

In questo numero:

APPROFONDIMENTI

- » **Diritto societario** - Raffronto tra Srl e Spa alla luce della riforma p. 1
- » **Irap** - Possibile rimborso per contrasto con il diritto comunitario p. 5
- » **Fiscalità europea** - Accordi bilaterali UE - Svizzera: nuovo regime di esenzione per i dividendi tra società madre e figlia p. 7
- » **Crediti d'imposta** - Attestazione di esistenza del credito p. 8
- » **Ires** - Il leasing di terreni e di azioni secondo l'Amministrazione p. 10

AGGIORNAMENTI

- » **Riforma Ires** - Decreto attuativo del consolidato nazionale; opzione entro il 29.10.2004 p. 12
- » **Riforma Ires** - Decreto attuativo del regime di tassazione per trasparenza p. 12
- » **Riforma Ires** - Rilasciate due circolari esplicative p. 12
- » **Ires** - Nuovi codici tributi per i primi versamenti dell'Ires p. 12
- » **Fiscalità internazionale** - In vigore la Convenzione Italia - Georgia per evitare la doppia imposizione sui redditi p. 13
- » **Condoni tributari** - Riepilogo delle scadenze per i versamenti rateizzati p. 13
- » **Intrastat e versamenti** - Proroga dei termini scadenti in agosto p. 14
- » **Inps** - Prestazioni occasionali - Contribuzione solo per la parte eccedente 5.000 euro p. 14
- » **Banche ed Enti finanziari** - Modifiche alla base imponibile Irap p. 14
- » **Assicurazioni** - Incremento allo 0,30% della tassazione delle riserve ramo vita p. 14
- » **Assicurazioni** - Chiarimento sul concetto di "attività ausiliaria" ai fini dell'esenzione IVA per le prestazioni di servizi resi infragruppo p. 15
- » **Fondazioni Bancarie** - Incremento al 33 % dell'aliquota Ires p. 15

DIRITTO SOCIETARIO

Raffronto tra Srl e Spa alla luce della riforma

La riforma del diritto societario in vigore dall'1.1.2004 ha ampliato gli elementi di differenziazione della disciplina della Srl da quella della Spa. In vista del termine del 30.9 prossimo per l'adeguamento degli statuti societari alle nuove disposizioni, risulta utile raffrontare alcuni aspetti della disciplina dei due tipi sociali.

1. Premessa

Aspetto caratterizzante la riforma del diritto societario (disposta dal d.lgs. 17.1.2003 n. 6 ed in vigore dall'1 gennaio 2004) è l'accresciuta autonomia della disciplina della Società a responsabilità limitata (Srl).

Nel vigore delle norme previgenti, la Srl risultava infatti prevalentemente regolata attraverso richiami alle norme della Società per azioni (Spa), con l'effetto che la Srl si differenziava da quest'ultima solo per aspetti marginali (come ad esempio l'ammontare minimo di capitale o l'impossibilità di emettere azioni ed obbligazioni).

La riforma ha invece accentuato l'autonomia della Srl, facendone un modello societario intermedio tra le società di persone e quelle azionarie.

Sotto questo profilo significativa è la relazione governativa al decreto di riforma, ove si afferma che la Srl "cessa di presentarsi come una piccola società per azioni ... Essa si caratterizza invece come una società personale la quale perciò, pur godendo del beneficio della responsabilità limitata, può essere sottratta alle rigidità di disciplina richiesta per le società per azioni".

L'esame degli aspetti di differenziazione della Srl dalla Spa costituisce pertanto uno degli elementi della verifica che deve essere operata in occasione dell'adeguamento degli statuti so-

ciali alle nuove disposizioni recate dalla riforma (il cui termine scade il 30.9.2004).

Risulta infatti necessario accertare se la nuova disciplina della Srl risulti più o meno confacente rispetto alle esigenze dell'assetto societario onde decidere se **conservare** tale forma sociale ovvero se cogliere l'occasione dell'adeguamento statutario per una **trasformazione** da Srl ad Spa o viceversa.

Tale accertamento richiede una valutazione che deve tener conto della composizione della compagine sociale e degli obiettivi della stessa oltre che delle esigenze e degli interessi della società. Nel seguito si esaminano le principali differenze tra i due tipi sociali.

2. Conferimenti

Sia nella Srl sia nella Spa, è permesso **svincolare** la misura della **partecipazione** di ciascun socio dalla misura dei **conferimenti** effettuati dallo stesso (artt. 2468 e 2346 c.c.).

La partecipazione di un socio può infatti essere stabilita in misura **superiore** rispetto al conferimento dallo stesso effettuato: in tal modo si può dar rilevanza ad apporti di carattere prettamente personale (come ad esempio la notorietà e la fama connessa al nome di uno dei soci), che pur essendo privi di una valutazione economica possono essere riconosciuti dagli altri soci al momento della costituzione della società.

Nella Srl, a differenza che nella Spa, è consentito il conferimento di prestazioni **d'opera** e di **servizi**. In tal caso il conferimento deve essere garantito da una polizza assicurativa, da una fidejussione bancaria o da una cauzione in denaro per un valore pari a quello attribuito alle prestazioni conferite (art. 2464 c.c.).

Una semplificazione è inoltre prevista per il caso di conferimenti in **natura** a favore di Srl, dal momento che il socio deve presentare la relazione giurata di un esperto **iscritto** nel registro dei revisori contabili (art. 2465 c.c.); nel caso di Spa la relazione è invece predisposta da un esperto designato dal **tribunale** nel cui circondario ha sede la società (art. 2343 c.c.).

3. Esclusione del diritto di opzione

In caso di aumento di capitale sociale di Srl, l'esclusione del diritto di opzione è ammessa a condizione che sia prevista dall'atto costitutivo ed essa comporta il diritto di **recesso** in capo ai soci che non abbiano consentito alla de-

liberazione (art. 2481-bis c.c.).

Per la Spa è invece sempre consentito escludere o limitare il diritto di opzione in caso di conferimenti in natura o, con deliberazione approvata da oltre la metà del capitale sociale, qualora lo esiga l'interesse della società; il socio dissenziente **non** ha diritto di recesso (art. 2441 c.c.).

4. Diritti particolari del socio

In linea con il carattere personale della società, nella Srl è consentito attribuire personalmente al **singolo** socio diritti particolari riguardanti la distribuzione degli **utili** o l'**amministrazione** della società (art. 2468 c.c.), con l'effetto che è consentito:

- attribuire ad un socio una percentuale di utili superiore rispetto a quella che competerebbe in base alla partecipazione sociale;
- attribuire ad uno o più soci l'amministrazione della società oppure la scelta degli amministratori ovvero il diritto di veto su determinati atti di gestione.

I diritti in discorso sono modificabili solo con il consenso di tutti i soci, salvo diversa previsione dell'atto costitutivo (in questo caso spetta ai soci dissenzienti il diritto di recesso).

5. Patti parasociali

L'ampia autonomia negoziale che caratterizza la costituzione della Srl fa sì che i patti tra i soci (riguardanti ad es. l'esercizio del diritto di voto o il trasferimento delle partecipazioni) possano trovare esposizione nell'atto costitutivo e quindi avere un rilievo ed una efficacia diretta. Al contrario per le Spa è previsto che i patti parasociali **non** possono avere durata **superiore** ai 5 anni e che, in assenza di durata, ciascun contraente può **recedere** con preavviso di 180 giorni (art. 2341-bis c.c.).

6. Limiti al trasferimento della partecipazione

Nella Srl, l'atto costitutivo può prevedere l'intrasferibilità delle quote **senza** limiti di **tempo**; in tal caso, al socio o ai suoi eredi spetta il diritto di **recesso** (art. 2469 c.c.). Invece nella Spa, il divieto di trasferimento delle azioni **non** può essere **superiore** ai 5 anni dalla costituzione o dalla introduzione del divieto (art. 2355-bis). Sia per la Srl, sia per la Spa sono inoltre consentite clausole statutarie che sottopongono a particolari **condizioni** il trasferimento della partecipazione. Nel caso in cui il trasferi-

mento sia subordinato al **mero gradimento** di organi sociali o di altri soci ovvero le condizioni riguardino il trasferimento a causa di **morte** deve essere previsto un obbligo di acquisto da parte della società o degli altri soci oppure il diritto di recesso.

7. Recesso ed esclusione

Nelle Srl la disciplina del recesso è rimessa all'atto costitutivo (art. 2473 c.c.). Il recesso deve comunque essere garantito al socio dissenziente rispetto alle seguenti operazioni:

- mutamento dell'oggetto o del tipo di società;
- fusione e scissione;
- revoca dello stato di liquidazione e trasferimento all'estero della sede;
- eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo;
- compimento di operazioni che comportano la sostanziale modifica dell'oggetto;
- rilevante modificazione di diritti attribuiti ai soci.

Le fattispecie per le quali è previsto il recesso dalla **Spa** sono sostanzialmente simili, tranne che per le ipotesi (non previste per la Spa) della fusione e scissione e del mutamento sostanziale dell'oggetto sociale.

La **Srl** si caratterizza inoltre per la possibilità di prevedere nell'atto costitutivo specifiche ipotesi di **esclusione** del socio per **giusta causa** (art. 2473-bis). In tal caso il socio ha diritto di ricevere il rimborso della propria partecipazione (in base al valore di mercato).

Nella **Srl** il valore della quota da liquidare al socio recedente o escluso è determinata in base ad **accordo** tra le parti e, in caso di disaccordo, è rimessa alla relazione giurata di un esperto nominato dal tribunale.

Nella **Spa** il valore delle azioni è invece determinato dagli **amministratori** (sentito il collegio sindacale ed il revisore contabile), salvo in ogni caso il ricorso all'esperto nominato dal tribunale in caso di contestazione (art. 2437-ter). E' inoltre previsto il diritto dei soci di conoscere il valore fissato dagli amministratori nei 15 giorni precedenti l'assemblea dall'esito della quale può conseguire il diritto di recesso.

8. Decisioni dei soci

Nella **Srl** è ampiamente consentito **derogare** al principio della formazione **collegiale** della volontà dei soci (vale a dire mediante riunione in assemblea). L'atto costitutivo

può infatti prevedere che le decisioni dei soci siano adottate **"mediante consultazione scritta"** oppure "sulla base del **consenso** espresso per **iscritto**" (art. 2479 c.c.).

La forma assembleare è tuttavia sempre richiesta per alcune decisioni (come ad es. quelle concernenti la modifica dell'atto costitutivo, le operazioni che comportano una sostanziale modifica dell'oggetto sociale o i provvedimenti da adottare in presenza di perdite superiori al terzo del capitale sociale) e qualora sia richiesto da soci che rappresentino un terzo del capitale o da un amministratore.

L'assemblea **"ordinaria"** della Srl si costituisce con la presenza della **metà** del capitale sociale e delibera con il voto favorevole della **maggioranza assoluta** del capitale presente o rappresentato (art. 2479-bis).

Per le deliberazioni **"straordinarie"** (ad es. modifica dell'atto costitutivo o operazioni che comportano un sostanziale mutamento dell'oggetto sociale) è richiesto il voto favorevole di una maggioranza di soci che rappresenti almeno la **metà** del capitale sociale.

I **quorum** previsti dalla legge sono tuttavia **suppletivi**, per cui l'atto costitutivo può prevedere maggioranze più **elevate** (si ritiene anche fino all'unanimità) oppure **inferiori** (introducendo anche eventualmente l'istituto della seconda convocazione).

Nella **Spa**, la disciplina delle decisioni dei soci risulta invece più **rigida**.

Innanzitutto è sempre richiesto il metodo **assembleare**. Sono inoltre stabiliti **quorum** costitutivi e deliberativi più precisi (artt. 2368 e 2369 c.c.):

- in caso di assemblea **"ordinaria"**: in **prima** convocazione è richiesta la presenza della **metà** del capitale ed il voto favorevole della **maggioranza assoluta**; in **seconda** convocazione è richiesto il voto favorevole della **maggioranza** dei votanti;
- in caso di assemblea **"straordinaria"**: in **prima** convocazione è richiesto il voto favorevole di oltre la **metà** del capitale; in **seconda** convocazione è richiesta la presenza di oltre **un terzo** del capitale e il voto favorevole di almeno i **due terzi** del capitale presente.

I **quorum** di cui sopra possono essere derogati dallo statuto ma solo in **aumento**.

9. Amministrazione

Anche sotto il profilo dell'amministrazione, la **Srl** si caratterizza per una maggiore flessibilità, in quanto è am-

piamente lasciata alla **volontà** dei soci la **ripartizione** delle competenze gestorie tra gli stessi e gli amministratori. Le materie rimesse necessariamente alla competenza di questi ultimi sono rappresentate dal progetto di **bilancio** e dai **progetti** di fusione e di scissione (art. 2475 c.c.). Pertanto, l'atto costitutivo può deferire alla volontà dei soci qualunque decisione amministrativa, riconoscendo ad essi un potere di veto o di istruzione nei confronti di determinate operazioni gestorie.

Al contrario nella **Spa** è affermato il principio per cui la gestione dell'impresa **spetta** esclusivamente agli **amministratori** (art. 2380-bis c.c.) e lo statuto può prevedere che il compimento di determinati atti sia autorizzato dall'assemblea, rimanendo comunque ferma la responsabilità degli amministratori per gli atti compiuti (art. 2364 c.c.).

Nella **Srl**, nel caso siano nominati più amministratori, non è obbligatoria la costituzione del consiglio di amministrazione, essendo consentito che l'amministrazione sia affidata **disgiuntamente** a ciascun amministratore oppure **congiuntamente** a tutti gli amministratori (che in tal caso operano all'unanimità). L'atto costitutivo può inoltre liberamente disciplinare le regole di funzionamento del consiglio, anche con riferimento ai quorum. Nella **Spa**, in presenza di più amministratori, è invece obbligatorio che l'attività gestoria sia esercitata in forma collegiale tramite il consiglio di amministrazione (art. 2380-bis); per la validità delle deliberazioni del consiglio è inoltre richiesta la presenza della maggioranza degli amministratori in carica, salvo che lo statuto non richieda un maggior numero di presenti (art. 2388 c.c.).

10. Conflitto di interessi

Nella **Srl**, il conflitto di interessi è disciplinato consentendo agli amministratori l'impugnazione delle decisioni del consiglio adottate col **voto** determinante di un amministratore in conflitto di interessi, qualora le stesse cagionino un danno patrimoniale alla società (art. 2475-ter).

Nella **Spa** è invece stabilita una normativa più articolata. E' infatti previsto che l'amministratore in conflitto di interesse deve **comunicare** la circostanza agli altri amministratori e, in tal caso, la deliberazione deve **motivare** adeguatamente le ragioni e la convenienza dell'operazione per la società (art. 2391 c.c.). In caso di inosservanza di queste disposizioni, la deliberazione, qualora possa recare danno alla società, può essere impugnata dagli ammi-

nistratori e dal collegio sindacale.

11. Controllo del socio e collegio sindacale

La natura personalistica della **Srl** è confermata dalla struttura dei controlli interni.

Innanzitutto, i soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di **avere notizie** sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare i libri e i documenti concernenti l'amministrazione della società (art. 2476 c.c.). Questo diritto di controllo è riconosciuto ad **ogni** socio ed indipendentemente dalla presenza o meno di un organo di controllo interno. Ovviamente, le informazioni raccolte possono essere il presupposto affinché il socio attivi l'azione sociale di responsabilità oppure, se titolare di un terzo del capitale, chieda la convocazione dell'assemblea per sottoporre rilievi nei riguardi degli amministratori (art. 2479 c.c.).

Nella **Spa**, al socio compete il diritto di esaminare solo il libro soci ed il libro delle adunanze delle assemblee.

Nelle **Srl**, la nomina del collegio sindacale è obbligatoria solo per le società di maggiori dimensioni (vale a dire in caso di capitale sociale pari o superiore a € 120 mila oppure qualora per due esercizi consecutivi siano superate due delle seguenti soglie: i) attività superiori a € 3.125.000; ii) ricavi superiori a € 6.250.000; iii) più di 50 dipendenti occupati). La nomina è inoltre obbligatoria nelle **Srl** tenute alla redazione del bilancio consolidato (artt. 25 e 41 d.lgs. n. 127/1991). Il controllo contabile è inoltre sempre demandato al collegio sindacale, a meno che l'atto costitutivo non preveda diversamente.

Al contrario, nelle **Spa**, la nomina del collegio sindacale è sempre obbligatoria. E' inoltre sempre necessaria la nomina di un revisore contabile; solo nel caso in cui la società non faccia ricorso al capitale di rischio e non sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato, lo statuto può prevedere l'attribuzione del controllo contabile al collegio sindacale (art. 2409-bis c.c.).

Nella **Srl** infine non è prevista la possibilità (prevista per la **Spa**) di denuncia al tribunale di gravi irregolarità di cui siano sospettati gli amministratori effettuata da soci rappresentanti il **decimo** del capitale sociale (art. 2409 c.c.).

12. Azione di responsabilità

Nella **Srl**, la legittimazione all'azione sociale di responsabilità nei confronti degli amministratori spetta ad **ogni**

socio, indipendentemente dal valore della quota posseduta. La transazione o la rinuncia all'azione di responsabilità da parte della società è inoltre consentita se approvata da una maggioranza di soci che rappresenti **due terzi** del capitale sociale e alla condizione che non si oppongano tanti soci che rappresentino almeno **un decimo** del capitale sociale (art. 2476 c.c.).

Nel caso della **Spa**, l'azione di responsabilità è promossa a seguito di deliberazione **dell'assemblea** oppure dai soci che devono tuttavia rappresentare almeno **un terzo** del capitale o la diversa misura prevista dallo statuto (artt. 2393 e 2393-bis c.c.). La transazione e la rinuncia è consentita se approvata dall'assemblea ed alla condizione che non vi sia il voto contrario di soci che rappresentino **un quinto** del capitale sociale.

Sia per le **Srl**, sia per le **Spa** è inoltre previsto il diritto al risarcimento del danno da parte del singolo socio o del terzo che sono stati **direttamente** danneggiati da atti dolosi o colposi degli amministratori (artt. 2395 e 2476 c.c.).

13. Postergazione dei finanziamenti soci

Il carattere personale della **Srl** risulta anche dalla particolare disciplina alla quale sono sottoposti i finanziamenti dei soci.

E' previsto che il rimborso dei finanziamenti effettuati dai soci alla società sia **postergato** rispetto alla soddisfazione degli altri creditori, qualora il finanziamento sia stato concesso in una situazione di eccessivo **squilibrio** dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria nella quale sarebbe stato ragionevole un **conferimento** (art. 2467 c.c.).

Analoga disposizione non è prevista per la **Spa**, tranne che nel caso di debiti verso società che esercitano un'attività di direzione e coordinamento (art. 2497-quinquies).

Carlo Cortinovis
ccortinovis@fantozzieassociati.it

IRAP

Possibile rimborso per contrasto con il diritto comunitario

L'Irap sembra essere incompatibile con l'art. 33 della sesta direttiva CEE. In attesa della pronuncia della Corte di Giustizia, può essere opportuno presentare istanza per non perdere il diritto all'eventuale rimborso

1. La premessa

L'attento esame della struttura dell'Irap - introdotta dal d.lgs. 15.12.1997, n. 446 - ha condotto a ritenere che ci siano **fondati sospetti** che tale imposta sia in **contrasto** con il diritto comunitario. Al riguardo, occorre premettere che il **presupposto** della stessa (art. 2, d.lgs. n. 446/1997), corrisponde all'area delle "operazioni imponibili" (cioè, cessioni di beni e prestazioni di servizi) di cui all'art. 1, d.p.r. 26.10.1972, n. 633, istitutivo dell'Iva. Più in particolare, la base imponibile dell'Irap (art. 4, d.lgs. n. 446/1997), è determinata dal "**valore della produzione netta**" e pertanto corrisponde sostanzialmente al "**valore aggiunto**" oggetto di tassazione ai fini Iva.

Del resto, la Corte costituzionale - con la nota sentenza n. 156/2001 - ha autorevolmente ribadito che l'Irap, lungi dall'essere un'imposta sui redditi, individua, quale indice di capacità contributiva, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate di impresa e lavoro autonomo.

2. Il divieto di introdurre imposte o tasse che ostacolino l'applicazione dell'Iva

Chiarito che l'Irap è una imposta sul "valore aggiunto" - ossia sul valore netto "aggiunto" al prodotto a opera del produttore - detta imposta sembra essere in contrasto con l'art. 33 della sesta direttiva CEE, del 17.5.1977, n. 77/388/CEE, che contiene il **divieto** di introdurre «qualsiasi imposta, diritto e tassa che abbia il carattere di imposta sulla cifra di affari».

Tale norma, come interpretata dalla Corte di Giustizia, è diretta a vietare che gli Stati membri conservino o istituiscano imposte o tasse che abbiano l'effetto di danneggia-

re il funzionamento del sistema dell'Iva, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi ovvero colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'Iva.

Il divieto in esame, inoltre, è chiaro, preciso e incondizionato e, quindi, soddisfa le condizioni alle quali le disposizioni di una direttiva possono essere fatte valere dai singoli dinanzi ai giudici nazionali (cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, racc. I-2249, punto 18).

Pertanto, il d.lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'Irap, sembrerebbe in **contrasto con il suddetto divieto**; del resto, la questione in esame è già stata rimessa alla cognizione della Corte di Giustizia.

3. Istanza di rimborso

In tale contesto, per l'eventualità che l'Irap venga dichiarata in contrasto con il suddetto divieto, sarebbe da valutare l'**opportunità** di presentare un'**istanza** per non perdere il diritto all'eventuale rimborso di tale imposta.

Ciò in quanto, in materia Irap, l'istanza di rimborso può essere presentata, ex art. 38, d.p.r. 29.9.1973, n. 602 - a pena di decadenza - entro 48 mesi dalla data del versamento (cfr. ris. min. 31.3.2003, n. 80/E).

Pertanto, i contribuenti soggetti all'Irap hanno l'**onere** di presentare un'**istanza di rimborso**, concernente i periodi d'imposta per i quali non sia decorso il termine di decadenza di cui sopra, al fine di non precludersi la possibilità di beneficiare dell'eventuale pronuncia favorevole della Corte di Giustizia. L'**istanza** in questione dovrà essere presentata all'ufficio locale competente dell'Agenzia dell'entrate ovvero alla Regione, se quest'ultima, con propria legge regionale, abbia assunto la competenza diretta nella gestione del tributo.

In tale prospettiva, osserviamo che, in caso di **silenzio rifiuto** da parte dell'amministrazione, il contribuente avrebbe tempo **10 anni** per presentare l'eventuale ricorso in Commissione tributaria. In altre parole, potrebbe attendere tranquillamente l'esito della vicenda dinanzi alla Corte di Giustizia, senza perdere il diritto al rimborso per le annualità per le quali è stata presentata una tempestiva istanza di rimborso.

Nella diversa ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria dovesse negare il rimborso mediante un **atto espresso**, invece, il contribuente avrebbe l'onere di impugnarlo entro il termine di **60 giorni**, altrimenti il provvedi-

mento di diniego espresso diverrebbe inoppugnabile.

4. Altre ipotesi di istanze di rimborso ai fini Irap

Per completezza, segnaliamo, infine, altre questioni che possono dar luogo al diritto di rimborso dell'Irap eventualmente versata:

a) con specifico riguardo all'Irap versata da **banche, società finanziarie e assicurazioni**:

a.i) relativamente al **periodo d'imposta 2002**: le regioni Lombardia, Marche, Lazio e Sicilia hanno deliberato degli **incrementi** dell'aliquota Irap per i soggetti in questione. Detti incrementi sembrano essere incompatibili con i principi del d.lgs. n. 446/1997 e con la Costituzione. In tale contesto, l'art. 2, cc. 22 e 23, l. 24.12.2003, n. 350 (c.d. finanziaria 2004) ha disposto la salvaguardia degli interventi regionali non conformi alla legge statale. Tuttavia, vi sono valide ragioni (di ordine letterale e sistematico) per ritenere che il suddetto intervento normativo di salvaguardia non possa trovare applicazione agli incrementi delle aliquote Irap deliberate dalle regioni citate;

a.ii) relativamente ai **periodi d'imposta 2003 e 2004**: le regioni Veneto e Toscana hanno deliberato degli **incrementi** dell'aliquota Irap successivamente al 29 settembre 2002. Tale condotta sembra essere non in linea con l'art. 3, c. 1, let. a, l. 27.12.2002, n. 289 (c.d. finanziaria 2003), il quale ha disposto che le aliquote Irap deliberate successivamente al 29 settembre 2002 - e che non siano confermate di quelle relative al periodo d'imposta 2002 - siano **sospese** fino a quando non sia raggiunto un accordo in sede di conferenza unificata tra Stato, Regioni e enti locali. Tale sospensione è stata confermata anche dalla l. n. 350/2003 (c.d. finanziaria 2004) per il periodo d'imposta 2004;

b) con specifico riguardo all'Irap versata da **professionisti privi di organizzazione**: la Corte costituzionale, con la già citata sentenza n. 156/2001, pur ritenendo l'Irap in linea con i principi costituzionali, ha confermato che l'**assoggettamento all'Irap presuppone** la presenza di una **attività autonomamente organizzata** da parte del contribuente.

Il suddetto elemento organizzativo - secondo la consulta - è connaturato alla nozione stessa d'impresa, non anche, invece, all'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitudine.

Pertanto, in tutti i casi in cui sia ravvisabile un'attività professionale svolta in assenza di una "organizzazione di capitali o lavoro altrui", si è in presenza di una attività professionale svolta in assenza di organizzazione e, quindi, non soggetta a Irap per mancanza del presupposto oggettivo dell'imposta.

In tal caso, quindi, è possibile presentare un'istanza di rimborso per tutti i periodi d'imposta per i quali non sia decorso il termine di decadenza di cui al citato art. 38, d.p.r. n. 602/1973.

Giulio Chiarizia
gchiarizia@fantozzieassociati.it

FISCALITÀ EUROPEA

Accordi bilaterali UE-Svizzera: nuovo regime di esenzione per i dividendi tra società madre e figlia

L'Accordo con la Svizzera tende a creare un regime di esenzione per i dividendi pagati tra società residenti in Svizzera e società residenti in uno Stato membro dell'Unione europea al verificarsi delle condizioni richieste circa la soglia di partecipazione, periodo di detenzione della partecipazione e imponibilità sui redditi per le società interessate.

1. Premessa

Con la sottoscrizione degli accordi c.d. "bilaterali-bis" tra l'Unione europea e la Svizzera lo scorso 25 giugno, è divenuto definitivo il testo dell'Accordo sull'introduzione in Svizzera di misure equivalenti a quelle contenute nella direttiva 48/2003/EC sulla tassazione degli interessi percepiti da persone fisiche residenti dell'Unione europea.

A fronte di tale impegno della Confederazione, l'Accordo prevede all'art. 15 un regime di esenzione da ritenute al-

la fonte sui pagamenti di dividendi, interessi e canoni di provenienza di uno degli Stati contraenti analogo a quelli previsti dalle direttive 90/435/EC (direttiva "madre-figlia") e 49/2003/EC (direttiva "interessi e royalties").

Limitandosi a sintetizzare in questa sede quanto previsto in materia di dividendi, va ricordato che nella relazione di accompagnamento presentata dalla Commissione al Consiglio, allegata all'Accordo, viene chiarito che la delegazione Svizzera ha espressamente chiesto l'estensione alla Svizzera del regime previsto dalla citata direttiva. Tale precisazione dovrebbe essere di ausilio, in quanto "travaux préparatoire", nell'interpretazione dell'art. 15 dell'Accordo in situazioni di incertezza.

2. Ambito di applicazione

L'Accordo prevede che i dividendi corrisposti da società "figlie" a società "madri" residenti nell'altro Stato contraente non sono soggetti ad imposizione nello stato della fonte, al verificarsi delle seguenti condizioni:

- la società madre **detiene direttamente** almeno il 25% del capitale della società figlia, conservando tale partecipazione per un minimo di due anni;
- una delle due società ha il **domicilio fiscale** in uno Stato membro e l'altra società ha il domicilio fiscale in Svizzera;
- **nessuna** delle due società ha il **domicilio fiscale** in un paese terzo sulla base degli accordi contro la doppia imposizione stipulati con i paesi terzi;
- **entrambe** le società sono assoggettate alle imposte dirette sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni ed entrambe adottano la forma di società di capitali.

In estrema sintesi, vengono di seguito analizzati alcuni punti rilevanti dell'Accordo.

3. Società di capitali

L'Accordo prevede che per società svizzere si intendano società di capitali, quali le società anonime, società a responsabilità limitata, oppure società in accomandita per azioni.

Per le società europee non è invece elencata tassativamente la forma prevista ma si fa riferimento al criterio della "società di capitali". Curiosamente, nella versione inglese dell'Accordo si fa riferimento invece al criterio formale della "limited liability".

Accogliendo questa seconda definizione, fermo restando il criterio dell'assoggettamento ad imposizione, alcune tipologie associative prive della forma di società di capitali, ma che potrebbero tuttavia essere costituite da soci limitatamente responsabili per le obbligazioni contratte dalla società, potrebbero beneficiare delle disposizioni in commento.

4. Definizione di dividendi

Quanto alla definizione di dividendi, l'Accordo **non fornisce** una indicazione sulle modalità per la qualificazione degli stessi, rimanendo quindi presumibilmente valide sia (1) le ordinarie norme di diritto interno (2) sia, in considerazione delle finalità dell'Accordo, le norme previste dalla Direttiva madre – figlia.

5. Assoggettamento ad imposizione sui redditi per le società interessate

Circa il requisito dell'assoggettamento ai fini delle imposte sui redditi delle società coinvolte, si richiede che queste **non godano di esenzioni**. Tale requisito, è analogo a quanto previsto dall'art. 2 (c) della Direttiva "madre-figlia".

Tuttavia, a differenza di quanto previsto dalla Direttiva, l'Accordo **non** imporrebbe in capo alla società l'**obbligo** di **esentare** da tassazione il dividendo o di scomputare l'imposta sugli utili già assolta.

6. Coordinamento con i trattati contro la doppia imposizione

Sul punto si nota che restano impregiudicati gli accordi sulla doppia imposizione in vigore tra la Svizzera e gli stati membri che, al momento della conclusione dell'Accordo, prevedano un trattamento più favorevole dei pagamenti di dividendi.

Va notato tuttavia che non viene ammessa, né del resto esclusa, una eventuale applicazione congiunta delle norme stabilite nell'Accordo e nell'eventuale trattato contro la doppia imposizione.

7. Norme antielusive

L'Accordo fa **salva l'applicazione** delle disposizioni previste negli Stati contraenti al fine di prevenire frodi od abusi.

In tal senso potrebbe quindi risultare **applicabile** anche

la norma convenzionale circa la sussistenza in capo al percipiente della qualità di beneficiario effettivo.

Potrebbe inoltre porsi la questione, per i dividendi corrisposti a favore, o da società residenti in Italia, circa l'applicazione della norma anti-abuso introdotta con il recepimento della Direttiva "madre-figlia" (art. 27-bis, u.c., d.p.r. n. 600/1973).

8. Entrata in vigore

L'entrata in vigore dell'Accordo, secondo l'intesa intervenuta tra la Svizzera e l'Unione europea, al pari di quanto previsto in materia di tassazione del risparmio, è prevista per il **1 luglio 2005**.

Allo stato attuale il testo dell'Accordo lascia ampio spazio di interpretazione, è tuttavia atteso che il recepimento in diritto interno sarà accompagnato dai chiarimenti necessari.

Edward F. Greco
efgreco@fantozzieassociati.com

CREDITI D'IMPOSTA

Attestazione di esistenza del credito

E' possibile chiedere all'Agenzia delle entrate il rilascio di un'attestazione da cui risulti la certezza, la liquidità e la data indicativa di erogazione del rimborso del credito vantato nei confronti dell'erario.

1. Soggetti interessati

Nell'ambito della manovra finanziaria per il 2004 (art. 10, d.l. n. 269/2003) è stata introdotta la possibilità di chiedere all'Agenzia delle entrate l'attestazione dei crediti d'imposta vantati nei confronti dell'amministrazione per tutti coloro che sono titolari del c.d. **conto fiscale** (vale a dire coloro che sono titolari di partita iva).

La circolare esplicativa (c.m. 3.3.2004 n. 9/E) ha precisato che "è necessario che il conto fiscale risulti aperto alla data di presentazione della richiesta" di attestazione.

2. Oggetto dell'attestazione

L'attestazione in oggetto riguarda tutti i crediti relativi alle imposte che vengono rimborsate dal Concessionario della riscossione mediante conto fiscale e quindi **Irpef, Irpeg, Ilor, Iva**, nonché **imposte sostitutive e ritenute alla fonte** sorti a partire dal 1° gennaio 1994 (periodo a decorrere dal quale è entrato in funzione l'istituto del conto fiscale).

Tuttavia, la norma specifica che l'attestazione può riguardare anche somme rimborsabili con modalità diverse dal conto fiscale e quindi può riguardare anche crediti relativi all'**imposta di registro**, all'**imposta di successione e donazione**, alle **imposte ipotecarie e catastali**, all'**imposta sulle assicurazioni** e all'**imposta di bollo**.

Come evidenziato nella relazione illustrativa, la norma "intende fornire ai soggetti titolari di un credito di imposta assicurazioni circa il diritto al rimborso e indicativamente, sui tempi in cui lo stesso sarà effettuato".

3. Certezza e liquidità del credito

L'Amministrazione finanziaria attesta la **certezza** (vale a dire la determinazione del titolare e l'oggetto del medesimo), la **liquidità** (vale a dire l'entità dell'ammontare) del credito d'imposta, la **data indicativa di erogazione**, ma **non** la relativa **esigibilità** (e quindi l'immediata possibilità di poter chiedere il pagamento).

Infatti, in sede di conversione del d.l. n. 269/2003, è stata **eliminata** dall'originaria versione l'indicazione in merito all'**esigibilità** del credito, precisando che l'attestazione non è utilizzabile nei procedimenti di esecuzione o di ingiunzione previsti dagli artt. 633 e 634 c.p.c.

Pertanto, il rilascio dell'attestazione non comporta un'accelerazione del rimborso, né tanto meno la possibilità di un suo utilizzo ai fini di un processo esecutivo nei confronti dell'erario, non costituendo prova scritta ai sensi dell'articolo 633 c.p.c.

Infatti, pur valendo di per sé come **riconoscimento di debito** da parte dell'Amministrazione finanziaria, non possiede gli effetti propri dell'istituto civilistico di cui all'art. 1988 c.c. ("Promessa di pagamento e ricognizione di debito"), idoneo di per sé a fungere da presupposto (quale

prova scritta ai sensi dell'art. 634 c.p.c.) per l'ottenimento del decreto ingiuntivo nell'ambito del processo di esecuzione.

4. Possibili ambiti di applicazione

L'attestazione potrebbe essere utile, in generale, per avvalorare la relativa **iscrizione contabile** del credito tributario nello stato patrimoniale (in base alla riforma del diritto societario l'iscrizione deve avvenire nell'attivo circolante, nella voce di nuova istituzione che è la CII, 4-bis). Potrebbe anche essere utilizzata nell'ambito di **operazioni straordinarie** che richiedono l'asseverazione di una perizia di stima, come nel **conferimento di azienda** ai sensi dell'articolo 2343 c.c. ovvero nell'ambito delle **procedure concorsuali**, in quanto l'attestazione può confortare il curatore nell'inserimento del credito nell'attivo fallimentare.

Inoltre, potrebbe risultare utile nell'ambito delle operazioni di acquisizione di **partecipazioni societarie**, al fine di supportare la valutazione dei crediti d'imposta di cui è titolare la società acquisenda.

Resta, infine, da verificare la possibilità che la certificazione possa essere **scontata** dalle Banche soprattutto dopo che la legge di conversione del d.l. n. 269/2003 ha escluso l'indicazione dell'esigibilità dei crediti in essa attestati.

Leonardo Laviola
llaviola@fantozzieassociati.it



IRES

Il leasing di terreni e di azioni secondo l'Amministrazione

Per l'Amministrazione finanziaria i canoni corrisposti su contratti di leasing di terreni o azioni non sarebbero deducibili, al fine di assicurare la neutralità fiscale tra acquisto dei beni in proprietà e acquisto a mezzo di leasing.

1. Premessa

Due recenti risoluzioni hanno avuto come oggetto il trattamento tributario dei canoni corrisposti a fronte di contratti di leasing conclusi:

- per l'acquisizione di un **terreno** (ris. 23.2.2004, n. 19/E) e
- per l'acquisizione di una partecipazione **azionaria** (ris. 10.5.2004, n. 69/E).

Comune a tali risoluzioni è la considerazione dell'**Amministrazione finanziaria** secondo la quale, nel nostro ordinamento tributario, vigerebbe un principio finalizzato ad assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprietà e in leasing (v. anche relazione ministeriale al d.l. 28.12.1989, n. 414, recante modifiche al c. 8 dell'art. 67 del dpr n. 917/1986 ante riforma).

2. Risoluzione 23.2.2004, n. 19/E

Nella prima risoluzione la fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria attiene all'acquisizione, mediante un contratto di leasing, di un **terreno** edificabile su cui installare successivamente un impianto specifico senza la realizzazione di alcuna opera edilizia. Su tale questione l'Agenzia si è espressa come segue:

- il trattamento fiscale dei canoni derivanti da un contratto di leasing per l'acquisizione di un terreno dovrebbe essere **equivalente** a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisto di un terreno a titolo di proprietà;
- gli stessi principi contabili internazionali - IAS n. 17 - consentirebbero al locatario la possibilità di effettuare l'ammortamento contabile dei beni acquisiti con un contratto di locazione finanziaria e di ripartire i cano-

ni di leasing tra costi finanziari e riduzione delle passività residue (metodo di contabilizzazione cosiddetto "finanziario");

- i terreni, ancorché assolvano la funzione di bene strumentale, non sarebbero ammortizzabili in quanto a vita illimitata (la tabella dei coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali non prevederebbe la possibilità di ammortizzare i terreni salvo nel caso in cui essi siano adibiti a piste, moli, linee ferrate ed autostrade);
- così come **non** sarebbero ammesse in deduzione dal reddito d'impresa le quote di **ammortamento** di un terreno strumentale, **non** sarebbero deducibili i **canoni** di locazione finanziaria relativi ad un terreno acquisito in leasing; sarebbe invece deducibile ai fini Ires la quota parte costituita dagli interessi passivi impliciti relativi al contratto di leasing.

3. Risoluzione 10.5.2004, n. 69/E

La seconda risoluzione ministeriale in commento riguarda un contratto di leasing finanziario stipulato per l'acquisizione di una partecipazione **azionaria**. Su tale argomento l'Agenzia si è espressa come segue:

- il contratto di leasing azionario sarebbe un contratto **atipico** di finanziamento, riconducibile allo schema negoziale del leasing finanziario con la peculiarità di avere per oggetto valori mobiliari;
- la normativa tributaria disciplinerebbe il trattamento dei beni concessi in leasing, ammettendo la deduzione dei canoni da parte dell'impresa conduttrice a determinate condizioni temporali, riflettendo in tal modo la volontà espressa dal legislatore di assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria **neutralità** fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprietà e in leasing;
- in considerazione del suddetto principio di equivalenza, con riguardo alle azioni, queste non sarebbero annoverate tra i beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 2426 del c.c., in quanto non soggette a obsolescenza. L'unica possibilità di ammortizzare una parte del costo sostenuto per l'acquisto diretto di una partecipazione risulterebbe proprio nell'ipotesi in cui tale costo, riferito alla partecipazione in un'impresa controllata o collegata iscritta per la prima volta in bilancio in base al metodo del patrimonio netto, incorpori l'avviamento e il

maggior valore attuale (rispetto al valore iscritto in bilancio) dei beni strumentali della partecipata. L'ammortamento in parola, ammesso civilisticamente solo al verificarsi di particolari condizioni e nei limiti in cui l'eccedenza del costo di acquisto della partecipazione (rispetto alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata) sia attribuibile all'avviamento e ai beni ammortizzabili, sarebbe comunque indeducibile fiscalmente (cfr. art. 101, c. 3 del vigente dpr n. 917/1986);

- le partecipazioni, **non** essendo qualificabili come beni strumentali, non sarebbero passibili di **ammortamento** e non sarebbero menzionate nel decreto ministeriale 31.12.1988 tra i beni idonei ad essere sottoposti alla procedura di ammortamento, stabilita in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. Né sarebbe prevista, con riferimento a tale tipologia di beni, una specifica disposizione che ne preveda la deducibilità delle quote di ammortamento, come avverrebbe invece per i beni immateriali quali brevetti, opere dell'ingegno, marchi d'impresa, diritti di concessione e simili. In definitiva, la perdita di valore occasionalmente subita dalle azioni potrebbe essere soltanto il risultato di un processo di valutazione che non solo sarebbe soggetto ad una diver-

sa disciplina ma che, a seguito della recente riforma tributaria, non godrebbe neppure di riconoscimento fiscale;

- considerato che non sarebbe ammesso l'ammortamento fiscale del costo sostenuto per l'acquisto diretto di azioni, coerentemente **non** potrebbero ritenersi deducibili, ai sensi dell'art. 102, c. 7, del vigente dpr n. 917/1986, i **canoni** corrisposti alla società concedente in forza di un contratto di leasing azionario. Rimarrebbero tuttavia deducibili ai fini Ires le quote dei canoni imputabili ad **interessi** passivi.

Le risoluzioni risultano di interesse in quanto è la prima volta che l'Amministrazione prende posizione sul tema.

Le conclusioni dovranno tuttavia essere oggetto di valutazione, in quanto esse finiscono col **discriminare** il trattamento fiscale dei costi connessi alle operazioni di leasing in base al **tipo di bene** oggetto dello stesso (discriminazione peraltro non espressamente prevista a livello normativo) con l'effetto di determinare una deroga al principio per cui i costi derivanti da rapporti contrattuali della medesima natura dovrebbero essere soggetti al medesimo regime tributario.

Guido Arie Petraroli
gpetraroli@fantozzieassociati.it

AGGIORNAMENTI (maggio - luglio 2004)

RIFORMA IRES

1. Decreto attuativo del consolidato nazionale; opzione entro il 29 ottobre 2004

Con decreto del 9.6.2004 sono state regolamentate le modalità di applicazione del nuovo regime fiscale del cd. **consolidato** nazionale, introdotto dalla riforma fiscale e disciplinato dagli artt. 117 e ss. del dpr n. 917/1986.

Per consentire, inoltre, agli interessati una migliore valutazione delle conseguenze connesse al passaggio al nuovo sistema di tassazione di gruppo, con decreto del 10.6.2004 è stato **differito**, per il primo periodo di applicazione, il termine per la comunicazione dell'opzione. Le società di un gruppo, dunque, che intendano aderire al nuovo regime hanno tempo fino al **29 ottobre 2004** per provvedere alla prescritta comunicazione. In via ordinaria, il termine per l'opzione è il sesto mese del primo esercizio del periodo triennale per il quale la tassazione consolidata è applicata.

(decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 9.6.2004; decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 10.6.2004) (gcs)

2. Decreto attuativo del regime di tassazione per trasparenza

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con il decreto 23.10.2004 ha disciplinato le modalità di applicazione del nuovo regime di tassazione per **trasparenza** nell'ambito delle società di capitali di cui agli articoli 115 e 116 del dpr n. 917/1986.

Si ricorda che tramite l'opzione per la trasparenza deve essere comunicata entro il primo degli esercizi sociali del triennio per il quale essa è applicata.

(decreto del Ministero del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23.4.2004) (gcs)

3. Rilasciate due circolari esplicative

A sei mesi dall'entrata in vigore del d. lgs. n. 344/2003 che

ha riscritto il testo unico delle imposte sui redditi, l'Agenzia delle Entrate in data **16 giugno 2004** ha rilasciato **due circolari** esplicative in merito. Con la **prima** circolare, la n. 25/E, vengono illustrate le linee principali della riforma riservando uno specifico approfondimento ai **principi ispiratori** ed alla nuova struttura organizzativa del novellato testo unico. Vengono, inoltre, sommariamente descritti i singoli istituti introdotti dal decreto delegato quali, ad esempio, la *participation exemption*, il *pro rata* patrimoniale, il consolidato domestico e mondiale, la trasparenza, etc. La **seconda** circolare, la n. 26/E si occupa specificamente del nuovo regime dei **dividendi**. In essa l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni in merito al trattamento fiscale da riservare agli utili ed ai proventi ad essi equiparati, agli strumenti finanziari partecipativi, ai proventi da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza. Vengono inoltre esemplificate le modalità di trattamento degli utili di **fonte estera** e fornite indicazioni in merito alle modalità di applicazione delle **ritenute** di cui agli artt. 27, 27-bis e 27-ter del dpr n. 600/1973.

(Agenzia delle Entrate, circ. 16.6.2004, nn. 25/E e 26/E) (gcs)

IRES

4. Nuovi codici tributo per i primi versamenti dell'Ires

Al fine di consentire il versamento delle imposte dovute a titolo di **Ires**, l'Agenzia delle entrate ha approvato 4 nuovi **codici tributo**. I nuovi codici sono i seguenti:

- **2001** 1° acconto Ires
- **2002** 2° acconto Ires (o acconto in un'unica soluzione)
- **2003** Saldo Ires
- **8918** Sanzione pecuniaria Ires

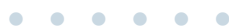
È stato inoltre confermato il codice tributo 1668 per il versamento degli interessi in caso di pagamento in forma rateale.

Si ricorda che la sostituzione dell'Ires all'Irpeg interessa le società e gli enti non commerciali con riferimento ai periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004.

I nuovi codici tributo, quindi, **non dovranno essere utilizzati** per i versamenti effettuati da parte dei soggetti per cui la sostituzione dell'Ires all'Irpeg non ha ancora trovato applicazione, con l'effetto che quest'ultimi dovranno utilizzare ancora i **vecchi** codici tributo **Irpeg**.

(ris. 27.4.2004 n. 76)

(fnu)



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

5. In vigore la Convenzione Italia-Georgia per evitare la doppia imposizione sui redditi

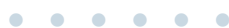
Per effetto dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica, è entrata in vigore la convenzione tra **Italia e Georgia** per evitare le **doppie imposizioni** in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali.

Il testo della convenzione, firmata il 31 ottobre 2000, è ispirato alle altre analoghe convenzioni ad oggi in vigore tra Italia e diversi paesi terzi, finalizzate ad evitare fenomeni di c.d. doppia imposizione internazionale.

La convenzione è entrata in vigore il **19 febbraio 2004**.

(l. 11.7.2003, n. 205; Comunicato Min. Economia 10.5.2004)

(fnu)



CONDONI TRIBUTARI

6. Riepilogo delle scadenze per i versamenti rateizzati

Il termine per aderire alle forme di definizione fiscale così come **riaperte** ed **estese** al periodo d'imposta 2002 rispettivamente dal d.l. n. 269/2003 e dalla l. n. 350/2003 è scaduto il **16 aprile 2004**. Per coloro che si sono avvalsi della rateizzazione restano, tuttavia, pendenti le **scadenze** per il

versamento delle **rate successive** all'importo dovuto e versato entro la predetta data a titolo di adesione.

Pertanto, per coloro che, successivamente alla data di entrata in vigore (2 ottobre 2003) del d.l. n. 269/2003, hanno aderito alle definizioni previste dagli artt. 7 (concordato), 8 (dichiarazione integrativa), 9 (definizione automatica, cd. "tombale"), 9-bis (omessi o ritardati versamenti), 15 (liti potenziali) della l. n. 289/2002, sono dovute entro il **20 luglio 2004** ed il **18 ottobre 2004** rispettivamente la **prima** e la **seconda rata**, aumentate degli **interessi legali** calcolati a decorrere dal **17 ottobre 2003**.

Le predette **scadenze** valgono anche per coloro che hanno esteso il condono previsto dagli artt. 7 (concordato), 8 (dichiarazione integrativa) 9 (definizione automatica, cd. "tombale") al **periodo d'imposta 2002**, così come previsto dall'art. 2, co. 44 della l. n. 350/2003, nonché per coloro che hanno aderito al condono previsto dall'art. 15 (liti potenziali) ma limitatamente agli atti relativi al periodo d'imposta 2002 e per i quali alla data di entrata in vigore (1 gennaio 2003) della l. n. 350/2003 non erano ancora scaduti i termini per poter proporre impugnazione. In questi casi, ferme restando le scadenze delle rate, gli **interessi** devono essere calcolati a decorrere dal **17 aprile 2004**.

Entro il **27 dicembre 2004** è dovuta, invece, la terza ed **ultima rata** per coloro che hanno aderito alla definizione degli **omessi** o **tardivi versamenti** prevista dall'art. 9-bis. Anche in questo caso vi è un termine differente a partire dal quale gli **interessi** devono essere calcolati: dal **17 ottobre 2003** per coloro che hanno aderito alla sanatoria dopo l'entrata in vigore (2 ottobre 2003) del d.l. n. 269/2003 ovvero dal **17 aprile 2004** per coloro che hanno aderito alla sanatoria con riferimento alle imposte e alle ritenute dovute alla data di entrata in vigore (1 gennaio 2004) della l. n. 350/2003.

Si ricorda, infine, che per coloro che hanno aderito alla sanatoria prevista dall'art. 16 (liti pendenti) le somme dovute potevano essere rateizzate in **6 rate trimestrali** di pari importo ovvero in **12 rate trimestrali** se queste superavano l'importo di € 50.000. In entrambi i casi la **scadenza** delle **rate** e i relativi **interessi** devono essere calcolati a partire dal **17 aprile 2004**.

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

(II)



INTRASTAT E VERSAMENTI

7. Proroga dei termini scadenti in agosto

È stata resa definitiva (cfr. d.p.c.m. 9.7.2004) la proroga del termine per la presentazione dei modelli **Intrastat** da presentare in agosto (e relativi al mese di luglio) che viene differita al **6 settembre** di ogni anno (la naturale scadenza sarebbe stata il 20 agosto).

Si precisa che il nuovo termine riguarda i cd. **contribuenti mensili**, vale a dire coloro che nell'anno precedente hanno realizzato cessioni intracomunitarie per oltre 200.000 euro, nonché coloro che hanno realizzato o presumono di realizzare acquisti intracomunitari per più di 150.000 euro e coloro che effettuano cessioni di beni verso la Repubblica di San Marino per oltre 200.000 euro.

Resta, invece, provvisoria anche quest'anno la proroga (cfr. d.p.c.m. 14.7.2004) dei termini per tutti quei versamenti dovuti tra il 1° e il 20 di agosto da effettuarsi con il **mod. F24**. La proroga è stata fissata al **20 agosto** e, come negli anni precedenti, ne restano **esclusi** i versamenti da effettuarsi con **mod. F23** e quelli relativi alle **accise**.

(D.p.c.m. 9.7.2004 e d.p.c.m. 14.7.2004) (II)

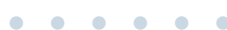
INPS

8. Prestazioni occasionali – Contribuzione solo per la parte eccedente 5.000 euro

L'Inps ha fornito chiarimenti ulteriori in merito al trattamento contributivo applicabile alle cc.dd. prestazioni occasionali di cui all'art. 61, c. 2 del d. lgs. n. 276/2003 (legge Biagi). Si ricorda che per prestazioni occasionali s'intendono quelle di durata complessiva non superiore a **30 giorni** nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno non sia superiore a 5 mila euro.

Con la circolare in questione è stato precisato che il reddito di **euro 5.000** costituisce una fascia di esenzione e che in caso di superamento di detta fascia i contributi sono dovuti **esclusivamente** sulla quota di reddito **eccedente**.

(Inps, circ. 6.7.2004, n. 103) (gcs)



BANCHE ED ENTI FINANZIARI

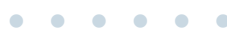
9. Modifiche alla base imponibile Irap

Dalla base imponibile Irap delle Banche ed Enti finanziari (di cui all'art. 1, d.lgs. n. 87/1992) sono state escluse le **riprese** (positive) e le **rettifiche** (negative) di valore su **crediti** verso la clientela (lett. e ed n., art. 6, d.lgs. n. 446/1997). La modifica, nel caso in cui le rettifiche siano maggiori delle riprese, produrrà l'effetto di un aggravio dell'Irap dovuta. La disposizione si applica dal periodo d'imposta in corso al **12.7.2004**.

L'acconto per il periodo d'imposta di prima applicazione della modifica (generalmente il 2004) deve essere **rideterminato** ricalcolando l'Irap teorica dell'anno precedente applicando la modifica.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 10.9.2004 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 2, c. 2 e 3, d.l. 12.7.2004, n. 168) (II)



ASSICURAZIONI

10. Incremento allo 0,30% della tassazione delle riserve ramo vita

E' stata incrementata allo 0,30% (dallo 0,20%) l'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio delle imprese di assicurazione.

E' inoltre consentito recuperare dall'anno 2007, in compensazione, le eventuali eccedenze di imposta complessivamente versata rispetto alle ritenute ed alle imposte applicabili su quanto liquidato ai beneficiari dei contratti di assicurazione.

La modifica si applica dal periodo d'imposta in corso al **31.12.2004**.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 10.9.2004 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 2, c. 1, d.l. 12.7.2004, n. 168) (II)

11. Chiarimento sul concetto di "attività ausiliaria" ai fini dell'esenzione IVA per le prestazioni di servizi resi infragruppo

Con due diverse risoluzioni, l'Agenzia delle entrate ha provveduto a chiarire il significato che, ai fini dell'esenzione IVA prevista dall'art. 6, comma 3, della l. n. 133/1999, è da attribuirsi all'espressione "attività di carattere ausiliario" di cui all'art. 59 del d. lgs. 385/1993. In particolare, si ricorda che l'art. 6 della l. n. 133/1999 prevede che sono esenti da IVA le prestazioni di servizi aventi carattere ausiliario rispetto alle attività proprie esercitate dalle società del **gruppo assicurativo**, qualora rese tra società appartenenti allo stesso gruppo assicurativo.

Con la **prima** delle due risoluzioni citate, l'Amministrazione, riconoscendo l'inesistenza di una precisa definizione normativa per le attività assicurative di carattere ausiliario, nonché sulla base di quello che è il normale ciclo economico della attività assicurativa in generale, aveva ritenuto come **non meritevoli dell'esenzione** in esame una serie di attività esercitate da società appartenenti al gruppo assicurativo interpellante, in quanto ritenute non di carattere ausiliario.

Con la **seconda** risoluzione, a parziale rettifica della precedente pronuncia, l'Amministrazione ha ritenuto opportuno interessare della questione l'ISVAP la quale ha contribuito a meglio chiarire quali delle attività normalmente esercitate da un gruppo assicurativo possono considerarsi di carattere ausiliario, precisando, in particolare, che le attività di **accertamento del danno e di liquidazione del risarcimento** hanno natura ausiliaria.

(Agenzia delle entrate, ris. 8.2.2004 n. 6 e ris. 9.7.2004, n. 90/E)
(fmu)

sizione si applica dal periodo d'imposta in corso al 12.7.2004.

L'acconto per il periodo d'imposta di prima applicazione della modifica deve essere **rideterminato** applicando l'aliquota del 25 %.

La disposizione deve essere convertita in legge entro il 10.9.2004 ed è quindi suscettibile di modificazioni.

(art. 2, cc. 4 e 5, d.l. 12.7.2004, n. 168) (cc)

22 luglio 2004

FONDAZIONI BANCARIE

12. Incremento al 33 % dell'aliquota Ires

E' stata abrogata la riduzione alla **metà** dell'aliquota Ires per le Fondazioni bancarie ricadenti nella previsione dell'art. 12, c. 1 d.lgs. 17.5.1999, n. 153, con l'effetto che alle stesse trova applicazione l'aliquota **ordinaria** del 33 %. La dispo-

FANTOZZI & ASSOCIATI

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

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

Le considerazioni svolte non possono essere complete.

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

Novità Fiscali

FANTOZZI & ASSOCIATI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Novità Fiscali

AGGIORNAMENTI E APPROFONDIMENTI

www.fantozzieassociati.com

Roma

Via Sicilia, 66 - 00187 ROMA

Tel. +39 06 4200611 - Fax +39 06 42011976 - studiorm@fantozzieassociati.it

Milano

Via Privata Maria Teresa, 11 - 20123 MILANO

Tel. +39 02 7260591 - Fax +39 02 72605950 - studiomi@fantozzieassociati.it

Bologna

Via Farini, 10 - 40124 BOLOGNA

Tel. +39 051 27771 - Fax +39 051 277733 - studiobo@fantozzieassociati.it

Lugano

Via Canonica, 14 - 6900 LUGANO (CH)

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