

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Circolare n. 1/2005

Roma, 1° febbraio 2005

Oggetto: Legge Finanziaria 2005

SOMMARIO: 1. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IRES 1.1. - La revisione degli acconti 1.2. - Le disposizioni in materia di riserve e fondi in sospensione d'imposta 1.3. - La riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IRAP 3. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA 3.1. - Gli adempimenti dei soggetti che ricevono le dichiarazioni d'intento 3.2. - Gli obblighi solidali nel pagamento dell'imposta 3.3. - La detraibilità dell'IVA sui mezzi di trasporto 3.4. - Il regime di esenzione degli apparecchi da gioco 4. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RITENUTE 5. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TASSAZIONE INDIRETTA 6. - LE ULTERIORI DISPOSIZIONI 6.1. - I criteri di determinazione delle rendite dei fabbricati 6.2. - Le disposizioni in materia di pianificazione fiscale concordata 6.3. - Le disposizioni in materia di interessi sulle somme oggetto di riscossione 6.4. - Le disposizioni in materia di accertamento e acquisizione dei dati bancari 6.5. - Le disposizioni in tema di ruoli e di poteri di riscossione 6.6. - Il recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati 6.7. - I crediti d'imposta per l'editoria 6.8. - L'abrogazione parziale del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate 7. - PROROGHE DEI TERMINI 7.1. - La proroga dei termini per i ruoli relativi alle dichiarazioni presentate nel 2003 7.2. - La proroga dell'ICI 8. - L'ENTRATA IN VIGORE

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Con la presente circolare intendiamo informarVi delle principali novità per le società di capitali recentemente introdotte dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311 (cosiddetta “Legge finanziaria per l’anno 2005”, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 192 della *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 31 dicembre 2004, n. 306) recante “*disposizioni per la formazione del Bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”. Gli ulteriori approfondimenti saranno forniti con successive circolari anche alla luce dei chiarimenti ministeriali che interverranno prossimamente sull’argomento e dei relativi provvedimenti di attuazione.

Il presente lavoro ha carattere meramente informativo e non costituisce un parere.

§§§

1. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IRES

1.1. - La revisione degli acconti

Ai sensi dell’art. 1, comma 301, L. n. 311/2004 a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2006, la misura dell’acconto IRES è stabilita al 100%.

1.2. - Le disposizioni in materia di riserve e fondi in sospensione d’imposta

Per effetto dell’art. 1, comma 473, L. n. 311/2004 è stato previsto che le riserve ed i fondi in sospensione di imposta, anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione, esistenti nel bilancio dell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 possono essere affrancati, in tutto o in parte, con il versamento di un’imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP nella misura del 10% (4% per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi delle L. n. 408/1990, n. 413/1991 e n. 342/2000). Ne restano escluse le riserve per gli ammortamenti anticipati.

Le riserve, i fondi ed i saldi attivi non concorrono a formare il reddito imponibile dell’impresa (in caso distribuzione dei saldi attivi non spetta il credito d’imposta previsto dalla legge).

L’imposta sostitutiva:

1. è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa all’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 ed è versata in un’unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi di tale esercizio;
2. è indeducibile e può essere imputata, in tutto in parte, alle riserve iscritte in bilancio. Se l’imposta sostitutiva è imputata al capitale sociale o al 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 codice civile (la riduzione deve effettuarsi con modalità tali che le azioni proprie eventualmente possedute dopo la riduzione non eccedano la decima parte del capitale sociale).

1.3. - La riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni

L’art. 1, comma 376, L. n. 311/2004 ha disposto la riapertura dei termini scaduti il 30 settembre 2004 per la rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni e terreni ai fini

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

del calcolo delle eventuali plusvalenze. Il versamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata) e la redazione della perizia andranno effettuati entro il 30 giugno 2005.

Ai sensi dell'art. 1, comma 427, L. n. 311/2004 sono prorogati al 31 marzo 2005 i termini per effettuare la redazione ed il giuramento delle perizie di stima ai fini della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui agli artt 5 e 7, L. n. 448/2001, a condizione che l'imposta sostitutiva sia stata versata entro il 30 settembre 2004.

2. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IRAP

L'art. 1, commi 347-348, L. n. 311/2004 prevede:

1. la possibilità di dedurre dalla base imponibile i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, compresi quelli sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo. La deduzione è subordinata al rilascio di una attestazione di effettività dei costi da parte del presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisore dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri o dei consulenti del lavoro.
2. le seguenti deduzioni dalla base imponibile:
 - euro 8.000,00 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
 - euro 6.000,00 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
 - euro 4.000,00 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
 - euro 2.000,00 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.
3. per le imprese che incrementano il numero dei lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, è deducibile il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore ad euro 20.000,00 per ciascun nuovo dipendente assunto e nei limiti dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'art. 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14) del codice civile. L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Nel caso di impresa di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nell'ipotesi in cui un'impresa subentri ad un'altra, la deducibilità del costo del personale compete limitatamente al numero dei lavoratori assunti in più rispetto all'impresa sostituita.

Nelle aree disagiate dell'Italia Meridionale e del Centro Nord tassativamente individuate dal legislatore la deduzione di euro 20.000,00 è raddoppiata.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Le disposizioni di cui punti n. 1 e 2 sono applicabili a decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio successivamente al 31 dicembre 2004, mentre le disposizioni di cui al punto n. 3 trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in cui interviene l'approvazione da parte della Commissione Europea.

3. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA

3.1. - Gli adempimenti dei soggetti che ricevono le dichiarazioni d'intento

Per effetto dell'art. 1, comma 381, L. n. 311/2004 sono state modificate le regole che devono rispettare i soggetti che ricevono dagli esportatori abituali le dichiarazioni d'intento. A questo riguardo, si precisa che:

1. ai fini della non applicazione dell'IVA sulla fornitura di beni e servizi, i soggetti che ricevono le dichiarazioni d'intento dagli esportatori abituali dovranno comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni ricevute. La comunicazione andrà inviata esclusivamente per via telematica entro il giorno 16 del mese successivo;
2. i contenuti e le modalità della comunicazione saranno definiti dall'Agenzia delle Entrate con apposito provvedimento;
3. l'omessa presentazione della comunicazione nei termini previsti dalla legge ovvero l'invio di dati incompleti o inesatti sarà punita con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta non applicata, fermo restando l'obbligo di pagamento del tributo. Il fornitore risponderà in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata alla infedeltà della dichiarazione ricevuta.

3.2. - Gli obblighi solidali nel pagamento dell'imposta

L'art. 1, comma 386, L. n. 311/2004 prevede che in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente riguardo alle cessioni di beni a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario è obbligato solidalmente al pagamento del tributo.

In ogni caso è prevista la possibilità da parte dell'obbligato solidale di dimostrare - attraverso specifica documentazione - che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in relazione a eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non è collegabile con il mancato pagamento dell'imposta. Con uno specifico decreto saranno individuati i beni per i quali opererà la disposizione.

3.3. - La detraibilità dell'IVA sui mezzi di trasporto

Sono stati prorogati al 31 dicembre 2005 i termini di scadenza relativi all'indetraibilità dell'IVA (riferita al 90% del relativo importo addebitato) riguardante le operazioni aventi per oggetto ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli di cui all'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), D.P.R. n. 633/1972.

3.4. - Il regime di esenzione degli apparecchi da gioco

L'art. 1, comma 497, L. n. 311/2004 stabilisce che l'esenzione da IVA prevista dall'art. 10, n. 6), D.P.R. n. 633/1972 si applica alla raccolta delle giocate, soggette al prelievo unico erariale, con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110, comma 6, del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza. In buona sostanza, il prelievo assorbe l'IVA, ma i proventi sono attratti nel regime di esenzione senza diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

4. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RITENUTE

L'art. 1, comma 414, L. n. 311/2004 reintroduce il reato di omesso versamento delle ritenute certificate ai sostituiti da parte dei sostituti d'imposta allorché l'importo non versato sia superiore ad euro 50.000,00.

Il suddetto reato è punito con la reclusione da sei mesi a due anni.

5. - LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TASSAZIONE INDIRECTA

Ai fini dell'imposta di registro non potranno costituire oggetto di accertamento i contratti di locazione che hanno un canone non inferiore al 10% del valore catastale dell'immobile.

Il contratto di locazione è nullo se ricorrendone i presupposti non è registrato. In caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili si presume, salvo prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto.

Inoltre, l'art. 1, comma 300, L. n. 311/2004 ha aggiornato gli importi dovuti in misura fissa ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, tasse di concessione governative, imposta di bollo, tasse ipotecarie e speciali. In particolare, per effetto del Decreto Legge 31 gennaio 2005, n. 7 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 31 gennaio 2005, n. 24) l'imposta di registro, ipotecaria e catastale è stata elevata - a decorrere dal 1° febbraio 2005 - da euro 129,11 ad euro 168,00.

6. - LE ULTERIORI DISPOSIZIONI

6.1. - I criteri di determinazione delle rendite dei fabbricati

Per effetto dell'art. 1, comma 540, L. n. 311/2004 è stato chiarito che, ai fini della determinazione della rendita catastale, il valore censuario dei fabbricati di tipo speciale (categoria D) deve tener conto anche delle "parti mobili" di pertinenza degli edifici strumentali coinvolti nel processo produttivo (cosiddetti "impianti fissi") e tali da realizzare un unico bene complesso.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale *ex art. 10*, Regio Decreto Legge n. 652/39 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. Ne resterebbero, invece, escluse le generiche pertinenze e le macchine operatrici.

Allo stato attuale mancano specifici chiarimenti sugli impianti fissi da ricomprendere nelle stime.

6.2. - Le disposizioni in materia di pianificazione fiscale concordata

L'art. 1, commi 387-398, L. n. 311/2004 regola l'istituto della pianificazione fiscale concordata, alla quale possono accedere i titolari di reddito d'impresa cui si applicano gli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003.

La pianificazione fiscale determina preventivamente, per un periodo di tre anni, la base imponibile caratteristica dell'attività svolta e comporta la riduzione dell'imposizione fiscale per gli importi eccedenti la base imponibile pianificata (riduzione di quattro punti percentuali dell'aliquota IRES). Non possono accedere all'istituto in esame i titolari di reddito d'impresa:

1. per i quali sussistono cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003;
2. che dal 1° gennaio 2004 svolgono un'attività diversa da quella esercitata nel biennio 2002 e 2003;
3. che non erano in attività in almeno uno dei periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 2002, al 1° gennaio 2003 ovvero al 1° gennaio 2004;
4. che hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dalla attività svolta per almeno uno dei periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 2002 e al 1° gennaio 2003;
5. che hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini IVA per i periodi d'imposta di cui al precedente punto n. 4;
6. che hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003.

L'adesione si perfeziona con l'accettazione degli importi proposti a ogni contribuente dall'Agenzia delle Entrate che individuano per tre anni la base imponibile dell'attività esercitata, con esclusione degli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario.

Il contribuente che voglia accettare la proposta deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro sessanta giorni dalla ricezione della stessa. Entro lo stesso termine la proposta potrà essere definita in contraddittorio con l'ufficio finanziario. Con successivo decreto di attuazione sarà disciplinata la procedura.

Ai fini delle imposte sui redditi, l'adesione comporta relativamente ai periodi d'imposta pianificati l'inibizione dei poteri accertamento dell'Amministrazione finanziaria, ad esclusione del caso in cui il reddito dichiarato differisca da quello effettivamente conseguito, non siano stati adempiuti gli obblighi di legge ovvero sono state accertate condotte criminose

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

ex D.Lgs. n. 74/2000.

Ai fini IVA per gli stessi periodi d'imposta in cui ha effetto la pianificazione fiscale:

- il contribuente assolve ordinariamente a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dalla legge;
- all'ammontare degli eventuali maggiori ricavi da dichiarare rispetto a quelli risultanti dalle scritture contabili si applica, tenendo conto della 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, diminuita di quella relativa alla cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;
- sono inibiti i poteri di accertamento induttivo, salvo che il reddito dichiarato differisca da quello effettivamente conseguito, non sono stati adempiuti gli obblighi di legge ovvero sono state accertate condotte criminose *ex* D.Lgs. n. 74/2000.

Nelle ipotesi di mancato rispetto della pianificazione l'Agenzia delle Entrate procede ad accertamento parziale in ragione del reddito oggetto della pianificazione, salvo le ipotesi di documentati accadimenti straordinari.

6.3. - Le disposizioni in materia di interessi sulle somme oggetto di riscossione

Per effetto dell'art. 1, comma 413, L. n. 311/2004 è previsto che gli interessi sulle somme da riscuotere sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione al contribuente.

6.4. - Le disposizioni in materia di accertamento e acquisizione dei dati bancari

Per effetto delle modifiche introdotte dalla Legge finanziaria 2005 è stato previsto che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 anche le imprese in contabilità ordinaria rischiano di essere assoggettate alla metodologia di accertamento degli studi di settore (tranne nel caso in cui esistono delle cause di esclusione) quando in almeno due periodi d'imposta, compreso quello da accertare, l'ammontare dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta (cfr. art. 1, comma 409, lett. *a*), primo periodo, L. 311/2004).

Inoltre, sono state introdotte anche delle novità per quel che concerne gli accertamenti bancari. Infatti, è stato previsto che gli uffici finanziari possono richiedere, previa autorizzazione, ai soggetti sottoposti ad attività di accertamento il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, con la società poste italiane, gli intermediari finanziari ecc...

Le stesse informazioni, inoltre, potranno essere chieste direttamente ai menzionati enti.

6.5. - Le disposizioni in tema di ruoli e di poteri di riscossione

Ogni ruolo dovrà esplicitare la propria natura indicando i termini di notifica della cartella di pagamento, differenziati sempre in relazione alla natura ordinaria o straordinaria dello stesso.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del 12° mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del 6° mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario.

La disciplina in esame è applicabile ai ruoli resi esecutivi successivamente al 1° luglio 2005.

6.6. - Il recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati

Ai sensi dell'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004 la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati – in tutto o in parte – può avvenire attraverso apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente. Il mancato pagamento determina l'iscrizione a ruolo delle somme richieste.

Per gli atti emessi prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, la competenza è dell'ufficio nella cui circoscrizione risulta il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo d'imposta.

6.7. - I crediti d'imposta per l'editoria

Per effetto dell'art. 1, comma 484, L. n. 311/2004 è esteso anche al 2005 il credito d'imposta a favore delle imprese editrici di quotidiani e periodici e alle imprese editrici di libri iscritte al registro degli operatori di comunicazione. Il credito d'imposta è pari al 10% delle spese sostenute nell'anno 2005 per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite e dei libri. Il credito in parola - che non concorre alla formazione del reddito imponibile - potrà essere utilizzato in compensazione *ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997*. Lo stesso non è rimborsabile, ma non limita il diritto al rimborso ad altro titolo spettante: l'eventuale eccedenza non compensata è riportabile al periodo d'imposta successivo. La spesa per l'acquisto della carta deve risultare dal bilancio certificato delle imprese editrici.

Nel caso in cui la carta sia acquistata da soggetti diversi dall'editore essa andrà ceduta agli editori con fatturazione distinta da quella relativa ad ogni altra vendita o prestazione di servizio.

6.8. - L'abrogazione parziale del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree disagiate

L'art. 1, comma 524, L. n. 311/2004 prevede dal 1° gennaio 2005 l'abrogazione del credito d'imposta per gli investimenti produttivi realizzati *ex art. 94, comma 14, L. n. 289/2002* nei territori diversi da quelle ricompresi nelle regioni di cui all'obiettivo 1 (Italia Meridionale ed isole) e nelle aree 87.3.c).

7. - PROROGHE DEI TERMINI

7.1. - La proroga i termini per i ruoli relativi alle dichiarazioni presentate nel 2003

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

I termini dei ruoli relativi alle dichiarazioni presentate nel 2003 sono prorogati al 31 dicembre 2006.

7.2. - La proroga dell'ICI

L'art. 1, comma 67, L. n. 311/2004 ha prorogato al 31 dicembre 2005 i termini per l'accertamento dell'ICI limitatamente alle annualità d'imposta 2000 e successive.

8. - L'ENTRATA IN VIGORE

La normativa in esame è entrata in vigore il 1° gennaio 2005.

§§§

Nel restare a disposizione per ogni ulteriore chiarimento si rendesse opportuno, cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri più cordiali saluti.

Studio Tributario Celli