

CIRCOLARE N. 3
20 GENNAIO 2005

La Legge Finanziaria per il 2005

© Copyright 2005 Acerbi & Associati®

La L. 30 dicembre 2004 n. 311 – Legge Finanziaria per il 2005 –, entrata in vigore il 1 gennaio 2005, si compone di un unico articolo composto di un ben 572 commi (ogni commento sulla tecnica legislativa utilizzata – effetto del ricorso alla fiducia – e sul rispetto verso chi le norme deve poi applicarle appare superfluo), dei quali commenteremo di seguito le disposizioni di natura fiscale di maggior interesse per la nostra clientela.

La Legge finanziaria oltre a prevedere la riforma dell'I.R.PE.F. (nuove aliquote e deduzioni per familiari a carico) e l'introduzione dell'istituto della Pianificazione Fiscale Concordata ("PFC"), contiene importanti disposizioni in materia di lotta all'evasione dei redditi di natura immobiliare e dell'I.V.A., in materia di affrancamento di partecipazioni e terreni ed in materia di affrancamento delle riserve in sospensione di imposta.

1.- AUMENTO DELLE IMPOSTE FISSE DI REGISTRO, DI BOLLO E DI ALTRE IMPOSTE D'ATTO

(Art. 1, comma 300)

Viene disposto un aggiornamento degli importi fissi di taluni prelievi: l'imposta di registro, la tassa di concessione governativa, l'imposta di bollo, l'imposta ipotecaria e catastale, alcune tasse ipotecarie e diritti speciali

L'aggiornamento sarà attuato con decreto, non avente natura regolamentare, del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 31 gennaio 2005.

2.- AUMENTO DEGLI ACCONTI I.R.PE.F. ED I.R.E.S.

(Art. 1, comma 301)

A decorrere dal periodo d'imposta 2006, la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è fissata al 99%, mentre quella dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società è fissata al 100%.

Si ricorda che, per effetto delle disposizioni di cui all'art. 4 comma 1 lett. n) del D.Lgs. 12 dicembre 2003 n. 344, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2005, ai soli fini dell'imposta sul reddito delle società (I.R.E.S.), la misura dell'acconto è aumentata dal 99% al 102,5%.

Misura degli acconti per il 2005

misura del 98% per persone fisiche e società di persone:
- le persone fisiche devono l'acconto per l'anno 2005 nella misura del 98% per l'I.R.E. (ex Irpef) e per l'I.R.A.P.
- le società di persone e gli studi associati devono l'acconto 2005 per l'I.R.A.P. nella misura del 98%
misura del 102,5% per l'I.R.E.S. delle società di capitali ed altri soggetti I.R.E.S.:
- l'acconto I.R.E.S. per il 2005 è fissato nella misura del 102,5%
- i contribuenti I.R.E.S. devono versare l'acconto I.R.A.P. per l'anno 2005 nella misura del 99%

Misura degli acconti per il 2006

misura del 99% per persone fisiche e società di persone:
- le persone fisiche devono l'acconto per l'anno 2006 nella misura del 99% per l'I.R.E. (ex Irpef) e per l'I.R.A.P.
- le società di persone e gli studi associati devono l'acconto 2006 per l'I.R.A.P. nella misura del 99%
misura del 100% per società di capitali ed altri soggetti I.R.E.S.:
- i contribuenti I.R.E.S. devono versare l'acconto I.R.E.S. ed I.R.A.P. per l'anno 2006 nella misura del 100%

3.- DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMMOBILI – CONTRASTO ALL'EVASIONE

La legge finanziaria per il 2005 contiene numerose misure relative agli immobili.

3.1. Integrazione degli atti per i quali è previsto l'obbligo di indicazione del codice fiscale

(Art. 1, commi da 332 a 334)

E' obbligatorio indicare il codice fiscale sui seguenti documenti:

- permessi di costruzione o altro atto di assenso, comunque denominato, in materia di attività edilizia;
- denunce di inizio attività (*Dia*) presentate allo sportello unico comunale per l'edilizia.

I dati e le notizie relativi ai predetti atti sono comunicati dagli uffici pubblici all'anagrafe tributaria.

L'indicazione del codice fiscale è obbligatoria inoltre, oltre che per i contratti di somministrazione di energia elettrica (già previsto), anche per i contratti di somministrazione di:

- servizi idrici;
- gas.

Le aziende, gli istituti, gli enti e le società che erogano i servizi devono comunicare all'anagrafe tributaria i dati e le notizie riguardanti tali contratti insieme ai dati catastali identificativi dell'immobile presso cui è attivata l'utenza.

Questi ultimi dati catastali saranno acquisiti per i nuovi contratti stipulati a decorrere dal 1 aprile 2005. Per i contratti in essere i dati catastali saranno richiesti in occasione del rinnovo o della modificazione del contratto.

3.2 Revisione delle rendite catastali e aggiornamento della banca dati catastali

(Art. 1, commi da 335 a 339)

I comuni devono richiedere all'Agenzia del territorio la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale - ai fini della applicazione dell'*ICI* - si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali.

Gli stessi comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto, ovvero, la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, **richiedono ai proprietari dell'immobile la presentazione di atti di aggiornamento.**

Qualora i soggetti interessati non ottemperino alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico del contribuente, all'iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate.

Le rendite catastali, dichiarate o comunque attribuite, produrranno effetto fiscale a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero in assenza della suddetta indicazione dal 1 gennaio dell'anno di notifica della richiesta del comune.

Le modalità per rendere operative le disposizioni sopra illustrate saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia del Territorio.

Gli importi della sanzione minima e massima per la mancata richiesta di iscrizione al catasto degli immobili sono aumentati, e fissati rispettivamente a 258 euro ed a 2.066 euro.

3.3. Definizione interpretativa di "fabbricati e costruzioni stabili" ai fini catastali (Art. 1, comma 540)

La disciplina sulla formazione del nuovo catasto edilizio urbano fornisce, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, la definizione di immobili urbani, in questi termini:

"Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali.

Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo" (art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652).

La legge finanziaria, con disposizione interpretativa e quindi con effetto retroattivo, stabilisce che "i fabbricati e le costruzioni stabili" sono 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"*.

Pertanto, **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 fisicamente non incorporati al suolo.**

3.4. Superficie di riferimento delle unità immobiliari ai fini della TARSU (Art. 1, comma 340)

Dal 1 gennaio 2005, per le unità immobiliari di proprietà privata a destinazione ordinaria, censite nel catasto edilizio urbano, **la superficie di riferimento ai fini dell'applicazione della TARSU non può essere inferiore all'80% della superficie catastale.**

Per gli immobili già denunciati, il comune modifica d'ufficio le superfici dichiarate che siano inferiori alla quota prevista, a seguito di incrocio dei dati comunali, comprensivi della toponomastica, con quelli dell'Agenzia del territorio. Di ciò è data comunicazione al contribuente.

Nel caso in cui manchino i dati necessari per quantificare la superficie, il comune invita i soggetti privati intestatari catastali a presentare la planimetria catastale agli uffici del Territorio.

3.5. Lotta all'evasione sulle locazioni (Art. 1, commi da 341 a 346)

Per scoraggiare la diffusa pratica dei contratti di locazione non registrati, la Finanziaria 2005 prevede una pluralità di strumenti: un sistema di presunzioni per l'accertamento dell'esistenza di rapporti locativi, la previsione della nullità delle locazioni per le quali sia stata omessa la registrazione e nuovi obblighi di comunicazione per le agenzie immobiliari.

Ai fini civilistici quindi, **i contratti di locazione, ed in genere tutti i contratti che costituiscono diritti di godimento, sono nulli se non registrati.** Ne consegue che la registrazione del contratto (che è un adempimento di carattere fiscale) viene elevata a condizione di validità dello stesso, con la conseguenza che l'omissione non sarà più solo

sanzionata sotto il profilo tributario ma si tradurrà in una causa di nullità stabilita dalla legge ai sensi dell'art. 1418 ultimo comma del codice civile.

Sotto il profilo tributario, **l'accertamento fiscale è escluso** (cd. "valutazione automatica delle locazioni"):

– ai fini dell'imposta di registro, se il canone di locazione dichiarato è almeno pari al 10% del valore catastale dell'immobile [pari, per i fabbricati, al reddito risultante in catasto, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, 5%, e moltiplicato per 100 – ovvero moltiplicato per 34 (fabbricati C/1, negozi, ed E) o per 50 (fabbricati A/10, uffici, e D, opifici)];

– ai fini delle imposte sul reddito, se il reddito del fabbricato è dichiarato nella misura corrispondente al canone di locazione risultante dal contratto, ridotto del 15%, ovvero, se superiore, nella misura corrispondente al 10% del valore catastale dell'immobile (come sopra determinato).

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, nel caso in cui sia stata omessa la registrazione del contratto di locazione di immobili, si presume, salvo documentata prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi di imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso.

Per la determinazione del reddito, l'importo del canone è presunto nella misura del 10% del valore catastale dell'immobile (come sopra determinato).

E' opportuno evidenziare che le nuove disposizioni in materia di cd. "valutazione automatica delle locazioni" non si applicano alle locazioni soggette ad IVA.

Inoltre, per espressa previsione di legge, il criterio di valutazione automatica delle locazioni non si applica ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati o rinnovati ai sensi della L. n. 431/1998 ("Disciplina delle locazioni"). Ciò comporta che il sistema automatico avrà un ambito applicativo ristretto potendo essere riferito alle sole locazioni aventi ad oggetto abitazioni di tipo turistico e alloggi destinati a soddisfare esigenze abitative di natura transitoria (affitti a studenti).

In relazione, invece, all'obbligo imposto a chiunque ceda la proprietà o il godimento di un fabbricato di dare **comunicazione all'autorità locale di pubblica sicurezza** – entro 48 ore – dei dati riguardanti l'ubicazione dell'immobile, nonché le generalità della controparte (acquirente o locatario) (art. 12 del D.L. 21 marzo 1978 n. 59), è disposto che:

– il modello di comunicazione, approvato per decreto, vada inoltrato all'Agenzia delle Entrate in via telematica;

– la comunicazione possa essere effettuata anche per il tramite degli intermediari incaricati (chi esercita abitualmente attività nel settore immobiliare) e per il tramite degli uffici dell'Agenzia;

– l'Agenzia comunichi i dati relativi al Ministero dell'interno;

– la registrazione dell'atto di cessione o locazione vale anche come adempimento dell'obbligo di comunicazione;

– l'obbligo di comunicazione è esteso agli intermediari immobiliari.

Alla prima violazione dell'obbligo di comunicazione si applica una sanzione amministrativa da un minimo di 103,29 euro ad un massimo di 1.549,37 euro. In caso di seconda violazione, su segnalazione dell'Agenzia delle Entrate, il sindaco del comune in cui operano gli intermediari immobiliari disporrà infatti la sospensione per un mese della loro attività.

4.- RIDUZIONE DELL'I.R.A.P.

Sono state introdotte importanti misure finalizzate alla riduzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive. Le misure si concretizzano nel riconoscimento di talune deduzioni fiscali dalla base imponibile di detta imposta.

4.1. Deduzione dei costi per il personale addetto alla ricerca ed allo sviluppo (Art. 1, commi 347, lett. a) e b), e 348)

A decorrere dal 2005, per tutti i contribuenti IRAP, ad eccezione delle pubbliche amministrazioni, **dalla base imponibile IRAP potranno essere dedotti i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca ed allo sviluppo.**

La deduzione è consentita a condizione che la effettività di detti costi sia attestata dal presidente del collegio sindacale della società o ente contribuente, ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista che sia iscritto nel registro dei revisori dei conti e nell'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale.

L'attestazione è eseguita nelle forme previste dall'art. 13 comma 2 del D.L. 28 marzo 1997 n. 79, conv. dalla legge 28 maggio 1997, n. 140.

Evidentemente, si tratta di una misura volta ad incentivare il settore della ricerca e quello dello sviluppo, decisivi per l'incremento della competitività delle imprese.

4.2. Adeguamento delle deduzioni dall'imponibile (Art. 1, comma 347, lett. c) e 348)

Sono state **adeguate le deduzioni dall'imponibile** operanti per il periodo d'imposta 2004. Pertanto, per i soggetti passivi IRAP, e quindi anche per i professionisti, a decorrere dal periodo d'imposta 2005, sono ammessi in deduzione (fino a concorrenza) i seguenti nuovi importi:

- euro 8.000, se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- euro 6.000, se la base imponibile supera euro 180.759,91, ma non euro 180.839,91;
- euro 4.000, se la base imponibile supera euro 180.839,91, ma non euro 180.919,91;
- euro 2.000, se la base imponibile supera euro 180.919,91, ma non euro 180.999,91.

4.3. Deduzione per incremento occupazionale (Art. 1, comma 347, lett. d) e 348)

E' stata introdotta **una ulteriore deduzione temporanea dalla base imponibile IRAP, connessa con l'incremento delle assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato.**

Al riguardo rilevano gli incrementi del predetto personale verificatisi nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004 (2005, 2006 e 2007).

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

Anche di tale deduzione possono beneficiare tutti i soggetti passivi I.R.A.P., con la sola esclusione delle amministrazioni pubbliche.

L'aumento occupazionale deve essere valutato al netto delle diminuzioni di personale che si sono verificate in società controllate o collegate, ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile ovvero in società che fanno capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona.

Alcune particolarità nell'individuazione dell'incremento della base occupazionale sono stabilite per:

- *enti privati residenti* (diversi dalle società) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e società ed enti di ogni tipo non residenti: per tali soggetti, la base occupazionale e la deduzione per l'incremento della stessa sono individuate solamente

con riferimento ai lavoratori con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegati nell'attività commerciale (ai fini dell'incremento non rilevano i trasferimenti dei dipendenti dall'attività istituzionale a quella commerciale);

– *imprese di nuova costituzione*: per esse non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono, anche parzialmente, attività di imprese giuridicamente preesistenti (ad esclusione delle attività sottoposte a limiti numerici o di superficie);

– *imprese subentranti* ad altre nella gestione di servizi pubblici (anche gestiti da privati): in questo caso, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero dei lavoratori assunti in più rispetto a quello delle imprese sostituite.

La deduzione per incremento occupazionale di cui si è detto sarà operante soltanto dopo l'approvazione da parte della Commissione Europea.

5.- RIDUZIONE DELL'I.R.PE.F.

A decorrere dal 1 gennaio 2005 sono state introdotte importanti novità alla disciplina I.R.PE.F., con la **rideterminazione delle aliquote** e con la **sostituzione delle detrazioni d'imposta (diverse da quelle per oneri) con altrettante deduzioni**. Sono state eliminate le detrazioni già previste per i redditi di lavoro dipendente o da pensione e per i redditi di lavoro autonomo e di impresa minore.

Resta confermato che i contribuenti possono applicare la disciplina previgente, se più favorevole.

La materia è già stata oggetto di una prima circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2 del 3 gennaio 2005 (si veda in www.finanze.it).

5.1. Deduzioni per oneri di famiglia

(Art. 1, comma 349)

Per gli oneri di famiglia sono riconosciute deduzioni dall'imposta, in luogo delle precedenti detrazioni, secondo la seguente tabella:

deduzione	importo della deduzione
per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato	3.200 euro
per ciascun figlio (compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati, nonché per ogni altra persona indicata nell'art. 433 del Codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. L'importo deducibile va ripartito tra coloro che hanno diritto alla deduzione)	2.900 euro
per ciascun figlio di età inferiore a tre anni	3.450 euro
Per il primo figlio se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente	3.200 euro

ed effettivamente separato	
per ogni figlio portatore di handicap	3.700 euro

E' stata inoltre introdotta una nuova deduzione per spese documentate sostenute per l'assistenza personale, secondo la seguente tabella:

deduzione	importo della deduzione
Per spese documentate sostenute dal contribuente per gli addetti alla propria assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana (anche se sostenute nell'interesse delle persone di cui all'art. 433 del c.c.)	fino ad un massimo di 1.820 euro

Tutte le deduzioni di cui sopra spettano per la parte che corrisponde al rapporto tra l'importo di 78.000 euro (aumentato delle medesime deduzioni e degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR e diminuito del reddito complessivo) e l'ammontare di 78.000 euro. Se detto rapporto è maggiore o uguale ad 1, la deduzione spetta per intero; se esso corrisponde a zero o risulta minore di zero, la deduzione non compete; negli altri casi, si computano le prime quattro cifre decimali, ai fini del predetto rapporto.

5.2. Nuove aliquote d'imposta (Art. 1, commi 349, lett. c) e 350)

Le aliquote dell'imposta sul reddito I.R.PE.F. sono state ridefinite.

Nelle tabelle che seguono sono presentate, in sintesi, le aliquote vigenti rispettivamente prima e dopo l'entrata in vigore della Finanziaria per il 2005.

Fino all'anno 2004

SCAGLIONI	ALIQUOTA
Fino a 15.000 euro	23%
Oltre 15.000 euro e fino a 29.000 euro	29%
Oltre 29.000 euro e fino a 32.600 euro	31%
Oltre 32.600 euro e fino a 70.000 euro	39%
Oltre 70.000 euro	45%

Dal 1 gennaio 2005

SCAGLIONI	ALIQUOTA
Fino a 26.000 euro	23%
Oltre 26.000 euro e fino a 33.500 euro	33%
Oltre 33.500 euro e fino a 100.000 euro	39%
Oltre 100.000 euro	39% + 4%

Per i redditi che superano 100.000 euro è introdotto un *contributo di solidarietà* del 4%, che si aggiunge all'aliquota del 39%. Circa 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".

5.3. Adeguamento delle disposizioni relative alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (Art. 1, comma 353)

Le disposizioni degli artt. 23 e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, in materia di ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state adeguate, in modo da recepire la sostituzione delle precedenti detrazioni in deduzioni dall'imposta.

6.- ADDIZIONALE REGIONALE I.R.PE.F. E MAGGIORAZIONE REGIONALE I.R.A.P. E ADDIZIONALE COMUNALE I.R.PE.F.

(Art. 1, commi 51, 61, 174 e 175)

La sospensione degli aumenti delle addizionali comunale e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle maggiorazioni regionali dell'aliquota I.R.A.P. è confermata sino al 31 dicembre 2006.

In deroga a tale sospensione, le regioni possono deliberare l'inizio o la ripresa della decorrenza degli effetti degli aumenti delle addizionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle maggiorazioni dell'aliquota I.R.A.P. già disposti, quando sia necessario per il rispetto dell'equilibrio economico-finanziario o per la copertura dei disavanzi di gestione nel settore sanitario.

7.- CONTRASTO ALL'EVASIONE IN MATERIA DI I.V.A.

Numerose disposizioni sono dedicate alla lotta all'evasione fiscale dell'I.V.A..

7.1 Presentazione della dichiarazione in via telematica

(Art. 1, comma 377)

Sono esclusi dalla presentazione della dichiarazione in via telematica i contribuenti che hanno realizzato un volume di affari ai fini I.V.A. inferiore a 10.000 euro (il limite precedente era di 25.822,84 euro).

7.2. Controllo delle vetture acquistate negli altri Paesi UE

(Art. 1, commi da 378 a 380 e 382)

Per contrastare le frodi I.V.A. sui veicoli provenienti dai Paesi UE, è disposto che **i soggetti I.V.A. che intendono immatricolare autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi in Italia debbano trasmettere al Dipartimento dei trasporti terrestri** (entro 15 giorni dall'acquisto e, comunque, prima dell'immatricolazione) **il numero identificativo del fornitore intracomunitario da cui è stato acquistato il bene e il numero del telaio degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi acquistati.**

Qualora il mezzo sia acquistato presso un fornitore italiano che a sua volta si è rifornito all'estero, ai fini dell'immatricolazione servirà il codice fiscale del commerciante italiano.

Ove manchino le informazioni da parte dei soggetti d'imposta, gli uffici preposti non possono procedere all'immatricolazione.

La norma richiamata dal comma 378 in commento (vale a dire l'art. 53 comma 3 del D.L. n. 331/1993) lascia intendere che la disposizione riguarda l'acquisto di autoveicoli "nuovi", o considerati tali dalla normativa sugli scambi intracomunitari. In base a tale norma i veicoli a motore che hanno percorso non più di 6.000 km e la cui prima immatricolazione è avvenuta non oltre sei mesi prima dell'acquisto, si considerano nuovi.

Analoga comunicazione al Dipartimento dei trasporti terrestri deve essere effettuata, entro 15 giorni dalla vendita, da parte del cedente nazionale in caso di vendita intracomunitaria del bene o di sua esportazione.

7.3. Cessioni all'esportazione. Comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute dal cedente

(Art. 1, commi da 381 a 385)

Il cedente o prestatore, che riceve dal proprio cliente una lettera d'intento (di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta), **ha l'obbligo di trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate, entro il 16 del mese successivo, i dati contenuti nella stessa lettera d'intento**, secondo le modalità che saranno determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia (al momento non ancora emanato).

Il cedente o prestatore che ometta l'adempimento, o invii la comunicazione con dati incompleti o inesatti, è soggetto ad una specifica sanzione amministrativa (da una a due volte l'imposta che si sarebbe dovuta applicare sull'operazione in sospensione per beneficio del plafond) ed è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa, correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.

Le nuove disposizioni intendono contrastare i fenomeni di frode, imponendo al cedente o prestatore di dare notizia all'ufficio finanziario delle cessioni che effettua senza applicazione dell'imposta, in quanto il cliente ha comunicato (con la lettera d'intento) di aver realizzato cessioni alle esportazioni in misura superiore al 10% del proprio volume d'affari.

7.4. Solidarietà del cessionario per le cessioni di beni a prezzi inferiori al valore normale**(Art. 1, comma 386)**

I contribuenti IVA che acquistano determinati beni o servizi (da individuare con apposito decreto ministeriale) **a prezzi inferiori rispetto al loro valore normale sono solidalmente responsabili per il mancato versamento dell'imposta da parte del cedente.**

L'acquirente potrà provare - documentalmente - che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato da eventi o situazioni oggettivamente rilevabili ovvero sulla base di specifiche norme di legge o, comunque, che non c'è alcun collegamento tra il livello del prezzo del bene ceduto ed il mancato pagamento dell'imposta.

Va precisato che il nuovo istituto non si applica sempre e comunque, poiché la responsabilità dell'acquirente è limitata al commercio di beni che saranno individuati con apposito provvedimento di natura regolamentare del Ministero delle Finanze, ed è al riguardo auspicabile attendersi che si tratterà molto probabilmente di beni quali auto, materiale informatico e telefonia, cioè dei beni che negli anni recenti hanno registrato con maggior frequenza fattispecie irregolari.

8.- PIANIFICAZIONE FISCALE CONCORDATA ("PFC")

Dal periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2005, è introdotto un nuovo istituto, denominato "Pianificazione fiscale concordata".

La PFC si prefigge l'obiettivo di predeterminare il reddito imponibile "caratteristico" relativo all'attività di impresa o al lavoro autonomo svolto (ossia a quello ipotizzabile in assenza di accadimenti straordinari).

L'istituto, come disciplinato, risulta purtroppo di difficile ed improbabile effettiva applicazione, essendo la risultante dalla commistione di alcune caratteristiche proprie del "concordato di massa" varato negli anni 1994-1995 e del "concordato preventivo biennale" per gli anni 2003 e 2004.

8.1. Soggetti**(Art. 1, commi 387 e 388)**

Le categorie di contribuenti cui è destinato il nuovo istituto sono:

– **gli esercenti arti e professioni** (percettori di reddito di lavoro autonomo)

– i titolari di reddito d'impresa

a cui si applicano gli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003.

Sono esclusi i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni:

- per i quali sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003;
- che svolgono dal 1 gennaio 2004 un'attività diversa da quella esercitata nel biennio 2002 e 2003;
- non in attività in almeno uno dei periodi d'imposta in corso al 1 gennaio 2002, al 1 gennaio 2003 ovvero al 1 gennaio 2004;
- che hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta per almeno uno dei periodi d'imposta in corso al 1 gennaio 2002 e al 1 gennaio 2003;
- che hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini I.V.A. per gli stessi periodi d'imposta del punto precedente;
- che non hanno comunicato i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2003.

8.2. Procedura ed effetti

(Art. 1, commi 387, da 389 a 392, 394 e 398)

La pianificazione fiscale si realizza attraverso una proposta dell'Agenzia delle entrate comunicata al singolo contribuente e una adesione facoltativa di questo.

La "pianificazione fiscale concordata";

- determina la **definizione preventiva della base imponibile caratteristica dell'attività svolta per un triennio**
- e comporta una **riduzione dell'imposizione fiscale e contributiva per gli importi eccedenti la base imponibile pianificata.**

In altri termini, fermo rimanendo l'obbligo di dichiarare per ciascun anno i ricavi o compensi e i redditi nella misura effettivamente conseguita, il contribuente ha la possibilità di aderire ad una proposta di pianificazione fiscale formulata dall'Agenzia, volta a predeterminare anticipatamente il reddito ordinario imponibile minimo che si ritiene conseguibile per un triennio. L'adesione alla proposta di pianificazione permette al contribuente di ottenere una riduzione della tassazione sulla parte di reddito dichiarato eccedente rispetto alla misura pianificata e, come si dirà subito dopo, determina talune limitazioni ai poteri di accertamento degli uffici.

La proposta individuale di pianificazione è formulata dall'Agenzia sulla base di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria, tenendo conto delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore, dei dati desunti dall'andamento dell'economia nazionale e di settore, della coerenza dei componenti negativi di reddito nonché di ogni altra informazione disponibile riferibile al contribuente.

L'adesione del contribuente si perfeziona – ferma restando la congruità dei ricavi o dei compensi ai dati risultanti dagli studi di settore (per ciascun periodo d'imposta) – con l'accettazione degli importi proposti, che individuano per un triennio la base imponibile caratteristica dell'attività svolta, esclusi gli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario.

Le modalità di invio delle proposte, anche in forma telematica, direttamente al contribuente ovvero per il tramite degli intermediari, professionisti incaricati, nonché le modalità di adesione saranno definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (art. 1, comma 398, ultimo periodo).

L'adesione deve essere comunicata all'Agenzia entro 60 giorni dal ricevimento della proposta. Sempre nel termine di 60 giorni, la proposta può essere definita in contraddittorio con l'ufficio competente dell'Agenzia delle entrate, anche con l'assistenza degli intermediari abilitati alla

trasmissione delle dichiarazioni in via telematica, qualora il contribuente possa documentare un'evidente infondatezza della proposta, in presenza delle seguenti situazioni:

- a) significative variazioni degli elementi strutturali nell'esercizio dell'attività rispetto a quelli presi a base per la formulazione della proposta;
- b) dati ed elementi presi a base per la formulazione della proposta divergenti sensibilmente, all'atto dell'adesione.

In altri termini, l'adesione del contribuente si perfeziona con l'accettazione degli importi proposti dall'Agenzia o con la definizione degli importi in contraddittorio con l'ufficio. **Con tale adesione il contribuente si impegna a dichiarare il reddito imponibile dell'attività svolta, per ogni singolo anno del triennio, nella misura proposta dall'Agenzia o nella misura eventualmente definita in contraddittorio con l'ufficio dell'Agenzia delle entrate.** L'impegno non riguarda eventuali componenti positivi o negativi di carattere straordinario.

Ne deriva che, ove dalle scritture contabili risultino redditi in misura inferiore, il contribuente ha l'obbligo di integrare fino al minimo pianificato.

Circa l'inciso *"ferma restando la congruità dei ricavi o dei compensi ai dati risultanti dagli studi di settore per ciascun periodo d'imposta"*, si ritiene che con esso la norma abbia voluto confermare l'onere del contribuente di adeguamento in dichiarazione, qualora i ricavi o compensi e redditi evidenziati nelle scritture contabili non siano coerenti con quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore.

Ai fini I.V.A., per gli stessi periodi d'imposta, il contribuente assolve ordinariamente a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972.

All'ammontare degli eventuali maggiori ricavi o compensi da dichiarare rispetto a quelli risultanti dalle scritture contabili si applica - tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali - l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili e il volume d'affari dichiarato.

Si segnala infine che, con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze saranno:

- individuate le singole categorie di contribuenti nei cui riguardi trova applicazione la pianificazione;
- approvate una o più note metodologiche per la formulazione della proposta.

8.3. Vantaggi per il contribuente (Art. 1, commi 393, 394, 396 e 397)

A fronte dell'impegno assunto, il contribuente ottiene alcuni vantaggi.

Per i periodi d'imposta oggetto di pianificazione:

- **l'amministrazione finanziaria non ha il potere di rettificare le dichiarazioni:**
 - ai fini delle imposte sul reddito (art. 39 del D.P.R. n. 600/1973);
 - ai fini IVA (artt. 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972);
- **le aliquote marginali dell'imposta sul reddito (esclusa quella del 23%) e l'aliquota IRES sono ridotte di 4 punti percentuali, per la parte di reddito dichiarato eccedente quello pianificato;**
- **è esclusa l'applicazione dei contributi previdenziali per la parte di reddito dichiarato eccedente quello pianificato.**

I vantaggi non operano se:

- il reddito dichiarato diverga da quanto conseguito effettivamente ovvero non siano adempiuti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal D.P.R. n. 633/1972 e dalle altre disposizioni in materia di IVA. Rimane ferma, in questo caso, l'inibizione dei poteri di accertamento presuntivo per inattendibilità delle scritture contabili (di cui all'art. 39, comma 2, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 55, comma 2, n. 3) del D.P.R. n. 633/1972);
- siano constatate, a carico del contribuente, condotte che integrino taluni delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (relativo ai reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto);

– dopo controlli e segnalazioni – anche esterne all'amministrazione finanziaria – emergano dati ed elementi difformi da quelli da esso comunicati e presi a base dall'Agenzia delle entrate per la formulazione della proposta di pianificazione.

Per quanto riguarda in particolare i poteri di accertamento, da tale disciplina sembra potersi ricavare che, nei confronti dei contribuenti che abbiano aderito alla pianificazione fiscale:

- l'Agenzia delle entrate conserva i poteri di accertamento;
- tali poteri di accertamento non possono di regola tradursi in una rettifica delle dichiarazioni presentate, a meno che su base analitica l'ufficio non sia in grado di dimostrare che il reddito dichiarato diverge da quello effettivo ovvero che non sono stati adempiuti gli obblighi formali e sostanziali ai fini IVA (o anche abbia contestato condotte delittuose);
- in tale ultimo caso, l'ufficio recupera il potere di rettificare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA, con la possibilità di avvalersi delle presunzioni derivanti dall'applicazione degli studi settore.

8.4. Cessazione degli effetti della pianificazione fiscale (Art. 1, comma 398)

La pianificazione fiscale concordata (e quindi l'impegno del contribuente a dichiarare e i vantaggi conseguenti all'adesione) cessa di avere effetto se l'attività svolta effettivamente dal contribuente varia durante il triennio (per esempio, un commerciante di legname diventa commerciante di articoli sportivi). La cessazione degli effetti si produce dal periodo d'imposta in cui la variazione si è verificata.

8.5. Mancato rispetto della pianificazione fiscale (Art. 1, comma 395)

Il contribuente, che non dichiari ricavi o compensi e redditi nella misura che si era impegnato a dichiarare, deve comunicarlo nella dichiarazione dei redditi.

In tal caso, l'Agenzia delle entrate procede ad accertamento parziale, sia ai fini delle imposte sui redditi, sulla base del reddito oggetto dell'accordo, sia ai fini IVA, in ragione del volume d'affari corrispondenti ai ricavi o compensi a base dell'accordo.

L'accertamento parziale può essere evitato solo nelle ipotesi di documentati accadimenti straordinari e imprevedibili, mediante il procedimento di accertamento con adesione.

L'accertamento parziale di cui si è detto è effettuato dall'Agenzia delle entrate anche nel caso di mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore.

9.- STUDI DI SETTORE

Sono stati significativamente modificati taluni aspetti della disciplina degli studi di settore.

9.1. Revisione (Art. 1, commi da 399 a 401)

Gli studi di settore sono soggetti a revisione, di regola, ogni quattro anni dalla relativa entrata in vigore ovvero dall'ultima revisione, al fine di mantenere la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica a cui si riferiscono.

La revisione degli studi di settore è programmata entro il mese di febbraio di ogni anno dall'Agenzia delle entrate con un provvedimento *ad hoc*.

Entro febbraio 2005, l'Agenzia delle entrate completa l'attività di revisione relativa agli studi di settore già precedentemente individuati, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Per effetto della revisione e del potenziamento degli studi di settore, gli organi preposti al controllo programmano un maggiore impiego di capacità operativa per il contrasto all'evasione nei confronti dei soggetti a cui gli studi medesimi non si applicano.

9.2. Rilievo ai fini dell'accertamento

(Art. 1, commi 407 e 408)

Gli accertamenti basati sugli studi di settore (e sui parametri) non pregiudicano ulteriori accertamenti riguardanti lo stesso reddito d'impresa o di lavoro autonomo (oltre che diverse categorie reddituali, come attualmente previsto), anche qualora gli stessi siano definiti in sede di accertamento con adesione e di conciliazione.

9.3. Soggetti interessati

(Art. 1, commi 409 e 410)

Il ricorso agli studi di settore è stato finora ammesso (art. 10, commi 2 e 3, della legge 8 maggio 1998, n. 146) nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata, nonché:

- per gli *esercenti attività d'impresa* in regime di contabilità ordinaria per effetto di opzione e per gli esercenti arti o professioni qualora, in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi considerati, l'ammontare dei compensi e dei ricavi determinabili in base agli studi di settore sia stato superiore a quelli dichiarati dal contribuente;
- per gli *esercenti attività d'impresa* in regime di contabilità ordinaria, *anche* per opzione, qualora a seguito dell'attività di accertamento, sia risultato dal verbale di ispezione la motivata inattendibilità delle scritture contabili, a causa di gravi contraddizioni o irregolarità.

In altri termini, gli studi di settore, applicati di regola in sede di accertamento degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata, sono stati finora applicati *in via eccezionale* anche:

1. agli *esercenti attività d'impresa* in regime di contabilità ordinaria:

a) quando la contabilità ordinaria è stata adottata in via di opzione, ai sensi dell'art. 18, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973:

- se i ricavi da studi sono stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;
- nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;

b) per i contribuenti in regime normale di contabilità ordinaria, solo nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;

2. agli *esercenti arti e professioni*:

- se i ricavi da studi sono stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi.

Con la legge finanziaria, a decorrere dall'anno 2004:

– **rimane ferma la disciplina riferita agli *esercenti arti e professioni***. Gli studi di settore saranno applicabili solo se i ricavi da studi sono stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;

– **per gli *esercenti attività d'impresa***, gli studi di settore si applicheranno anche nei seguenti casi:

- **nel caso di contribuenti in regime normale di contabilità ordinaria, se i ricavi da studi sono stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;**
- **quando emergano significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia.**

Alla luce di dette modifiche, a decorrere dall'anno 2004, gli studi di settore saranno applicati:

a) *agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata;*

b) agli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, sia questa naturale o per opzione:

- se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;
- quando emergano significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia;
- nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;

c) agli esercenti arti e professioni:

- se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi.

In ogni caso, prima della notifica dell'avviso di accertamento, l'ufficio invita il contribuente a comparire per definire l'accertamento con adesione.

I maggiori ricavi o compensi accertati, o dichiarati per effetto di adeguamento, non rilevano ai fini dell'obbligo di trasmissione della notizia di reato.

9.4. Adeguamento

(Art. 1, comma 411)

L'adeguamento in dichiarazione senza sanzioni alle risultanze dello studio di settore:

- può essere effettuato **anche per i periodi d'imposta successivi al primo in cui lo studio ha trovato applicazione o è stato revisionato;**
- **ha effetto anche ai fini dell'IRAP.**

Ai fini dell'IVA l'adeguamento va effettuato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito (quindi anticipatamente rispetto al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi attualmente previsto). I maggiori corrispettivi vanno annotati nello stesso termine in apposita sezione dei registri delle fatture emesse e dei corrispettivi e successivamente indicati nella dichiarazione annuale.

Per i periodi d'imposta diversi da quello in cui lo studio o la revisione dello stesso trova applicazione per la prima volta, l'adeguamento in dichiarazione è effettuato a condizione che sia versata una maggiorazione del 3% (calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili). La maggiorazione non è dovuta se la differenza non risulta superiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili.

10.- POTENZIAMENTO DEI POTERI DI ACCERTAMENTO DEGLI UFFICI

(Art. 1, commi da 402 a 404)

Sono stati modificati gli artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72 che disciplinano i poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria.

Le modificazioni apportate – che hanno effetto dal 1 luglio 2005 – oltre ad adeguare la formulazione delle norme alla nuova disciplina in materia finanziaria, **hanno accentuato i poteri degli uffici per l'acquisizione di informazioni dalle banche e dagli altri intermediari finanziari.** Si segnala in particolare che gli uffici possono richiedere "dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata ... con i loro clienti".

Alle società fiduciarie può essere richiesto di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, "inequivocabilmente individuati".

E' stato stabilito che richieste e risposte debbano essere formulate e fornite esclusivamente in via telematica. Un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate stabilirà le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione. Il termine di risposta è stato portato da 60 a 30 giorni.

11.- ACQUISIZIONE DEL CODICE FISCALE PER QUALSIASI RAPPORTO FINANZIARIO

(Art. 1, comma 332)

Proprio per permettere la raccolta dei dati, notizie e documenti relativi anche alle singole operazioni, di cui si è detto al paragrafo 10. precedente, dal 1 gennaio 2005, le banche, la società Poste Italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio ed ogni altro operatore finanziario sono tenuti a rilevare ed a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria.

Tutte le comunicazioni di dati all'anagrafe tributaria, da parte di tutti i soggetti obbligati (enti pubblici e privati, società, banche, ecc.) vanno fatte esclusivamente per via telematica secondo le modalità ed i termini di trasmissione che verranno definite con apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

12.- RESPONSABILITÀ PENALE PER OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE

(Art. 1, comma 414)

Viene reintrodotta la responsabilità penale per l'omesso versamento delle ritenute alla fonte.

E' punito con la reclusione chi non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. La responsabilità sussiste solo se l'ammontare delle ritenute non versate non sia inferiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

13.- AFFRANCAMENTO DELLE RISERVE E FONDI IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

(Art. 1, commi da 473 a 478)

Possono essere affrancate le riserve e i fondi in sospensione di imposta, anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione, **esistenti nel bilancio o nel rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004.**

L'affrancamento può avvenire per l'intero ammontare della riserva o del fondo o anche solo per una parte. Sono escluse dalla disposizione agevolativa le sole riserve per ammortamenti anticipati.

Meccanismo applicativo

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta affrancabili sono assoggettati, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva dell'I.R.P.E.F., dell'I.R.E.S. e dell'I.R.A.P., nella misura del 10%. Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi delle leggi 29 dicembre 1990 n. 408, 30 dicembre 1991 n. 413 e 21 novembre 2000 n. 342, compresi quelli costituiti ai sensi dell'art. 14 della legge n. 342 del 2000, l'imposta sostitutiva è ridotta al 4%.

L'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio chiuso alla data del 31 dicembre 2004 ed è versata, in unica soluzione, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi di tale esercizio.

L'imposta sostitutiva è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto. Se l'imposta sostitutiva è imputata al capitale sociale o fondo

di dotazione, la corrispondente riduzione è operata, anche in deroga all'art. 2365 del codice civile, con le modalità di cui all'art. 2445, secondo comma, del medesimo codice.

Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Effetti dell'affrancamento

Le riserve ed i fondi ed i saldi attivi di rivalutazione, assoggettati all'imposta sostitutiva, non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa ovvero della società e dell'ente. In caso di distribuzione dei citati saldi attivi di rivalutazione non spetta il credito d'imposta previsto a favore del soggetto che ha eseguito la rivalutazione dall'art. 4 comma 5 della legge 29 dicembre 1990 n. 408, dall'art. 26 comma 5 della legge 30 dicembre 1991 n. 413 e dall'art. 13 comma 5 della legge 21 novembre 2000 n. 342. Da prime simulazioni operate, detta eliminazione non rende comunque l'affrancamento svantaggioso.

La successiva eventuale distribuzione ai soci delle riserve così "affrancate", sarà soggetta alle ordinarie regole di tassazione in capo ai soci percettori che, a seguito dell'entrata in vigore della riforma fiscale introdotta dal D.Lgs. n. 344/2003, prevedono regimi differenziati (vedi anche nostra circolare n. 1/2005 in www.fiscoimpresa.com):

- tassazione limitata la 5% degli utili percepiti nel caso di percettore soggetto I.R.E.S.;
- tassazione limitata al 40% degli utili percepiti nel caso di percettore persona fisica in relazione a partecipazioni "qualificata";
- applicazione della ritenuta a titolo di imposta del 12,5% nel caso di percettore persona fisica in relazione a partecipazioni "non qualificate".

Si ricorda che nel caso di consolidamento fiscale la distribuzione di dividendi tra le società incluse nel consolidato non determina alcuna tassazione degli stessi.

14.- I.V.A. INDETRAIBILE PER MOTOCICLI E AUTOVETTURE

(Art. 1, comma 503)

L'indetraibilità dell'IVA sulle operazioni aventi ad oggetto ciclomotori, motocicli, autovetture e autoveicoli, attualmente prevista fino al 31 dicembre 2004, viene prorogata al 31 dicembre 2005.

Il comma 503 della legge finanziaria in commento proroga al 31 dicembre 2005 le disposizioni originarie dell'art. 30 comma 4 della L. 23 dicembre 2000 n. 388, relative all'indetraibilità dell'I.V.A. relativa a ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli, di cui all'art. 54 lettere a) e c) del D.Lgs. n. 285/1992, non adibiti ad uso pubblico e non formanti oggetto dell'attività propria di impresa (lett. c) comma 1 art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972).

L'indetraibilità dell'imposta sull'acquisto, importazione, acquisizione in leasing, noleggio e simili di detti veicoli, è stabilita nella misura del 90% e, per i veicoli con propulsori non a combustione interna (veicoli elettrici), nella misura del 50%.

E' appena il caso di precisare, infine, che la C.M. del 3 gennaio 2001 n. 1, di commento al citato art. 30 della legge 23 dicembre 2000 n. 388, con riferimento agli altri beni e servizi connessi all'utilizzo dei veicoli, ovverosia pezzi di ricambio, carburanti, lubrificanti, prestazioni di custodia, manutenzione e riparazione, prevede restino immutate le precedenti regole di **indetraibilità totale** previste dall'art. 19 bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Per le successive cessioni dei predetti veicoli usati, per i quali la detrazione sia stata operata in base alle nuove regole, la norma stabilisce inoltre che, la base imponibile da assoggettare ad IVA, venga assunta nella misura del 10% e, per i veicoli con propulsori non a combustione interna, nella misura del 50%, non risultando applicabile il regime di esenzione di cui all'art. 10 comma 1 n. 27 quinquies del D.P.R. n. 633/1972, in quanto riferito ai soli beni senza il diritto totale alla detrazione dell'imposta. Ulteriori cessioni dei predetti veicoli usati,

acquistati quindi a suo tempo dal cedente, con applicazione dell'imposta su di una base imponibile del 10% e, per i veicoli con propulsori non a combustione interna, del 50%, vanno assoggettate al regime del margine, di cui all'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995 n. 41.

15.- RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DI ACQUISTO DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI EDIFICABILI E SANATORIA PER I VERSAMENTI IN SCADENZA IL 30 SETTEMBRE 2004

(Art. 1, comma 376 e 428)

Con le disposizioni di cui al comma 376 sono stati riaperti i termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti (non in regime di reddito di impresa) alla data del 1 luglio 2003.

Le imposte sostitutive (4% per partecipazioni qualificate e terreni e 2% per partecipazioni non qualificate) possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a decorrere dalla data del 30 giugno 2005 (il termine precedente era 30 settembre 2004); sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2005 (il termine precedente era 30 settembre 2004).

Si ricorda che con circolare 4 agosto 2004, n. 35, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, in materia di rivalutazione di partecipazioni/terreni con riferimento alla precedente riapertura dei termini con fissazione del momento di determinazione del valore al 1 luglio 2003, che il contribuente che abbia già proceduto a rivalutazione secondo l'originaria disposizione ante proroga e intenda avvalersi delle nuove norme e quindi procedere ad una nuova rivalutazione deve pagare l'intera imposta sostitutiva sul nuovo valore, chiedendo a rimborso quanto già pagato. Detta interpretazione è parsa, e pare tuttora, assolutamente iniqua. Si confida in un nuovo orientamento che consenta di operare la compensazione tra il nuovo dovuto e quanto già pagato.

Il comma 428 prevede invece, qualora sia stata comunque versata l'imposta entro il 30 settembre 2004 (ai sensi delle previgenti disposizioni che fissavano al 30 settembre 2004 il termine ultimo per l'effettuazione della rivalutazione) senza la redazione ed il giuramento della prevista perizia, la possibilità di formalizzare la perizia, comprensiva dell'asseverazione del professionista, entro il 31 marzo 2005.