caso in cui emerga l'**occultamento di beni o attività** o il rilascio di **dichiarazioni mendaci** sulla situazione reddituale e patrimoniale.

4. Il rigetto dell'istanza

L'istanza è rigettata in caso di **esito negativo dell'istruttoria** (ad esempio: mancanza di uno o più presupposti, rilevazione di atti dispositivi con i quali il contribuente ha modificato la propria posizione patrimoniale, proposta giudicata non proficua in relazione agli esiti stimati del proseguimento della riscossione coattiva) ovvero in caso di **parere sfavorevole** della Commissione consultiva.

Il **provvedimento di rigetto** è notificato al contribuente e agli altri soggetti interessati per il tramite del competente Ufficio locale. Il rigetto non può essere impugnato per questioni attinenti alle valutazioni di convenienza effettuate dall'amministrazione finanziaria.

Antonio Spoto
aspoto@fantozzieassociati.it

AGGIORNAMENTI (febbraio - aprile 2005)

IRES

1. Credito d'imposta sulle operazioni di concentrazione

E' riconosciuto un credito d'imposta per le operazioni di **concentrazione** che portano alla creazione di piccole e medie imprese.

Il credito di imposta è concesso nella misura del **cinquanta** per cento delle spese sostenute per **studi e consulenze** inerenti all'operazione di concentrazione (e sempre che l'operazione sia effettivamente realizzata) a **condizione** che:

- il processo di concentrazione sia **ultimato** nel periodo compreso tra il **14.3.2005** (data di entrata in vigore del decreto) e i **ventiquattro mesi** successivi;
- l'impresa risultante dal processo di concentrazione, comunque operata, rientri nella definizione di **piccola e media impresa** di cui alla raccomandazione della Commissione europea del 6 maggio 2003 (vale a dire, rispettivamente, sia un'impresa con meno di 50 dipendenti e fatturato annuo o totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, ed un'impresa con meno di 250 dipendenti ed il cui fatturato annuo non superi i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non superi i 43 milioni di euro);
- tutte le imprese partecipanti al processo di concentrazione abbiano **esercitato** l'attività nell'**anno precedente** alla data in cui è ultimato il processo di concentrazione o aggregazione e siano **residenti** in stati membri dell'**Unione europea** ovvero dello Spazio economico europeo;
- il processo di concentrazione **non** interessi imprese tra le quali sussiste un **rapporto di controllo** ai sensi dell'art. 2359 del codice civile ovvero imprese direttamente o indirettamente controllate dalla stessa persona fisica.

Per fruire del contributo è necessario presentare apposita **istanza** ed ottenere espresso riconoscimento del credito (il contributo può essere negato per carenza dei presupposti ovvero per l'esaurimento dei fondi stanziati).

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, non è rimborsabile, non concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, né dell'imponibile agli effetti delle imposte sui redditi.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 15.5.2005 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 9, d.l. 14.3.2005, n. 35) (lf)



IRPEF / IRES

2. Erogazioni liberali alle Onlus

Le **liberalità** in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) e quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nell'apposito registro nazionale sono deducibili per il **dieci per cento** del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura **massima** di **70.000 euro** annui.

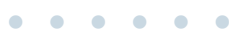
La deduzione non può cumularsi con altre agevolazioni fiscali e può essere operata a condizione che il soggetto che riceve le erogazioni tenga scritture contabili atte a rappresentare le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, e rediga, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogante le liberalità siano esposte indebite deduzioni dall'imponibile, operate in violazione dei presupposti di deducibilità descritti sopra, le **sanzioni** sono **maggiorate** del duecento per cento. Se la deduzione risulta indebita in ragione della riscontrata insussistenza, in capo all'ente beneficiario dell'erogazione, dei caratteri solidaristici e socia-

li dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti eroganti le liberalità, l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti eroganti per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 15.5.2005 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 14, d.l. 14.3.2005, n. 35) (lf)



IVA

3. Dichiarazioni di intento ricevute da clienti esportatori "abituati" – Approvazione del modello – Prima comunicazione entro il 16.5.2005

È stato approvato il **modello di comunicazione** con cui il cedente o prestatore deve trasmettere, in via telematica, i dati e le altre informazioni relative alle **dichiarazioni d'intento** ricevute dai propri clienti con cui quest'ultimi attestano la propria facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva.

Il primo modello di comunicazione deve essere trasmesso entro il **16 maggio 2005** e contenere l'indicazione di tutte le dichiarazioni d'intento **ricevute dall'1 gennaio 2005 al 30 aprile 2005**.

Le comunicazioni successive dovranno essere inviate entro il **16 del mese successivo** a quello di ricevimento delle dichiarazioni e contenere l'indicazione delle dichiarazioni ricevute nel corso del mese stesso.

In caso di omissioni o incompletezze nella trasmissione delle comunicazioni sono applicabili **sanzioni** dal 100 al 200 % dell'Iva ed è inoltre prevista la **responsabilità solidale** del cedente e del cessionario per l'imposta evasa correlata all'infedeltà della comunicazione non trasmessa.

(Prov. 14.3.2005) (fnu)

IMPOSTE INDIRETTE

4. Aumento delle imposte di registro e di bollo e della tassa sulle concessioni governative

Per decreto legge è stato aumentato l'importo di alcune imposte indirette.

Di seguito si riportano i principali aumenti già in vigore dal **1 febbraio 2005**:

Imposte di registro e ipo-catastali

Tipologia atto	Vecchi importi	Nuovi importi
Compravendite di prima casa soggette ad Iva	387,33	504,00
Compravendite di prima casa soggette a imposta di registro	258,22	336,00
Contratti preliminari (senza acconti)	129,11	168,00
Cessione di contratti d'affitto pluriennali	51,65	67,00
Contratti di locazione (imposta minima)	51,65	67,00
Acquisto di natanti fino a 6 mt.	54,23	71,00
Atti societari (esclusi i conferimenti di imbarcazioni o di immobili)	129,11	168,00

Concessione governative

Tipologia atto	Vecchi importi	Nuovi importi
Porto d'armi	87,80	113,00
Porto fucile da caccia	129,11	168,00
Assicuratori	129,11	168,00
Attività industriali, commerciali, professionali, arti e mestieri	129,11	168,00
Domanda di brevetto	41,32	54,00
Mantenimento in vita del brevetto:		
1 anno	12,91	17,00
5 anni	46,48	61,00
10 anni	180,76	236,00
Oltre 14 anni	568,10	741,00

Bolli

Domande, denunce e atti al Registro imprese inviate telematicamente o su supporto informatico	Vecchi importi	Nuovi importi
Ditte individuali	32,00	42,00
Società di persone	45,00	59,00
Società di capitali	50,00	65,00

Si segnala che risultano differiti ad un successivo provvedimento, la cui entrata in vigore è stabilita per l'1.6.2005, gli "aggiornamenti" ai tributi ed alle fattispecie che non sono stati interessati da questo primo intervento.

(art. 7, d.l. 31.1.2005, n. 7, convertito dalla l. 31.3.2005, n.43) (lg)

ICI

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

Sono stati fissati i **nuovi coefficienti** da utilizzare per l'anno 2005 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 22.2.2005)

(cc)

ICI

6. Proroga dei termini di liquidazione dell'imposta

Sono stati **prorogati al 31 dicembre 2005** i termini per la **liquidazione** dell'imposta comunale sugli immobili in scadenza al **31 dicembre 2004** relativamente alle annualità d'imposta 2000 e successive.

La disposizione risulta coerente con il differimento al 31 dicembre 2005 del termine per l'**accertamento** dell'Ici relativa ai periodi 2000 e seguenti (già stabilito dall'art. 1, co. 67, della l. n. 311/2004, cd. legge Finanziaria per il 2005; cfr **Novità fiscali di gennaio 2005**, pag. 18).

(art. 1-quater, d.l. 30.12.2004, n. 314, convertito dalla l. 1.3.2005, n. 26) (ll)

ICI

7. Eliminazione dalla base imponibile degli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati al suolo

È stata abrogata l'interpretazione autentica della norma contenuta nell'art. 4 del r.d. n. 652/1939, in conseguenza della quale le rendite catastali di fabbricati industriali e commerciali si sarebbero dovute determinare ricomprendendo gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili ad uso industriale o commerciale, **anche se non fisicamente incorporati nel sottosuolo** (tale interpretazione era contenuta nell'art. 1, co. 540 della l. n. 311/2004; cfr **Novità fiscali di gennaio 2005**, pag. 18).

Viene quindi riconfermata la determinazione della base imponibile Ici secondo i criteri applicati nel 2004.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 15.5.2005 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 4, c. 1 d.l. 14.3.2005, n. 35)

(ll)

IMMOBILI

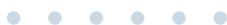
8. Rinvio dell'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria delle cessioni e locazioni

È stato rinviato il termine a decorrere dal quale le comunicazioni relative alla cessione della proprietà ed al trasferimento del godimento di **immobili** (attualmente presentate nel termine di **48 ore** all'autorità locale di pubblica sicurezza) dovranno essere presentate, mediante apposito modello da inviare **telematicamente**, all'Agenzia delle entrate.

Le nuove modalità di comunicazione, introdotte con la **finanziaria 2005** (cfr **Novità fiscali di gennaio 2005**, pag. 16) sostituiscono le precedenti e troveranno applicazione solo a decorrere dalla data indicata nel **decreto ministeriale** che provvederà ad approvare il modello con cui effettuare le nuove comunicazioni e le modalità di trasmissione telematica dello stesso.

Si ricorda che l'omessa presentazione della comunicazione nei termini previsti comporta l'applicazione di una **sanzione** amministrativa di importo variabile da euro 103,29 ad euro 1.549,37.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 15.5.2005 ed è quindi suscettibile di modificazioni.
(art. 4, c. 1 d.l. 14.3.2005, n. 35) (fnu)



INPS

9. 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 2005**, è pari al:

- 18,00% per la quota di reddito fino ad **€ 38.641**;
- 19,00% per la quota di reddito che eccede la somma di **€ 38.641** e fino ad **€ 84.049** (che costituisce il massimale contributivo).

Non subiscono variazioni le aliquote del:

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

(circ. Inps 27 gennaio 2005, n. 8)

(lg)



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

10. Adesione dell'Italia alla Convenzione sull'assistenza in materia fiscale

L'Italia ha aderito alla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri dell'Unione europea ed i Paesi aderenti all'OCSE.

Tale convenzione, che ha ampia portata (comprendendo la maggior parte delle imposte e delle tasse istituzionali), si applica a partire dal 1 giugno 2005.

(l. 10 febbraio 2005, n. 19)

(ec)



DIRITTO FINANZIARIO

11. Proroga all'1 luglio 2005 del termine per l'estinzione dei libretti al portatore

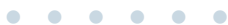
E' stata **prorogata all'1.7.2005** (termine precedentemente fissato al 31 gennaio 2005 dal d.lgs. n. 56/2004) l'applicazione delle sanzioni pecuniarie per chi non abbia provveduto a ridurre il saldo dei libretti di risparmio al portatore al di sotto della soglia di **12.500 euro**, prevista dalla legge antiriciclaggio, ovvero a trasformarli in libretti nominativi.

In accordo con la normativa europea antiriciclaggio, entro il 30 giugno 2005 tutti i libretti di risparmio al portatore con un saldo residuo superiore ai 12.500 euro dovranno pertanto essere estinti, ricondotti sotto la suddetta soglia, ovvero trasformati in libretti nominativi.

I trasgressori saranno soggetti a sanzioni pecuniarie fino al 20 % del saldo del libretto per importi fino a 250.000 euro, e variabili dal 20 % al 40 % del saldo per importi superiori. È possibile sanare l'infrazione anche con l'oblazione, pari a un terzo della sanzione massima, con versamento entro 60 giorni dalla contestazione dell'infrazione.

Si segnala inoltre che in caso di presentazione allo sportello, in data successiva, dei titoli in discorso con un saldo superiore alla menzionata soglia di 12.500 euro, l'operatore bancario è tenuto a trasmettere al Ministero dell'economia e delle finanze le generalità del possessore del libretto al portatore (circ. 31.1.2005, Min. Fin. Dip. Tesoro).

(art. 6-nonies, d.l. 30.12.2004, n. 314, convertito dalla l. 1.3.2005, n. 26) (gb)



DIRITTO FALLIMENTARE

12. Modifiche alla legge fallimentare

Nell'ambito della disciplina relativa al fallimento sono state apportate delle modifiche all'istituto della **revocatoria fallimentare** (previsto dall'art. 67 del r.d. n. 267/1942, "legge fallimentare") e a quello del concordato preventivo previsto dagli artt. 160 e ss. della medesima legge.

Con riferimento alla revocatoria fallimentare:

- è stato ridotto: i) dai **due anni** all'**anno** anteriore la dichiarazione di fallimento il periodo di riferimento per la revoca degli atti a titolo oneroso a prestazioni "equilibrate", il pagamento di debiti liquidi ed esigibili e la costituzione di garanzie ed passato e ii) da **un anno a sei mesi** il periodo di riferimento per la revoca della costituzione di garanzie per debiti scaduti;
- è stato quantitativamente fissata la **sproporzione** che caratterizza gli atti a titolo oneroso a prestazioni non equilibrate, individuando la soglia critica nella differenza di **un quarto** tra il valore della prestazione effettuata dal fallito e quella che a suo favore sia stata effettuata o promessa;
- è stato **esteso** l'elenco degli **atti non soggetti** a revocatoria;
- sono stati introdotti **nuovi** e più sistematici **principi** in ordine agli **effetti restitutori** della revocatoria previsti nel previgente art. 71.

Con riferimento al **concordato preventivo** le principali novità sono:

- l'eliminazione delle precedenti **limitazioni** riguardanti la posizione soggettiva dell'imprenditore, con l'effetto che non sarà necessario che questi sia iscritto nel Registro delle imprese da almeno due anni o che non sia stato dichiarato fallito da almeno cinque anni o che non sia stato condannato in relazione a certi reati;
- la possibilità di **suddividere** i creditori per **classi** secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;
- il quorum necessario per approvare la domanda di concordato passa dai **due terzi** prima richiesti, alla semplice **maggioranza della totalità dei crediti** ammessi al voto;

- è stato stabilito che, laddove siano previste diverse classi di creditori, il concordato possa essere approvato nella misura in cui riporti il voto favorevole dei creditori che rappresentino la maggioranza dei crediti ammessi al voto nella classe medesima;
- la possibilità di un'**approvazione** da parte del tribunale anche in **presenza del dissenso** di una o più classi di creditori, qualora la maggioranza delle classi abbia approvato la proposta di concordato e il tribunale ritenga che i creditori appartenenti alle classi dissenzienti possano risultare soddisfatti dal concordato in misura non inferiore alle alternative concretamente praticabili;
- possibilità di proporre **accordi di ristrutturazione** dei debiti senza ricorso al concordato preventivo.

Le disposizioni devono essere convertite in legge entro il 15.5.2005 e sono quindi suscettibili di modificazioni.

(art. 2, d.l. 14.3.2005, n. 35)

(II)

26 aprile 2005

Siamo lieti di annunciare che i colleghi Antonino Spoto e Andrea Aliberti hanno pubblicato un manuale fiscale di taglio operativo

TARGET

Antonino Spoto
Andrea Aliberti

il **MANUALE FISCALE**
2005

AGGIORNATO CON:
decreto "IAS"
manovra "Competività"
circolare "Thin Capitalization"
schema decreto "Correttivo IRES"

il **MANUALE FISCALE**
2005

di Antonino Spoto
e Andrea Aliberti
1.480 pagine

"Gli autori hanno fatto la scelta apprezzabile di mettersi nei panni dell'utente, che cerca tra leggi di vario rango e livello, regolamenti, circolari ecc. di ricavare prescrizioni operative per risolvere in concreto i numerosi problemi che la pratica gli pone.

Il richiamo continuo e puntuale alle fonti della disciplina esposta, siano esse legislative, amministrative, regolamentari e gli stessi modelli ministeriali, e la citazione abbondante della giurisprudenza rilevante rendono facile l'approfondimento per chi vuole formarsi un proprio convincimento risalendo direttamente ai testi."

dalla presentazione di **Augusto Fantozzi**

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

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 P. Lucchini, 7 - 6900 LUGANO (CH)

Tel. +41 (0)91 9119860 - Fax +41 (0)91 9119865 - studioch@fantozzieassociati.com