

In questo numero:

APPROFONDIMENTI

- ▶ **Ires** – Interruzione della tassazione di gruppo nel corso del triennio e regime di imposizione dei dividendip. 1
- ▶ **Bilancio** – I principi contabili internazionali e la loro applicazione in Italiap. 4
- ▶ **Fiscalità internazionale** – Allargamento dell’Unione europea: effetti sulle imprese residenti a Malta e Ciprop. 7
- ▶ **Fiscalità internazionale** – Lo scambio di informazioni nell’ambito della tassazione del risparmio: l’Accordo con il Principato di Monacop. 9
- ▶ **Diritto societario** – La Società Europeap. 12

AGGIORNAMENTI

- ▶ **Irpef** – Modifiche alle aliquote
Nuove deduzioni per carichi di famiglia ...p. 14
- ▶ **Irpef** – Riapertura fino al 30 giugno 2005 del termine per rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni non quotate e di terreni posseduti da persone fisiche e da altri soggetti non imprenditorip. 14
- ▶ **Irpef/Ires** – Possibilità di “affrancamento” delle riserve in sospensione di imposta ...p. 15
- ▶ **Irpef/Ires** – Estensione della normativa sugli studi di settore ai soggetti in contabilità “ordinaria” per obbligop. 15
- ▶ **Irpef/Ires** – Pianificazione fiscale concordata p. 16
- ▶ **Irpef/Ires** – Nuove percentuali di acconto 2005 e 2006p. 16

IRES

Interruzione della tassazione di gruppo nel corso del triennio e regime di imposizione dei dividendi

L’opzione per la tassazione di gruppo prevede la detassazione integrale (anziché nel limite del 95%) dei dividendi distribuiti infragruppo. L’interruzione della tassazione di gruppo nel corso del triennio non pregiudica tale detassazione per quanto attiene ai periodi d’imposta precedenti a quello in cui si è verificato l’evento che ha dato origine all’interruzione. I dividendi distribuiti nel periodo di interruzione, invece, verranno assoggettati a imposizione con l’ordinario criterio previsto dall’art. 89 del Tuir (vale a dire, esclusione da imposizione per il 95%).

1. Premessa

Come noto, una volta optato per il cd. “consolidato fiscale nazionale” di cui agli artt. da 117 a 128 (entro il 31 dicembre 2004 ex d.p.c.m. del 27 ottobre 2004, in G.U. n. 255 del 29/10/2004), l’opzione ha efficacia, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l’anno solare, a partire dal 1° gennaio 2004 (e non dal giorno dell’opzione) e **dura per un triennio** (id est, 2004-2006). In tale contesto, il legislatore ha previsto che la “tassazione di gruppo” venga **interrotta nel corso del triennio** in caso di:

- cessazione del requisito del controllo per qualsiasi motivo, come, ad esempio, per la cessione delle partecipazioni che danno diritto al controllo (art. 124, comma 1 del Tuir);
- fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidamento (art. 124, comma 5 del Tuir e art. 13, comma 1, lett. f del d.m. del 9 giugno 2004);
- fusione della società controllante con altra società non inclusa nel consolidamento, salva la possibilità di interpello per richiedere la continuazione del consolidamento (art. 124, comma 5 del Tuir);

Ires

▶▶ Immobili – Esclusione dell'accertamento e presunzione di reddito per gli immobili locati – Nullità del contratto in caso di omessa registrazione – Comunicazioni all'Anagrafe tributaria	p. 16
▶▶ Irap – Deducibilità dei costi del personale addetto alla ricerca ed in caso di incremento del numero di dipendenti	p. 17
▶▶ Iva – Obbligo del cedente di comunicare all'Amministrazione le dichiarazioni di intento ricevute da clienti esportatori "abituali" ...	p. 17
▶▶ Iva – Proroga al 31 dicembre 2005 dell'indetraibilità del 90 % dell'Iva sull'acquisto di autovetture	p. 17
▶▶ Certificazione dividendi – Approvazione di un nuovo modello	p. 18
▶▶ Penale tributario – Sanzioni penali per l'omesso versamento di ritenute	p. 18
▶▶ Imposte indirette – Aumento delle imposte "fisse"	p. 18
▶▶ Ici - Estensione della base imponibile agli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati al suolo e proroga termini di accertamento	p. 18
▶▶ Banche ed enti finanziari – Differimento al 2005 delle modifiche alla base imponibile Irap	p. 19
▶▶ Banche ed enti finanziari – Acconto sull'imposta di bollo "virtuale"	p. 19
▶▶ Banche – Esenzione Iva dei servizi ausiliari resi da consorzi a partecipazione non bancaria	p. 19
▶▶ Assicurazioni – Acconto sull'imposta sulle assicurazioni	p. 19
▶▶ Societario – Ulteriori modifiche alla riforma del diritto societario	p. 20

- assoggettamento di una società aderente alla "tassazione di gruppo" alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza (art. 126, comma 2 del Tuir e artt. 4, comma 1, lett. b e 13, comma 1 del d.m. del 9 giugno 2004);
- liquidazione giudiziale (art. 13, comma 1, lett. a del d.m. del 9 giugno 2004);
- trasformazione di una società soggetta all'ires in società non soggetta a tale imposta (art. 13, comma 1, lett. b del d.m. del 9 giugno 2004);
- trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 120 del testo unico (art. 13, comma 1, lett. c del d.m. del 9 giugno 2004);
- trasformazione della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 117 del testo unico (art. 13, comma 1, lett. d del d.m. del 9 giugno 2004);
- trasferimento all'estero della residenza, ai sensi dell'articolo 166 del testo unico, della consolidata o della consolidante se la stessa non rispetta le condizioni di cui all'articolo 117, comma 2, del testo unico (art. 13, comma 1, lett. e del d.m. del 9 giugno 2004);
- opzione in qualità di consolidata da parte della consolidante a meno che tutte le società che aderiscono alla tassazione di gruppo in qualità di controllate optino anch'esse per il consolidato con il nuovo ente controllante (art. 13, comma 5 del d.m. del 9 giugno 2004).

In merito, riveste particolare rilevanza il regime impositivo dei dividendi distribuiti dalla società controllata alla controllante nel corso del triennio; o, meglio, fino alla data in cui si verifica l'evento a cui consegue l'interruzione della "tassazione di gruppo".

Questo perché, come noto, i dividendi percepiti nel contesto del "consolidato fiscale nazionale" sono esclusi da imposizione integralmente anziché nel limite del 95% del loro ammontare, come avviene in assenza dell'opzione per la "tassazione di gruppo" ex art. 89 del Tuir. Ciò posto, per individuare le conseguenze derivanti dall'interruzione del regime in esame nel corso del triennio occorre analizzare distintamente (i) i periodi del triennio di validità dell'opzione precedenti a quello in cui si verifica la causa di interruzione della "tassazione di gruppo" e (ii) tale ultimo periodo.

2. Le conseguenze sui periodi d'imposta precedenti a quello in cui si è verificata l'interruzione

Con riferimento ai **periodi d'imposta precedenti** a quello in cui si verifica l'interruzione del "consolidato fiscale nazionale", il legislatore ha previsto che la società controllante effettui specifiche rettifiche in sede di determinazione della propria base imponibile che **non interessano i dividendi percepiti in tali periodi**.

Difatti, l'art. 124 del Tuir, che disciplina la fattispecie in questione, dispone che *"se il requisito del controllo, così come definito dall'art. 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il reddito della società o dell'ente controllante, per il periodo d'imposta in cui viene meno tale requisito, viene aumentato per un importo corrispondente:*

- a) agli **interessi passivi** dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto di quanto previsto dall'articolo 97, comma 2 [id est, dalla disciplina del cd. "prorata patrimoniale"];
- b) alla **residua differenza** tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da altra società controllata secondo il **regime di neutralità fiscale** di cui all'art. 123".

In definitiva, quindi, data l'interruzione della "tassazione di gruppo" nel triennio di validità, non viene prevista la **rettifica dell'esclusione integrale** da imposizione dei **dividendi** distribuiti dalla società controllata nei periodi **precedenti** a quello di interruzione.

3. Le conseguenze sul periodo d'imposta in cui si è verificata l'interruzione

In merito al **periodo d'imposta in cui si verifica** la causa di interruzione della "tassazione di gruppo", nulla questo in presenza dei casi previsti dall'art. 13, comma 1, lett. da a) a f) del d.m. del 9 giugno 2004, dal momento che, al verificarsi di tali eventi, *"l'opzione perde efficacia con decorrenza dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale sono effettuate le operazioni di cui al comma 1, lettera da a) a f)"* (cfr. art. 13, comma 3 del d.m. del 9 giugno 2004).

Lo stesso dicasi ove l'interruzione avvenga in seguito a procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza (cfr. art. 126, comma 2 del Tuir). Di converso, però, nulla viene (esplicitamente) chiarito qua-

lora l'interruzione del consolidato (nel corso del triennio) sia dovuta alla perdita del controllo.

Sul punto, a nostro avviso, occorre analizzare i requisiti richiesti dal Tuir per la integrale "detassazione" dei dividendi distribuiti da società controllate; fattispecie disciplinata dall'art. 122, comma 1, lett. a), il quale prevede che *"la società o l'ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti le seguenti variazioni:*

a) in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi **distribuiti dalle società controllate** di cui all'art. 117, comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione".

Come si riscontra dal testo citato, quindi, si ha la completa "detassazione" dei dividendi quando questi vengono distribuiti dalle società che rientrano nella nozione di "società controllate" come fornita dall'art. 117, comma 1 del Tuir, il quale, dopo aver fatto riferimento al concetto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, nr. 1) del codice civile, rinvia al successivo art. 120 del Tuir.

Tale disposizione prevede, inter alia, che *"il requisito del controllo di cui all'art. 117, comma 1 deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione"*.

Nel quadro normativo citato, pertanto, a nostro avviso, il non assoggettamento a imposizione (ex art. 122, comma 1, lett. a del Tuir) del 100% dei dividendi distribuiti da società "figlie" è consentito, per quanto di interesse, esclusivamente nel caso in cui la società o l'ente controllante abbia avuto una partecipazione di **controllo** (nei termini previsti dall'art. 117 del Tuir) nella società che li distribuisce per **tutto il periodo d'imposta** interessato e, pertanto, **dall'inizio alla fine dello stesso, senza alcuna interruzione**.

Conferma di quanto affermato è riscontrabile anche nella relazione governativa al d.lgs. n. 344 del 2003 (che ha codificato, come noto, la disciplina del "consolidato fiscale nazionale"), nella quale si legge che *"i requisiti minimi di partecipazione sia al capitale che agli utili della partecipata devono verificarsi ininterrottamente sin dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si opta per il consolidato"*.

Nel contesto delineato, riteniamo, pertanto, che il presupposto per la "detassazione" integrale dei dividendi si rea-

lizzi alla chiusura di ogni periodo d'imposta interessato dalla "tassazione di gruppo" e non al momento della sua distribuzione/percezione.

In definitiva, a nostro avviso, nel caso di interruzione della tassazione di gruppo dovuta al venir meno del requisito del controllo (ex art. 124, comma 1 del Tuir) i dividendi distribuiti dalla società controllata nell'anno in cui si verifica tale interruzione **dovranno essere assoggettati a imposizione secondo gli ordinari criteri previsti dall'art. 89 del Tuir (id est, esclusione per il 95% e non per il 100%)**, a prescindere se distribuiti prima o dopo il verificarsi dell'evento che ha originato l'interruzione.

Conferma di quanto affermato si ha anche dal fatto che, venuto meno il requisito del controllo, la base imponibile della società controllata del periodo in cui si è verificata l'interruzione della "tassazione di gruppo" non può più essere consolidato con il reddito degli altri soggetti che rientrano nel campo di applicazione della disciplina in questione.

In altri termini, la società con riferimento alla quale viene perso il controllo esce dall'area di consolidamento con la conseguenza che i redditi collegati a questa non possono più beneficiare della disciplina del "consolidato fiscale nazionale". Si giunge a tale conclusione, in via principale, in ragione di quanto affermato in precedenza con riferimento al requisito del controllo di cui agli artt. 117, comma 1 e 120 del Tuir. Difatti, essendo presupposto fondamentale per la "tassazione di gruppo" il controllo ininterrotto per tutto il periodo d'imposta interessato, il venir meno di tale requisito implica l'esclusione della ex-controllata dal campo di applicazione del "consolidato fiscale nazionale".

Ulteriore conferma deriva:

- dall'art. 124, commi 2 e 3 del Tuir, il quale prevede la rideterminazione degli acconti Ires in seguito all'uscita dall'area di consolidamento di una società che ne faceva parte;
- dall'art. 13, comma 11 del d.m. del 9 giugno 2004 che prevede che le società consolidate per le quali viene meno il requisito del controllo possano optare per il consolidato con società da loro controllate "sin dall'esercizio in cui è venuto meno il controllo"; ipotesi che non sarebbe possibile nel caso in cui la controllata per la quale è venuto meno il requisito del controllo fosse ancora nell'area di consolidamento della sua precedente control-

lante in virtù del principio secondo il quale la controllata non può optare al tempo stesso per il "consolidato fiscale nazionale" – con un'altra società – nella qualità di controllante (cfr. art. 119, comma 1 del Tuir).

E' possibile trovare riscontro di quanto affermato anche nella recente circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53 del 20 dicembre 2004 a commento della disciplina del consolidato, dove si legge che "non deve mai essere effettuato [...] il recupero per la quota dei dividendi esclusa da imposizione ai sensi dell'articolo 122 del Tuir. In tal caso, pertanto, le variazioni in diminuzione **precedentemente** operate dal soggetto consolidante per il 5 per cento in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato si rendono **definitive**" (cfr. par. 7.1).

Roberto Tieghi

rtieghi@fantozzieassociati.it

Pietro Bracco

pbracco@fantozzieassociati.it

BILANCIO

I principi contabili internazionali e la loro applicazione in Italia

Si avvia verso la conclusione il lungo percorso che porterà alla definitiva introduzione dei principi contabili internazionali anche in Italia.

1. Premessa

Il 26 novembre 2004 il Consiglio dei Ministri ha definito lo **schema** di decreto legislativo che sancirà l'introduzione degli **IAS** (in futuro **IFRS**), anche all'interno del nostro ordinamento. Il provvedimento deve essere ancora definitivamente emanato, previo parere delle competenti commissioni parlamentari.

Tale provvedimento comporterà per molte società italiane la necessità di confrontarsi con regole contabili nuove e, soprattutto con riferimento ad alcune fattispecie, significativamente diverse rispetto a quelle applicate nel passato.

È quindi opportuno fornire una breve sintesi di quelle che

sono le disposizioni cui occorrerà in futuro fare riferimento, al fine di identificare i soggetti che ne sono direttamente interessati e l'ambito temporale della transizione dalle vecchie alle nuove regole contabili.

2. La normativa europea e quella nazionale in materia di IAS

Il processo di adeguamento dei bilanci comunitari a principi contabili uniformi è stato avviato con il **reg. 1606/2002** del 19.7.2002, che introduce ufficialmente gli IAS quali principi contabili cui dovranno uniformarsi obbligatoriamente i conti annuali consolidati delle società individuate all'art. 4 del regolamento stesso.

In particolare, il regolamento in oggetto (art. 4) prevede che per ogni esercizio avente inizio l'**1 gennaio 2005** o in data successiva le società i cui titoli siano **negoziati** in un mercato regolamentato dell'Unione hanno l'**obbligo** di redigere il **bilancio consolidato** conformemente ai principi contabili internazionali.

È inoltre previsto (art. 5) che gli Stati membri possano **consentire o prescrivere**:

- alle società con titoli **negoziati**, di redigere il **bilancio di esercizio** conformemente agli IAS;
- alle società i cui titoli **non sono negoziati**, di redigere il **bilancio di esercizio e/o il bilancio consolidato** conformemente agli IAS.

Il regolamento detta poi una apposita procedura con riferimento all'adozione dei principi contabili internazionali (artt. 6 e 7) precisando in ogni caso che gli IAS potranno essere adottati nei limiti in cui non siano in contrasto con i principi base contenuti nelle direttive comunitarie in materia contabile (direttive n. 78/660, n. 83/349, n. 86/635, n. 91/674), assicurino una elevata informazione ed, in generale, contribuiscano al bene pubblico.

Al regolamento in commento, ha fatto seguito il **reg. 1725/03** del 29.9.2003 con cui si è provveduto alla omologazione formale di buona parte degli IAS.

Sono stati infatti approvati 32 dei 34 IAS ed i relativi documenti interpretativi (SIC), mentre è stata rinviata l'adozione degli IAS 32 e 39 (relativi agli strumenti finanziari) per la necessità di raggiungere un accordo tra le varie categorie interessate circa l'ambito di applicazione degli stessi.

Successivamente, con il **reg. 707/2004** del 6.4.2004 si è so-

stituito il documento SIC-8 con il principio **IFRS 1**, che regolerà i comportamenti da dover adottare in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali.

Il **reg. 2086/2004** del 19.11.2004 ha invece introdotto, seppure con dei limiti e delle riserve, lo **IAS 39** in materia di strumenti finanziari; l'omologazione di tale principio è stata parziale in attesa che venga raggiunto un accordo su taluni aspetti ancora dibattuti (soprattutto in materia di contabilizzazione delle operazioni di copertura).

Il processo di adeguamento ha, da ultimo, avuto seguito con:

- il **reg. 2236/2004** del 29.12.2004, con cui sono stati introdotti 3 nuovi principi (**IFRS da 3 e 5**) e rivisti altri 2 (**IAS 36 e 38**), e per necessità di coordinamento modificati quasi tutti gli altri principi precedentemente approvati;
- il **reg. 2237/2004** del 29.12.2004 che introduce lo **IAS 32** "Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio ed informazioni integrative" e l'interpretazione **IFRIC 1**;
- il **reg. 2238/2004** del 29.12.2004 con cui sono stati ulteriormente sostituiti 13 principi contabili.

Per quanto riguarda l'**Italia**, l'art. 25 della **l. 306/2003** (legge Comunitaria 2003) si occupa delle facoltà previste dal richiamato art. 5 del **reg. 1606/2002**, dettando una serie di principi e di direttive relative all'introduzione degli IAS all'interno del nostro ordinamento, delegando a tal fine il Governo ad approvare, previo parere delle competenti commissioni parlamentari, un apposito decreto legislativo.

Con l'emanazione dello schema di decreto legislativo da parte del governo si è quindi giunti, salvo modifiche che saranno apportate sino alla definitiva approvazione del provvedimento, ad una dettagliata identificazione dei soggetti che, per obbligo o per scelta, saranno interessati dalle nuove regole contabili nonchè del momento a decorrere dal quale le nuove regole dovranno trovare applicazione.

3. Chi dovrà applicare gli IAS e da quando

Considerando le citate disposizioni comunitarie e quelle dello schema di decreto legislativo in corso di emanazione si può sinteticamente osservare che per l'esercizio **2005** i soggetti **obbligati** all'applicazione degli IAS sono:

- le società **quotate** in un mercato UE (escluse le assicurative) con riferimento al solo **bilancio consolidato**;
- le società con **strumenti finanziari diffusi** tra il pubblico (escluse le assicurative) con riferimento al solo **bilancio consolidato**;

- le **banche** e gli **intermediari finanziari** sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia con riferimento al solo **bilancio consolidato**;
- le società assicurative con riferimento al solo bilancio consolidato.

Sempre per l'esercizio 2005, è invece riconosciuta la facoltà di applicare gli IAS a:

- le società **quotate** in un mercato UE (escluse le assicurative) con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le società con **strumenti finanziari diffusi** tra il pubblico (escluse le assicurative) con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le **banche** e gli **intermediari finanziari** sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le società **incluse nel consolidato** delle società di cui ai punti precedenti (incluse le assicurative), diverse dalle imprese minori (art. 2435-bis c.c.), sia con riferimento al **bilancio consolidato** che al **bilancio di esercizio**;
- le società **diverse** da quelle di cui ai punti precedenti, escluse le minori e le assicurative, che **redigono il bilancio consolidato** con riferimento al **bilancio consolidato** e, se l'opzione è esercitata per il consolidato, anche con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le società **diverse** da quelle indicate ai punti precedenti, escluse le minori e le assicurative, **incluse nel bilancio consolidato** delle società di cui al punto precedente con riferimento al solo **bilancio di esercizio**.

Per tutte le fattispecie diverse dalle precedenti, è quindi **esclusa** la possibilità di applicare gli IAS già a partire dal 2005.

Con riferimento all'esercizio 2006, invece, oltre ai casi in cui l'adozione degli IAS era già divenuta obbligatoria nel 2005, saranno obbligati all'applicazione delle nuove regole contabili:

- le società **quotate** in un mercato UE (escluse le assicurative) con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le società con **strumenti finanziari diffusi** tra il pubblico (escluse le assicurative) con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le **banche** ed **intermediari finanziari** sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia con riferimento al **bilancio di esercizio**;
- le società **assicurative quotate** e che **non** redigono il bilancio consolidato con riferimento al **bilancio di esercizio**.

Per il 2006 e per gli esercizi successivi restano inoltre confermate le ipotesi in cui è possibile applicare facoltativamente gli IAS già previste per il 2005.

4. Implicazioni civilistiche e fiscali conseguenti all'introduzione degli IAS

Lo schema di decreto legislativo in commento ha ritenuto di dover regolare alcune (e a dire il vero non molte) delle problematiche che in materia contabile e fiscale potranno emergere a seguito dell'applicazione dei principi contabili internazionali.

Con riferimento alle **problematiche contabili**, l'intenzione del legislatore delegato è stata soprattutto quella di introdurre delle disposizioni volte a disciplinare l'incidenza delle valutazioni patrimoniali effettuate in applicazione del principio del **fair value**.

È stata infatti inibita la possibilità di **distribuire gli utili** di esercizio sino a concorrenza dell'importo delle plusvalenze iscritte al conto economico per effetto dell'applicazione del criterio del fair value, con la sola eccezione di quelle afferenti alla valutazione degli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura; tali plusvalenze, cioè la parte dell'utile ad esse corrispondente, dovranno essere iscritte, al netto del relativo onere fiscale, in una **riserva non distribuibile** e, nel caso di utili complessivi inferiori alle plusvalenze, il regime di non distribuibilità è esteso ad altre riserve di utili disponibili, se esistenti. Viene inoltre impedita la distribuzione di quelle **riserve di patrimonio netto** che siano state costituite o alimentate in contropartita diretta della valutazione al fair value di attività e strumenti finanziari; si tratta in particolare di quelle riserve costituite direttamente a stato patrimoniale, senza alcun interessamento del conto economico dell'esercizio di formazione, quali quelle derivanti da plusvalori iscritti su immobilizzazioni materiali ed altri beni di investimento.

È inoltre previsto che in presenza di **patrimoni destinati** di cui all'art. 2447-bis c.c., al bilancio redatto secondo gli IAS dovrà essere allegato un separato rendiconto redatto in conformità agli stessi IAS per ciascun patrimonio destinato. Anche da un punto di vista **fiscale**, lo schema di decreto delegato legislativo prevede diverse modifiche ed integrazioni tanto in materia di **imposte dirette** che di **Irap**.

Tali modifiche si renderanno opportune soprattutto in considerazione della necessità di mantenere anche per le società

che applicheranno gli IAS il principio di **derivazione del reddito imponibile dall'utile civilistico**, senza che da questo possa derivare alcun vantaggio o pregiudizio per le società che adotteranno i nuovi principi contabili rispetto a quelle che continueranno ad applicare i principi nazionali.

Nel senso da ultimo richiamato sono state approvate le modifiche al dpr 917/1986:

- dell'art. 83 in base alle quali il dato di partenza da prendere in considerazione quale base imponibile è costituito non solo dall'utile di conto economico ma anche da quei componenti che per disposizione di legge sono imputati direttamente a patrimonio;
- dell'art. 109, c. 4, in base alle quali risulteranno deducibili non solo i componenti negativi di reddito imputati a conto economico, ma anche quelli che per disposizioni di legge sono imputati direttamente a patrimonio.

Nel rispetto di tali presupposti, si è intervenuti sull'art. 11-bis del d.lgs. 446/1997 in materia di determinazione della base imponibile Irap.

Ulteriori modifiche di dettaglio al dpr 917/1986 sono state approvate dal legislatore delegato:

- all'art. 102 con riferimento al trattamento tributario delle operazioni di **leasing** tanto in capo al concedente che all'utilizzatore, al fine di tener conto delle diverse modalità di contabilizzazione delle operazioni in oggetto secondo il criterio **finanziario** previsto dallo IAS 17;
- all'art. 108, con riferimento alle **spese relative a più esercizi** diverse da quelle per studi e ricerche e da quelle di pubblicità e propaganda, stabilendo che ove tali spese, come generalmente previsto dagli IAS, esse si renderanno comunque deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei sette successivi;
- all'art. 112 relativo alle **operazioni fuori bilancio**, che, sebbene nella sostanza invariato, sarà interamente riscritto al fine di dare conto del nuovo quadro contabile di riferimento, soprattutto con riferimento alle operazioni di copertura.

Francesco Nuzzolo
fnuzzolo@fantozzieassociati.it



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Allargamento dell'Unione europea: effetti sulle imprese residenti a Malta e Cipro

L'ingresso di Malta e Cipro nella UE determina l'inapplicabilità della normativa sull'indeducibilità dei costi sostenuti con imprese residenti in Paesi a bassa fiscalità e l'applicazione delle direttive comunitarie in materia fiscale.

1. Premessa

Dal 1° maggio 2004, 10 nuovi Stati sono entrati a fare parte dell'Unione Europea, tra cui **Malta e Cipro**.

Tali Stati, tradizionalmente conosciuti anche per i loro regimi fiscali, hanno introdotto rilevanti **modifiche** ai propri ordinamenti per renderli compatibili con i **principi comunitari** e con le raccomandazioni elaborate dall'OCSE.

2. Cenni sui regimi fiscali interni a Malta e Cipro

Malta e Cipro hanno introdotto nei rispettivi ordinamenti giuridici dei regimi di corporate tax in linea con le disposizioni contenute nel **Trattato UE** e con le **raccomandazioni dell'OCSE** in materia di **concorrenza fiscale dannosa**: nei rapporti OCSE (l'ultimo è stato pubblicato nel 2004) Malta e Cipro infatti non figurano più tra le giurisdizioni qualificate come "harmful tax practices".

È interessante rilevare come in tale processo evolutivo **Malta** abbia l'aliquota dell'imposta sui redditi più **alta** della UE (35%) mentre **Cipro** presenti invece l'aliquota più **bassa** (10%), non tenendo conto dell'Estonia, la quale non prevede imposte sugli utili non distribuiti.

2.1. Cipro

Cipro è un esempio di giurisdizione che ha cambiato l'approccio di tassazione differenziato in base alla fonte del reddito, ad un **modello ordinario** basato sulla **worldwide income taxation**. Il **regime offshore** per le IBC (International Business Companies) è stato pertanto **abolito** (fermo restando un regime transitorio fino al 31/12/2005).

Con il nuovo sistema fiscale, tutti i tipi di reddito d'impresa, da **qualsiasi fonte** essi provengano, sono imponibili con un'aliquota **unica** del 10%, (sostituendo l'aliquota del 25% sulle operazioni onshore e quella del 4,25% sulle operazioni *offshore*).

Ciò detto in termini generali, va peraltro rilevato che il nuovo sistema fiscale cipriota prevede numerose fattispecie di **esenzione**, anche al fine di ridurre la doppia imposizione internazionale.

In primo luogo, il reddito da **interessi** è generalmente **esente** da imposizione per una quota del 50%.

Sono altresì **esenti** da imposizione i **dividendi** di qualsiasi fonte e le **plusvalenze** derivanti dalla cessione di **partecipazioni**, a condizione di detenere una partecipazione almeno pari all'1% del capitale della società partecipata (**participation exemption**), e a condizione che i redditi non derivino per più del 50% da attività soggette a un regime fiscale sensibilmente inferiore a quello cipriota.

Similmente, è prevista l'**esenzione** per i redditi delle **stabili organizzazioni all'estero**, a condizione che gli stessi non derivino per più del 50% da attività soggette a un regime fiscale sensibilmente inferiore a quello cipriota.

È stata infine mantenuta l'**esenzione** da **ritenute** alla fonte per le distribuzioni di **dividendi**, **interessi** e **canoni** a soggetti non residenti (mentre la ritenuta applicata ai residenti varia tra il 20% e il 15%).

2.2. Malta

Malta presenta invece un regime fiscale particolare, basato sul c.d. *imputation system*.

Il sistema fiscale maltese prevede l'imposizione della generalità dei redditi delle società, da qualsiasi fonte essi provengano (**worldwide taxation**), con un'aliquota del 35%. Tuttavia, per eliminare possibili effetti di doppia imposizione economica le distribuzioni di dividendi di fonte maltese (sia ai **soci residenti che non residenti**) sono accompagnate da un **credito di imposta sui dividendi**.

Inoltre, per gran parte dei **redditi di fonte estera** (redditi di stabili organizzazioni all'estero, canoni, dividendi e attività di trading) sono previsti diverse tipologie di **agevolazione fiscale**, consistenti:

- nel riconoscimento di un **credito per le imposte pagate all'estero** dalle società partecipate (sia con riferimento alle eventuali **ritenute** subite che alle **imposte sui redditi** assolte a monte),
- nel **rimborso ai soci non residenti** – totale o parziale (di regola per i 2/3) in dipendenza dei casi – delle **imposte sul reddito** pagate dalla società maltese, con l'effetto di portare l'imposizione complessiva delle so-

cietà maltesi con **redditi di fonte estera** a livelli **assai ridotti** (di regola, inferiori al 6%, a fronte di un'aliquota nominale del 35%).

Infine, è stata mantenuta l'**esenzione** da **ritenute** alla fonte per le distribuzioni di **dividendi**, **interessi** e **canoni** a soggetti non residenti.

3. L'inapplicabilità della normativa sull'indeducibilità delle spese sostenute con controparti residenti nei "paradisi fiscali"

A seguito dell'ingresso nell'Unione europea di Cipro e Malta **sono venuti a cadere i presupposti** per l'applicabilità dell'art. 110, c. 10, del Tuir in materia di **indeducibilità** delle **spese** sostenute con controparti residenti in Paesi a **fiscalità privilegiata**.

Tale circostanza è stata di recente **confermata** dall'Agenzia delle entrate, con la ris. 30.7.2004, n. 96/E.

Pertanto, a partire dal **1° maggio 2004**, le spese sostenute da imprese italiane con controparti maltesi e cipriote non sono più soggette al regime di **indeducibilità** previsto dall'art. 110, c. 10 del Tuir, (salva l'avvenuta dimostrazione – spesso gravosa – da parte del contribuente, che l'impresa estera svolge un'effettiva attività commerciale, ovvero che le spese rispondono ad un **effettivo interesse economico** e che sono state **concretamente sostenute**).

Ovviamente, restano ferme le **regole ordinarie** per la deducibilità dei costi sostenuti con controparti non residenti in Italia, anche con riferimento alle disposizioni vigenti in materia di **transfer pricing**.

4. L'applicazione della normativa italiana sulle CFC e la sua compatibilità con il diritto comunitario e i trattati contro le doppie imposizioni

L'ingresso nell'Unione europea non ha tuttavia prodotto l'effetto di rimuovere Cipro e Malta dalla normativa sulle CFC. Infatti, a tal fine **non rileva** l'appartenenza o meno all'**Unione europea**, essendo sufficiente la situazione di **controllo** o **collegamento** di una società o ente localizzato in Paesi o territori a **fiscalità privilegiata** (art. 167 e 168, tuir). A tal proposito, Cipro e - limitatamente alle società i cui proventi derivano da fonti estere - Malta continuano ad essere incluse nella c.d. **black list** ai fini CFC (d.m. 21.11.2001). Pertanto, i soggetti residenti in Italia che al termine del pe-

riodo d'imposta detengono partecipazioni di controllo o di collegamento in tali società ed enti dovranno assoggettare ad imposizione per trasparenza i redditi conseguiti da queste ultime, secondo le regole contenute nella normativa fiscale italiana.

Si segnala peraltro che la questione sulla compatibilità della normativa CFC con il Trattato istitutivo della UE è stata di recente rimessa al vaglio della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (caso Cadbury-Schweppes).

In particolare, la difesa ha sostenuto l'incompatibilità delle disposizioni inglesi sulle CFC con i principi comunitari della libertà di stabilimento (art. 43, Trattato UE) e sulla libertà di circolazione delle persone e dei capitali (artt. 49 e 56 Trattato UE).

Inoltre, si segnala che la giurisprudenza di merito francese (Conseil d'Etat, nel caso Schneider) ha ritenuto la normativa CFC incompatibile con le disposizioni contenute in una convenzione contro le doppie imposizioni redatta in conformità al modello elaborato dall'OCSE.

Su quest'ultimo punto, peraltro, si segnala che l'Amministrazione finanziaria italiana non ha rilevato forme di incompatibilità tra la normativa italiana sulle CFC ed i trattati contro le doppie imposizioni conclusi dall'Italia (circ. 16.11.2000 n. 207/E e circ. D.R.E. Lombardia 23.11.2001, n. 29).

La questione della compatibilità della disciplina CFC con l'ordinamento comunitario, da un lato, e con le convenzioni contro le doppie imposizioni, dall'altro, sono quindi allo stato prive di una compiuta definizione a livello giurisprudenziale.

Si segnala infine che in generale, anche al di fuori dei casi che determinano l'applicazione della normativa sulle CFC (vale a dire, in caso di detenzione di partecipazioni al di sotto delle soglie previste per il controllo o il collegamento), i dividendi distribuiti da società maltesi o cipriote a soggetti residenti in Italia non possono beneficiare dell'imposizione parziale sui dividendi (sul 5% o sul 40% del loro ammontare a seconda della natura del percettore) introdotta dalla riforma dell'IRPEF, concorrendo per l'intero alla formazione della base imponibile.

5. L'applicazione delle Direttive Comunitarie in materia di dividendi, interessi e canoni

Proprio su quest'ultimo aspetto è tuttavia da rilevare come l'ingresso nell'Unione europea di Malta e Cipro produca ri-

levanti effetti in materia di tassazione dei dividendi distribuiti da società ivi residenti a società residenti in Italia.

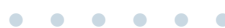
Infatti, il Trattato di adesione alla UE ha determinato l'immediata estensione ai nuovi Stati membri dell'ambito di applicazione delle direttive comunitarie in materia fiscale (nel campo delle imposte dirette, principalmente le direttive 90/435/EEC in materia di dividendi tra società "madri" e "figlie" residenti in diversi Stati membri e 49/2003/EC, in materia di pagamenti di interessi e canoni tra società consociate residenti in diversi Stati membri).

In virtù della supremazia dell'ordinamento comunitario su quello interno, l'applicazione delle direttive produce i seguenti effetti:

- in deroga alla normativa CFC, ricorrendone i presupposti, di esentare da imposizione i dividendi distribuiti da società "figlie" maltesi e cipriote in capo alla società "madre" italiana;
- il rimborso o lo sgravio della ritenuta alla fonte sui dividendi di fonte italiana distribuiti a società "madri" maltesi e cipriote;
- di esentare da imposizione i pagamenti di interessi e canoni tra società consociate residenti in Italia e, rispettivamente a Malta e Cipro.

Giovanni Barbagelata

gbarbagelata@fantozzieassociati.it



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Lo scambio di informazioni nell'ambito della tassazione del risparmio: l'Accordo con il Principato di Monaco

Il Principato di Monaco ha stipulato lo scorso 7 dicembre 2004 un Accordo, e allegato Memorandum, con l'Unione europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione degli interessi da risparmio. L'Accordo dovrà essere ratificato da ciascuna parte

contraente prima di acquistare efficacia definitiva.

1. La definizione di frode fiscale e comportamenti analoghi

La struttura dell' Accordo in esame si differenzia da quanto pattuito dalla Confederazione svizzera, in particolare circa la definizione di frode fiscale, sulle modalità con cui le parti hanno inteso chiarire i comportamenti che possono essere considerati tali e sull'estensione delle imposte oggetto di assistenza. Come è noto, la premessa per lo scambio di informazioni, consiste nella presenza di un reato di frode fiscale che riguardi i redditi da risparmio oggetto del trattato.

L'Accordo stipulato prevede infatti all' art. 12 che il Principato di Monaco e gli Stati membri della Comunità europea si scambiano informazioni su comportamenti che costituiscono, a norma della legislazione nazionale dello Stato interpellato, un reato di frode fiscale in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi.

Quando il Principato di Monaco è lo Stato interpellato, l' Accordo, diversamente da quanto indicato nel trattato con la Svizzera, contempla espressamente una definizione di frode, in quanto la fattispecie si ritiene realizzata con i comportamenti seguenti:

"_ l'uso di documenti falsi, falsificati o contenenti indicazioni inesatte al fine di sottrarsi o tentare di sottrarsi, interamente o in parte, alla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, (...)

_ l'ottenimento in maniera fraudolenta di una restituzione, totale o parziale, dell'imposta dovuta sui redditi da risparmio, (...)

_ il fatto di chiunque che tenuto a riscuotere l'imposta sui redditi da risparmio non la riscuota intenzionalmente o ne riscuota intenzionalmente soltanto un importo insufficiente, (...)

_ il fatto di chiunque che tenuto a riscuotere l'imposta sui redditi da risparmio si appropri intenzionalmente degli importi riscossi o li sottragga a favore di terzi, (...)."

Diversamente, l'art. 10 del testo negoziato dalla Svizzera, non qualifica puntualmente i comportamenti che costituiscono frode fiscale, e contempla inoltre la possibilità che altri comportamenti detti "analoghi" si qualificano come frode fiscale. Se la Svizzera è lo Stato richiesto, per "comportamenti analoghi" si dovrebbero intendere unicamente le violazioni che presentano lo stesso livello di illiceità della frode fiscale quale definita dalla legislazione elvetica.

Sul punto, la Svizzera si è impegnata ad avviare negoziati

bilaterali con ciascuno degli Stati membri onde definire i singoli casi che ricadono nella categoria dei "comportamenti analoghi" in conformità con le procedure di imposizione fiscale in vigore in ciascuno di tali Stati.

Si potrebbe quindi ritenere che la definizione di comportamenti analoghi che la Svizzera si appresta a negoziare bilateralmente possa essere maggiormente estesa di quanto già stabilito nel trattato in oggetto.

Tuttavia, si segnala l'impegno programmatico che il Principato ha assunto all'art. 13 comma 3 dell' Accordo di adeguare la propria definizione di frode fiscale nel caso in cui la conclusione di accordi bilaterali tra Stati membri e Stati terzi porti ad un campo di applicazione della clausola sullo scambio di informazioni che non produca in concreto i medesimi obblighi.

2. Contenuto della domanda di assistenza

Naturalmente, oltre all'identità del soggetto indagato, la domanda avanzata dallo Stato richiedente deve contenere molteplici informazioni, tra le quali i motivi per cui si ritiene che le informazioni richieste siano in possesso della Parte interpellata ovvero in possesso o sotto il controllo di una persona situata sul suo territorio.

Inoltre, per fondare la domanda, l'autorità richiedente deve presentare dati o fatti già noti che costituiscano, in conformità alle sue leggi, presunzioni pertinenti e concordanti del reato di frode fiscale o del comportamento equivalente.

Tale limite appare simile a quanto previsto nell' Accordo con la Confederazione dove si prevede che le informazioni possono essere inviate laddove lo Stato richiedente abbia un ragionevole sospetto fondato sull'esistenza di documenti, testimonianze, elementi indipendenti che appaiono attendibili o elementi di prova indiziari.

Infine, in virtù dei principi che regolano l'assistenza fiscale elaborati in sede OCSE, la Parte richiedente deve dimostrare che ha fatto ricorso a tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio, e/o previsti dalla sua legislazione o regolamentazione, esclusi, in ossequio al principio di proporzionalità, quelli che potrebbero creare eccessive difficoltà di reperimento.

3. Le informazioni oggetto di richiesta di assistenza

Le informazioni che possono essere inviate sono quelle di cui all'articolo 9, paragrafo 2 dell'Accordo e sono analoghe

alle informazioni che posso essere diffuse con la procedura di divulgazione volontaria e cioè:

- a) identità e residenza del beneficiario effettivo;
- b) nome o denominazione e indirizzo dell'agente pagatore;
- c) numero di conto bancario del beneficiario effettivo o identificazione del titolo di credito che genera gli interessi;
- d) importo degli interessi corrisposti.

4. Condizioni per l'assistenza

Similmente, nei due accordi in esame, per determinare se si possano legittimamente fornire informazioni in risposta a una richiesta, lo Stato interpellato applica i termini di prescrizione previsti dalla legislazione dello Stato richiedente anziché quelli applicabili nello Stato interpellato. Si tratta di un'importante concessione da parte dello Stato che fornisce assistenza, soprattutto laddove si siano verificate cause estintive della prescrizione nello Stato richiesto.

5. Limiti all'utilizzazione delle informazioni

Secondo quanto previsto all'art. 12 comma 4 l'informazione scambiata deve essere considerata riservata e può essere rivelata solo ai soggetti o alle autorità competenti della Parte contraente. Tali soggetti o autorità potranno riferire le informazioni così ricevute in sede di pubblica udienza o in giudizi vertenti su tale imposizione, esclusivamente nello Stato richiedente.

Un ulteriore limite previsto, è che le informazioni non possono essere comunicate ad altro soggetto o autorità, a meno che non vi sia stato un preventivo consenso. Limite peraltro contenuto in vari accordi di assistenza fiscale e nelle clausole convenzionali sullo scambio di informazioni, ed inserito al fine di limitare il "travaso" di informazioni tra amministrazioni di uno stesso Stato ma con competenze diverse.

Questa clausola troverebbe simile applicazione anche per le informazioni inviate dalla Svizzera in quanto l'Accordo applicabile esplicitamente rimanda alle procedure stabilite dalle convenzioni contro le doppie imposizioni già stipulate, che ricordiamo, prevedono un trattamento confidenziale delle informazioni acquisite.

Naturalmente, la Parte interpellata può rifiutare di fornire le informazioni richieste se la domanda non è conforme alle disposizioni dell'Accordo.

6. Ambito dell'assistenza ai casi di frode connessa ad altri redditi

Il memorandum dell'Accordo tra il Principato e l'Unione europea prevede espressamente che la definizione di reato di frode fiscale trovi applicazione esclusivamente per i redditi da risparmio.

Al contrario, il memorandum dell'Accordo con la Svizzera prevede un impegno negoziale volto a comprendere l'oggetto dell'assistenza anche ai redditi disciplinati dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Più precisamente, l'art. 2 del Memorandum dispone che la Svizzera e ciascuno degli Stati membri dell'Unione europea diano avvio a negoziati bilaterali allo scopo di introdurre, nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, disposizioni sullo scambio di informazioni per i casi che costituiscono una frode fiscale, perseguita in sede civile o penale, secondo la legislazione dello Stato interpellato o per i comportamenti analoghi. Questo ulteriore impegno assunto è da ricollegarsi al fatto che nel corso dei negoziati la delegazione svizzera ha chiesto l'estensione alla Svizzera dei regimi previsti dalla direttiva 90/435/CEE concernente il regime fiscale comune applicabile in materia di dividendi alle società madri e figlie di Stati membri diversi e dalla direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni fra società consociate. Tipologie reddituali disciplinate anche nei trattati contro la doppia imposizione già stipulati.

Edward F. Greco

efgreco@fantozziassociati.com

ERRATA CORRIGE:

Nel numero 4/ 2004 nell'articolo intitolato "L' Applicazione dell' Euroritenuta" ai trust delle Isole del Canale", al punto 2. si cita l'aliquota applicabile dopo i primi tre anni di applicazione dell' Accordo erroneamente nella misura del 25%, **in luogo del 20%**.



DIRITTO SOCIETARIO

La Società Europea

È in vigore la normativa comunitaria che disciplina la Società Europea. Tale società risulta di fatto avere la medesima disciplina in tutti i paesi comunitari, con indubbi vantaggi per i soggetti che operano in più paesi comunitari.

1. Premessa

L'8 ottobre 2004 è entrato in vigore il Regolamento del Consiglio dell'Unione Europea n. 2157/2001 relativo allo statuto della Società Europea.

Con esso è stata adottata anche la Direttiva del Consiglio n. 2001/86/CE avente lo scopo di completarne e di integrarne le disposizioni con riferimento alla partecipazione ed al coinvolgimento dei lavoratori all'attività dell'impresa.

In pratica, a partire da tale data le società - avendone i requisiti richiesti e con le modalità prescritte - potranno adottare la forma della Società Europea, assoggettandosi alla disciplina del Regolamento ed usufruendo delle connesse semplificazioni (ovvero rimanere legate ai tradizionali modelli nazionali).

2. La Società Europea (SE)

La normativa in commento (ispirata ai principi fondamentali del Trattato Istitutivo CE quali la libertà di stabilimento e la libera circolazione delle persone e dei capitali) si propone di consentire la costituzione di una società disciplinata dal Regolamento europeo (anziché dalle singole leggi nazionali); essendo il regolamento direttamente applicabile in tutti gli Stati membri, tale società risulta di fatto avere la medesima disciplina in tutti i paesi comunitari, con indubbi vantaggi per i soggetti che operano in più paesi comunitari. Nelle intenzioni, le nuove disposizioni permettono la costituzione e la gestione di società di dimensioni europee, rimuovendo gli ostacoli dovuti alla disparità delle legislazioni nazionali applicabili alle società commerciali e ai limiti territoriali della loro applicazione.

In particolare il contenuto del Regolamento può essere così schematizzato:

- disposizioni generali;
- modalità di costituzione;
- struttura della SE, organi e bilancio;

- scioglimento, liquidazione, insolvenza;
- disposizioni transitorie.

Per gli aspetti non espressamente disciplinati, il Regolamento fa espresso rinvio alla normativa applicabile alle società per azioni dello Stato membro in cui la SE ha la propria sede legale.

3. La procedura di costituzione

Il Regolamento prevede che la Società Europea possa costituirsi seconda una delle seguenti modalità:

- tramite **fusione** (per incorporazione o per costituzione di una nuova società), a condizione che almeno due delle società da fondersi siano società per azioni soggette alla legge di Stati membri differenti;
- attraverso la **creazione** di una **holding** da parte di almeno due società per azioni (o anche a responsabilità limitata) che siano soggette alla legge di Stati membri differenti o che abbiano da almeno due anni un'affiliata soggetta alla legge di uno stato membro o una succursale situata in un altro stato membro;
- tramite la **creazione** di una **filiale comune** da parte di almeno due società (ciascuna soggetta alla legge di Stati membri differenti o avente da almeno due anni una affiliata soggetta alla legge di un altro Stato o una succursale situata in un altro Stato) che, costituite conformemente alla legge di uno Stato membro e aventi la sede sociale e l'amministrazione centrale nella CE, ne sottoscrivano le azioni;
- tramite **trasformazione** di una società per azioni costituita conformemente alla legge di uno Stato membro a condizione che abbia da almeno due anni un'affiliata soggetta alla legge di un altro Stato membro.

Una SE, inoltre, può essa stessa costituire una o più affiliate in forma di SE.

Espletate le formalità richieste di volta in volta dal Regolamento, la SE potrà ottenere l'iscrizione nel Registro delle imprese dello Stato membro in cui essa avrà la propria sede ed assumere la personalità giuridica di diritto europeo. Con riferimento al capitale sociale viene previsto un importo minimo di 120.000 euro, salvo che la legislazione nazionale dello Stato membro ove la SE ha sede non prescriva la sottoscrizione di un capitale più elevato per le società che esercitano determinati tipi di attività.

La procedura di costituzione può essere espletata in qualsiasi Stato membro (come ad es. l'Italia).

4. La struttura organizzativa della SE

I poteri e le funzioni all'interno della SE sono ripartiti tra un'assemblea generale degli azionisti e un organo di amministrazione; un terzo organo, l'organo di vigilanza, viene affiancato all'organo direzionale nel caso lo statuto preveda il sistema c.d. dualistico.

All'assemblea generale degli azionisti spettano le funzioni di indirizzo, dalla costituzione, alla regolamentazione della società, all'approvazione dei conti. La disciplina comunitaria definisce tuttavia gli aspetti essenziali, rinviando per quanto non disciplinato alle previsioni della normativa nazionale.

E' così previsto, ad esempio, l'obbligo che l'assemblea si riunisca almeno una volta l'anno ed entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio per l'approvazione del bilancio, salvo che la legge nazionale non preveda una frequenza superiore.

Relativamente all'attività di **amministrazione**, invece, lo statuto della società potrà optare tra un sistema c.d. **dualistico** ed un sistema c.d. **monistico**.

Il primo prevede, oltre ad un organo di direzione, anche un organo di vigilanza i cui membri, nominati dall'assemblea generale, non possono - salvi casi eccezionali - far parte anche dell'organo di direzione. L'organo di vigilanza, a sua volta, nomina e revoca direttamente i membri dell'organo di direzione ed ha il compito di controllarne la gestione.

Nel sistema monistico, invece, è previsto un solo organo di amministrazione, nominato dall'assemblea generale e sul quale grava l'onere e la responsabilità della gestione. Tale organo si riunisce almeno una volta ogni tre mesi secondo la periodicità prescritta nello Statuto per deliberare sull'andamento degli affari della SE e sulla loro probabile evoluzione.

Per la redazione del bilancio annuale, semplice o consolidato, e del rapporto di gestione il regolamento rinvia alla normativa nazionale (che peraltro assume già caratteri di uniformità, in conseguenza delle direttive europee emanate in materia).

5. Operazioni straordinarie e trasferimento di sede

La normativa comunitaria dedica numerose disposizioni alle operazioni di **fusione**, **trasformazione** e **trasferimento** della sede della SE. In generale, tali operazioni richiedono la redazione da parte degli organi societari di un progetto, adeguatamente pubblicizzato e, in taluni casi, prescrivono il coinvolgimento dei creditori della società. Le disposizioni maggiormente rilevanti, ad ogni modo, attengono al trasferimento di sede.

Viene, infatti, disposto che il trasferimento di sede delle SE in un altro Stato membro **non** dà luogo a **scioglimento** né alla **costituzione** di una nuova persona giuridica, consentendo di fatto la sopravvivenza della società ed il diretto riconoscimento nel nuovo Stato dello statuto interno.

6. Profili fiscali

Relativamente al regime fiscale il regolamento non apporta alcuna novità di rilievo. Ogni SE, quindi, rimane soggetta alla normativa fiscale dello Stato membro ove la stessa ha la propria sede. Ad ogni modo si ricorda che è in fase avanzata presso le istituzioni comunitarie la redazione di un testo normativo che dovrebbe chiarire ed ampliare l'ambito di applicazione della direttiva 90/434/Cee sull'imposizione fiscale in caso di fusioni, scissioni, trasferimento di attività e scambi azionari di società appartenenti a Stati membri diversi.

7. Considerazioni finali

L'introduzione di una normativa che regola la società di diritto europeo, a fianco delle tradizionali società di diritto interno, rappresenta un importante passo verso una disciplina uniforme delle società, dalla quale consegue un automatico riconoscimento delle stesse nell'ambito degli ordinamenti giuridici degli Stati membri dell'Ue.

Sotto il profilo operativo, può risultare di notevole interesse la semplicità di un eventuale trasferimento di sede in un altro Stato comunitario, rispetto alle procedure generalmente più complesse richieste nel caso delle società nazionali.

Da tenere presente che il Regolamento, consentendo la costituzione della SE tramite fusione di società con sede in Stati membri diversi, di fatto disciplina la procedura della fusione tra società aventi sede in Stati diversi (procedura che in taluni ordinamenti e con riferimento alle disposizioni interne si presenta talvolta problematica)

L'adozione della forma giuridica della SE (assumibile anche attraverso la trasformazione di società già esistenti) risulta pertanto un'opportunità da valutare, soprattutto nell'ambito di gruppi che operano in più paesi comunitari, nel momento in cui si dovesse intraprendere una nuova attività o si rendesse opportuno ristrutturare l'attività in essere.

Carlo Cortinovis

ccortinovis@fantozzieassociati.it

AGGIORNAMENTI (novembre 2004 - gennaio 2005)

IRPEF

1. Modifiche alle aliquote – Nuove deduzioni per carichi di famiglia

A partire dall'1.1.2005, sono state **rideterminate** le aliquote Irpef e sono state sostituite le **detrazioni** per carichi di famiglia con le **deduzioni** per oneri di famiglia.

Le **cinque** aliquote Irpef in vigore al 31.12.2004 sono state sostituite dalle seguenti **tre** aliquote:

- **23 per cento** fino a euro 26.000;
- **33 per cento** oltre euro 26.000 e fino a euro 33.500;
- **39 per cento** oltre euro 33.500.

Per i redditi che superano euro 100.000 è stato introdotto un **contributo di solidarietà** del **4 per cento**, che si aggiunge all'aliquota del 39 per cento. Per quanto riguarda la natura di tale contributo l'Agenzia delle entrate ha chiarito che esso va interpretato e gestito a tutti gli effetti come un'ulteriore aliquota d'imposta (circ. 3.1.2005 n. 2/e).

La sostituzione delle detrazioni con le nuove **deduzioni** per oneri di famiglia comporta, oltre alla modifica degli importi e del metodo di determinazione delle imposte dovute (in quanto mentre le **prime** operavano direttamente in riduzione dell'imposta lorda dovuta, le **seconde** operano in riduzione del reddito complessivo), la ulteriore previsione per cui le deduzioni **teoriche** sono **effettivamente** ammesse solo nei limiti della parte corrispondente al rapporto tra l'importo di euro 78.000 - aumentato delle medesime deduzioni e degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del dpr n. 917/1986 (vale a dire le deduzioni per oneri) e diminuito del reddito complessivo - e l'ammontare di euro 78.000:

- se il predetto rapporto è **maggiore o uguale ad 1**, la deduzione teorica **spetta per intero**;
- se esso corrisponde a **zero o risulta minore di zero**, la deduzione teorica **non compete**;
- negli **altri casi**, la deduzione è ammessa in proporzione alla misura del rapporto computando le prime **quattro** cifre **decimali**.

Trattasi di una formula simile a quella già utilizzata a partire dall'1.1.2004 per la determinazione dell'importo di deduzione per assicurare la progressività dell'imposta effetti-

vamente spettante (c.d. "no tax-area").

Limitatamente al periodo d'imposta 2005, è stata riconosciuta la c.d. "**clausola di salvaguardia**" che consente al contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi, di applicare le norme in vigore al 31.12.2002 o quelle in vigore al 31.12.2004 se da queste deriva un trattamento fiscale più favorevole.

(art. 1, cc. 349 - 352, l. 30.12.2004, n. 311) (ll)



IRPEF

2. Riapertura fino al 30 giugno 2005 del termine per rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni non quotate e di terreni posseduti da persone fisiche e da altri soggetti non imprenditori

Sono stati riaperti i termini per rideterminare il costo di acquisto di **partecipazioni sociali** (qualificate e non) **non** negoziate in mercati regolamentati e di **terreni** a destinazione edificatoria o agricola detenute da persone fisiche o soggetti non esercenti attività d'impresa (cfr. **Novità fiscali di gennaio 2004**, pag. 9 e **aprile 2004**, pag. 12).

Il termine ultimo per il giuramento della perizia e per l'effettuazione del versamento dell'imposta sostitutiva viene infatti fissato alla data del **30 giugno 2005**. Non cambia, invece, il riferimento al 1° luglio 2003 quale data rilevante per la valutazione del bene e per il suo possesso.

Vengono, inoltre, rimessi nei termini (fino al 31 marzo 2005) quei contribuenti che alla scadenza anteriormente prefissata (30 settembre 2004) avevano versato l'imposta sostitutiva ma non anche provveduto al giuramento della perizia. In tal caso, tra i soggetti abilitati alla redazione e al giuramento delle perizie sono adesso ammessi anche i periti regolarmente iscritti alla Cciaa.

(art. 1, cc. 376 e 428, l. 30.12.2004, n. 311) (gcs)



IRPEF/IRES

3. Possibilità di "affrancamento" delle riserve in sospensione di imposta

Le riserve ed i fondi in **sospensione d'imposta** esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del **31.12.2004** (vale a dire il periodo 2004 in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione, possono essere **affrancate** attraverso il pagamento di una imposta **sostitutiva** ai fini Irpef, Ires ed Irap pari al **10%**.

La disposizione non si applica alle riserve per ammortamenti anticipati, in quanto espressamente escluse.

In merito all'imposta sostitutiva, si evidenzia che:

- la misura della suddetta imposta è **ridotta** al 4% qualora l'affrancamento riguardi i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi della l. 29.12.1990, n. 408 (rivalutazione di beni delle imprese), l. 30.12.1991, n. 413 (rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese), l. 21.11.2000, n. 342 (rivalutazione di beni delle imprese), compresi quelli di cui all'art. 14, l. n. 342/2000 (maggiori valori su partecipazioni iscritte col metodo del patrimonio netto);
- deve essere **liquidata** nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso alla data del 31.12.2004;
- deve essere **versata**, in un'unica soluzione, entro il termine di pagamento del saldo delle imposte sui redditi relativo all'esercizio in corso alla data del 31.12.2004;

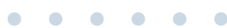
L'imposta è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, a riduzione:

- delle riserve iscritte nel bilancio o nel rendiconto;
- del capitale sociale o fondo di dotazione;

A seguito dell'affrancamento è possibile procedere alla distribuzione delle suddette riserve/fondi e dei saldi attivi di rivalutazione, senza che ciò comporti alcuna tassazione ulteriore in capo alla società erogante.

Resta comunque ferma la tassazione, come utile, in capo al soggetto percettore.

(art. 1, cc. 473-478, l. 30.12.2004, n. 311) (lg)



IRPEF/IRES

4. Estensione della normativa sugli studi di settore ai soggetti in contabilità "ordinaria" per obbligo

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al **31.12.2004** (vale a dire il periodo 2004 in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), nei confronti delle imprese in contabilità ordinaria "per **obbligo**" (è questo il caso delle società di capitali) vengono previste ulteriori possibilità di accertamento in base agli studi di settore (fino al 2003 gli studi di settore trovavano applicazione solo in caso di contabilità inattendibile).

In primo luogo, questi soggetti vengono sottoposti alla stessa disciplina in vigore per i contribuenti in contabilità ordinaria per "opzione" e per gli esercenti arti e professioni; pertanto, qualora su un **triennio** consecutivamente considerato, **in almeno due periodi** il contribuente non dichiarò l'importo di ricavi atteso in base agli studi di settore, nei suoi confronti verrà avviata l'attività di accertamento "automatico" fondata sulle stesse risultanze. La previsione, non potendo avere efficacia retroattiva, si applicherà per la prima volta con riferimento agli scostamenti relativi al **triennio 2004 - 2006**; mentre per eventuali scostamenti relativi agli anni precedenti l'accertamento in base agli studi dovrebbe continuare ad applicarsi solo in presenza di contabilità inattendibile.

In secondo luogo, è stato previsto che i contribuenti in contabilità ordinaria, quindi tanto quelli per "obbligo" quanto quelli per "opzione", potranno essere in ogni caso destinatari di un controllo fondato sugli studi quando emergono significative situazioni di **incoerenza** rispetto a determinati indici che saranno individuati dall'Agenzia delle entrate. Per completezza, si segnala che:

- le disposizioni sugli studi di settore **non** si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi **superiore** a 5.164.568,99 euro.
- tale disposizioni non si applicano, altresì ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta ovvero che non si ritrovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.
- nel 2004 l'adeguamento in dichiarazione senza sanzioni alle risultanze dello studio di settore deve avvenire anche ai fini dell'Irap.

(art. 1, cc. 399 - 401 e 409- 411, l. 30.12.2004, n. 311) (lg)

IRPEF/IRES

5. Pianificazione fiscale concordata

Con l'introduzione dell'istituto della pianificazione fiscale concordata, è riconosciuta ai contribuenti la possibilità di **definire in anticipo** con l'Amministrazione finanziaria la **base imponibile** derivante dalla propria attività caratteristica.

Il nuovo istituto interessa esclusivamente i soggetti titolari di **reddito d'impresa** (incluse le società di **capitali**) od **esercenti arti e professioni** cui si applicano gli studi di settore, e comporta necessariamente la definizione concordata della base imponibile relativa a **3 periodi di imposta**.

L'adesione all'istituto si perfeziona mediante accettazione di una specifica **proposta** formulata dall'Agenzia delle entrate per ciascuno dei tre anni, che sarà recapitata a **ciascun** contribuente.

I principali benefici conseguiti derivanti dall'adesione sono:

- **riduzione del 4% delle aliquote** marginali dell'Irpef (ad esclusione di quella del 23%) e dell'Ires, per la parte di reddito dichiarato **eccedente** quello pianificato;
- **esclusione** dell'applicazione dei **contributi** previdenziali, per la parte di reddito dichiarato **eccedente** quello pianificato;
- **limitazione**, tanto ai fini IVA che ai fini delle imposte sul reddito, dei poteri di **accertamento** dell'Amministrazione finanziaria.

Il nuovo istituto trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'**1 gennaio 2005**, con l'effetto che in sede di prima applicazione interesserà, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il triennio 2005, 2006 e 2007.

(art. 1, c. 387 - 398, l. 30.12.2004, n. 311) (fnu)

IRPEF/IRES

6. Nuove percentuali di acconto 2005 e 2006

A decorrere dal periodo d'imposta 2006, la misura dell'acconto dell'Irpef è fissata al 99% (aumentata pertanto di un punto percentuale), mentre quella dell'acconto dell'Ires (imposte sul reddito delle società) è fissata al **100%**.

Di conseguenza, tenuto conto anche delle modifiche in

precedenza già stabilite, le percentuali di acconto per gli anni 2005 (versamenti giugno e novembre 2005) e 2006 (versamenti giugno e novembre 2006) sono i seguenti:

	2005	2006
- persone fisiche:		
- Irpef ed Irap	98 %	99 %
- società di capitali:		
- Ires	(1) 102,5 %	100 %
- Irap	99 %	100 %
- società di persone:		
- Irap	98 %	99 %

(1) Si veda art. 4, c. 1, lett. n, d.lgs. n. 344/2003

(art. 1, c. 301, l. 30.12.2004 n. 311)

(lg)

IMMOBILI

7. Esclusione dell'accertamento e presunzione di reddito per gli immobili locati - Nullità del contratto in caso di omessa registrazione Comunicazioni all'Anagrafe tributaria -

In materia di locazione immobiliare è stata prevista l'**esclusione** della possibilità di **accertamento** da parte dell'Amministrazione, sia ai fini delle imposte sui **redditi**, sia ai fini delle imposte di **registro**, qualora sia dichiarato un canone **non** inferiore al 10 % del valore catastale dell'immobile (la previsione non si applica ai soggetti tassati in base alle scritture contabili).

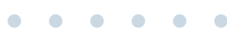
Al fine di favorire l'attività di accertamento dei redditi immobiliari è stato inoltre previsto:

- in caso di omessa registrazione del contratto di locazione, la **presunzione** (salva la prova contraria) di locazione anche per i quattro periodo d'imposta precedenti all'accertamento e per un canone pari al 10 % del valore dell'immobile;
- la **nullità** dei contratti di locazione di cui sia omessa la registrazione;
- la comunicazione, da parte delle imprese fornitrici all'Amministrazione, degli estremi dei titolari (e de-

gli immobili presso i quali sono attivate) delle **utenze** elettriche e dei servizi idrici e del gas;

- l'invio telematico all'Agenzia delle entrate della **comunicazione** di cessione o locazione dell'immobile (di cui all'art. 12, l. n. 59/1978; in precedenza la comunicazione era inviata all'autorità di pubblica sicurezza); l'obbligo della comunicazione è escluso nel caso in cui l'atto di cessione dell'immobile è presentato per la registrazione.

(art. 1, cc. 333 - 346, l. 30.12.2004, n. 311) (cc)



IRAP

8. Deducibilità dei costi del personale addetto alla ricerca ed in caso di incremento del numero di dipendenti

A decorrere dal periodo d'imposta che inizia **successivamente** al 31.12.2004 (vale a dire il **2005** in caso di periodo coincidente con l'anno solare), per tutti i contribuenti Irap (ad eccezione delle pubbliche amministrazioni) potranno essere dedotti dalla base imponibile Irap i costi sostenuti per il personale addetto alla **ricerca** ed allo **sviluppo**.

La deduzione è consentita a **condizione** che il presidente del collegio sindacale della società o ente contribuente, ovvero, in mancanza, un revisore dei conti o un professionista iscritto nel registro dei revisori dei conti e nell'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro ovvero il responsabile del centro di assistenza fiscale, rilasci un'**attestazione di effettività** di detti costi. E' stata introdotta un'ulteriore deduzione temporanea dalla base imponibile Irap, nel caso di incremento dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (dalla quale sono escluse le amministrazioni pubbliche).

Al riguardo rilevano gli incrementi del predetto personale verificatisi nei **tre** periodi d'imposta **successivi** a quello in corso al 31.12.2004.

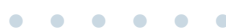
La deduzione è riconosciuta in misura pari al costo del predetto personale, per un importo massimo annuale non superiore a **euro 20.000** per ciascun nuovo dipendente assunto. La deduzione è **raddoppiata** per le c.d. "**aree svantaggiate**".

L'aumento occupazionale **rileva** al netto delle diminuzioni

di personale che si sono verificate in società controllate o collegate, ai sensi dell'art. 2359 c.c. ovvero in società che fanno capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona.

La deduzione sarà **operante** soltanto a partire dal periodo d'imposta in cui interverrà l'approvazione da parte della Commissione Europea.

(art. 1, cc. 347 - 348, l. 30.12.2004, n. 311) (ll)

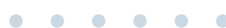


IVA

9. Obbligo del cedente di comunicare all'Amministrazione le dichiarazioni di intento ricevute da clienti esportatori "abituali"

Il cedente o prestatore che riceve dal proprio cliente una **dichiarazione d'intento** (vale a dire la dichiarazione con la quale il cliente, in quanto esportatore abituale, comunica la propria facoltà di effettuare acquisti senza Iva) deve **trasmettere**, per via **telematica**, entro il **16 del mese successivo** a quello di ricevimento della dichiarazione, i dati contenuti nella dichiarazione stessa. Il contenuto e le modalità di invio telematico della comunicazione saranno determinati con apposito provvedimento amministrativo. La norma, pur essendo già in vigore, diverrà pienamente operativa dopo l'emanazione di tale provvedimento di attuazione. In caso di **omissioni o incompletezze** nella trasmissione della comunicazione 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 dichiarazione non trasmessa.

(art. 1, c. 381 - 385, l. 30.12.2004, n. 311) (fnu)



IVA

10. Proroga al 31 dicembre 2005 dell'indetraibilità del 90 % dell'Iva sull'acquisto di autovetture

È stata prorogata al **31 dicembre 2005** l'**indetraibilità del 90%** dell'iva sull'acquisto di **autovetture** (50% in caso di

motore elettrico) che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Tale disposizione si applica anche all'acquisto di ciclomotori, motocicli e autoveicoli, alle importazioni, agli acquisti in leasing e ai noleggi

Resta pertanto detraibile il 10% dell'imposta dovuta (50% in caso di motore elettrico).

(art. 1, c. 503, l. 30.12.2004, n. 311) (cc)

CERTIFICAZIONE DIVIDENDI

11. Approvazione di un nuovo modello

E' stato approvato un nuovo modello per la certificazione dei dividendi distribuiti ai soci da società di capitali. Il nuovo modello tiene conto delle innovazioni apportate dalla riforma dell'Ires.

Per i dividendi distribuiti nel 2004, la certificazione deve essere consegnata al socio entro il 15.3.2005.

La certificazione non deve essere rilasciata nel caso in cui il dividendo sia stato assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,5 %.

(Prov. 15.12.2004) (cc)

PENALE TRIBUTARIO

12. Sanzioni penali per l'omesso versamento di ritenute

E' stata reintrodotta una sanzione penale per l'omesso versamento di ritenute alla fonte.

E' infatti punito con la reclusione da sei mesi a due anni chi non versa entro il termine per la presentazione del mod. 770 ritenute:

- risultanti dalla certificazione rilasciata al percettore;
- per importo superiore ad € 50 mila per ciascun anno.

(art. 1, c. 414, l. 30.12.2004, n. 311) (cc)

IMPOSTE INDIRETTE

13. Aumento delle imposte "fisse"

Viene concesso al Governo, attraverso l'emanazione entro il 31.1.2005 di un decreto Ministeriale, il potere di aumentare alcune imposte indirette dovute in misura fissa. Tale facoltà riguarda in particolare gli importi fissi dell'imposta di registro (attualmente di € 129,11), della tassa di concessione governativa (le quali sono tutte dovute in misura fissa, quali ad es. la tassa per l'iscrizione al registro imprese), dell'imposta di bollo (attualmente di € 11), dell'imposta ipotecaria (attualmente di € 129,11) e catastale (attualmente di € 129,11).

Gli aumenti terranno conto dell'aumento dei prezzi al consumo, quali risultanti dagli indici Istat.

(art. 1, c. 300, l. 30.12.2004, n. 311) (lg)

ICI

14. Estensione della base imponibile agli elementi costitutivi del fabbricato anche se non incorporati al suolo e proroga termini di accertamento

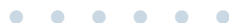
Viene fornita un'interpretazione autentica dell'art. 4 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, nel senso che, ai fini della valutazione nell'ambito del catasto edilizio, i fabbricati e le costruzioni stabili sono da intendersi costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso.

E' inoltre ulteriormente precisato che, a seguito dell'interpretazione, concorrono alla determinazione della rendita catastale gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale, anche se non fisicamente incorporati al suolo. L'intervento normativo, tecnicamente effettuato sulla normativa del nuovo Catasto edilizio urbano, è destinato a produrre i suoi effetti anche in materia di Imposta comunale sugli immobili, dal momento che la base imponibile della stessa è generalmente collegata alla rendita catastale dell'immobile.

E' stato, inoltre prorogato al 31 dicembre 2005 il termine per l'accertamento dell'Imposta comunale sugli immobili

in scadenza al 31 dicembre 2004 relativamente alle annualità d'imposta 2000 e successive.

(art. 1, cc. 67 e 540, l. 30.12.2004, n. 311) (gcs)



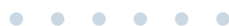
BANCHE ED ENTI FINANZIARI

15. Differimento al 2005 delle modifiche alla base imponibile Irap

E' stata differita al periodo d'imposta successivo a quello in corso 12.7.2004 (vale a dire il 2005 in caso periodo coincidente con l'anno solare) l'entrata in vigore delle modifiche alla base imponibile Irap delle Banche e degli Enti finanziari (cfr **Novità fiscali** di ottobre 2004, pag. 14).

Le modifiche riguardano l'esclusione da Irap delle riprese (positive) e delle rettifiche (negative) di valore su crediti verso la clientela.

(art. 3, c. 1, d.l. 29.11.2004, n. 282, convertito dalla l. 27.12.2004, n. 307) (cc)



BANCHE ED ENTI FINANZIARI

16. Acconto sull'imposta di bollo "virtuale"

Le banche e gli altri enti e società finanziari indicati all'art. 1 del d.lgs. n. 87/1992 devono versare, entro il **30 novembre** di ogni anno, un **acconto** sull'imposta di bollo virtuale pari al **70%** dell'imposta di bollo virtuale liquidata a titolo provvisorio dall'ufficio del registro competente per lo stesso anno. Si ricorda che ai sensi dell'art. 15 dpr n. 642/1972, l'ufficio del registro, sulla base delle comunicazioni ricevute dai soggetti autorizzati entro il mese di gennaio di ciascun anno, provvede alla liquidazione **definitiva** dell'imposta relativa all'anno precedente, la quale viene assunta come base **provvisoria** per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso. L'acconto così versato potrà essere **scomputato** dai versamenti da effettuare a partire dal successivo mese di **febbraio**. Il versamento dovrà essere effettuato tramite il modello **F23** utilizzando il codice tributo **455T** "Imposta di bollo - Acconto". Restano **invariati** invece i codici tributo utilizzati per

i versamenti alle scadenze ordinarie.

(art. 4, c. 1, d.l. 29.11.2004, n. 282, convertito dalla l. 27.12.2004, n. 307) (fnu)



BANCHE

17. Esenzione Iva dei servizi ausiliari resi da consorzi a partecipazione non bancaria

E' stata definitivamente disposta l'esenzione da Iva delle prestazioni di **servizi bancari ausiliari** (di cui all'art. 59, c. 1, lett. c, d.lgs. n. 385/1993) rese da consorzi ai quali siano associati soggetti **diversi** da banche (cfr art. 6, l. n. 133/1999). L'esenzione è subordinata alle condizioni che:

- il consorzio sia esistente all'1 gennaio 2005;
- il servizio ausiliario sia reso nei confronti di una banca;
- le prestazioni ausiliarie rese nei confronti delle banche siano superiori al 50 % del volume d'affari totale.

E' stata quindi abrogata la norma che prevedeva l'esenzione temporanea (che da ultimo era stata prorogata fino al 31.12.2004).

(art. 1, c. 469, l. 30.12.2004, n. 311)

(cc)



ASSICURAZIONI

18. Acconto sull'imposta sulle assicurazioni

Le imprese di assicurazione, entro il **30 novembre** di ogni anno, devono versare, a titolo di **acconto** sull'imposta sulle assicurazioni, un importo pari al **12,5%** dell'imposta liquidata per l'anno precedente, assunta **al netto** dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 9 della l. n. 1216/1961, entro il 31 maggio di ciascun anno gli assicuratori devono presentare al competente ufficio del registro una **denuncia** contenente l'ammontare dei premi incassati nell'anno precedente su cui è dovuta l'imposta; sulla base di tale dichiarazione, l'ufficio procede entro il 15 giugno alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente.

L'acconto così versato potrà essere **scomputato** dai versamenti da effettuare a partire dal successivo mese di **febbraio**. Il versamento dovrà essere effettuato tramite il modello **F23** utilizzando il codice tributo **526T** "Imposta sulle assicurazioni - Acconto". Restano **invariati** invece i codici tributo utilizzati per i versamenti alle scadenze ordinarie.

art. 6, c. 1, d.l. 29.11.2004, n. 282, convertito dalla l. 27.12.2004, n. 307) (fnu)



SOCIETARIO

19. Ulteriori modifiche alla riforma del diritto societario

Sono state apportate ulteriori **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). Tali modifiche si aggiungono a quelle già apportate nel febbraio 2004 dal d.lgs. n. 37/2004 (cfr **Novità fiscali di aprile 2004**, pag. 15).

Le modifiche riguardano, tra l'altro:

- la precisazione che il maggior termine di 180 giorni per l'approvazione del **bilancio** è concesso nel caso di società tenute al consolidato **oppure** in caso di particolari esigenze (art. 2364 c.c.);
- l'estensione delle disposizioni in tema di emissione di **obbligazioni** a quelle emesse all'**estero** da società italiane o loro controllate o controllanti (art. 2412 c.c.);
- l'obbligo di contabilizzare le **plusvalenze** su operazioni di **lease-back** in funzione della durata del contratto di locazione (art. 2425-bis c.c.);
- l'obbligo di iscrivere l'eventuale avanzo di fusione tra i fondi per rischi se dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli (art. 2504-bis c.c.);
- la possibilità di far coincidere la durata del primo incarico di controllo contabile con quello di revisione affidato alla stessa società (art. 111-quaterdecies disp. att. c.c.);
- la proroga al 31.3.2005 del termine per l'adeguamento degli statuti di società cooperative (art. 223-duodecies disp. att. c.c.).

(d.lgs. 28.12.2004, n. 310) (cc)

27 gennaio 2005

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

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.