

A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI

Milano, 26 gennaio 2004

Circolare n. 1/2004

COMMENTI ALLA FINANZIARIA PER IL 2004

Il 2004 è iniziato all'insegna di grandi riforme: quella del diritto societario (entrata in vigore proprio il 1° gennaio 2004) e quella dell'Ires (la nuova imposta sul Reddito delle società), senza dimenticare la Riforma del mercato del lavoro (c.d. Riforma Biagi).

Con la Legge 24 dicembre 2003 n. 350 (c.d. "Legge Finanziaria 2004", pubblicata sulla G.U. n. 299 del 27/12/2003, S.O. n. 196/L, di seguito denominata "Finanziaria") si completa il quadro normativo delle disposizioni tributarie che si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta appena iniziato.

Qui di seguito forniamo alcune indicazioni sulle disposizioni contenute nella Legge Finanziaria 2004, limitando comunque l'analisi a quelle norme (contenute principalmente nell'art. 2) che rivestono maggiore rilevanza dal punto di vista fiscale.

Il concordato preventivo biennale

L'art. 2, comma 10, della Finanziaria riscrive quasi completamente l'istituto del concordato preventivo biennale, che pure era stato solo da poco introdotto dall'art. 33 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269 (c.d. "d.l. *omnibus*"), convertito con modificazioni

dalla Legge 24 novembre 2003 n. 326). Ne emerge un concordato decisamente più conveniente rispetto alla prima versione, sia in termini di costi che in termini di effetti.

Sul concordato preventivo, che è uno strumento che consente di definire preventivamente la “partita con il fisco” a condizioni più favorevoli rispetto a quelle ordinarie, ci siamo già soffermati nelle Ns. Circolari n.ri 3 e 5, relative al D.L. 269/2003¹. In questa sede ci limitiamo, pertanto, a dar conto degli aspetti innovativi introdotti dalla Finanziaria, con i quali l’istituto dovrebbe aver conquistato la sua versione definitiva.

Il primo aspetto interessante è quello relativo alla riduzione delle soglie minime di ricavi e di reddito, richieste dalla norma per poter aderire al concordato. Secondo il nuovo art. 33, comma 4, D.L. 269/2003, possono aderire al concordato quei contribuenti che si impegnino a realizzare:

- a) per il periodo d’imposta 2003, una “base” minima di ricavi o compensi non inferiore a quella del 2001 incrementata dell’8%, nonché una “base” minima di reddito non inferiore a quella del 2001 incrementata del 7% (il tutto anche a seguito di adeguamento – gratuito – a detta “base” minima in dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto), *«ferma restando la dichiarazione di un reddito di impresa o di lavoro autonomo minimo di 1.000 euro»*;
- b) per il periodo d’imposta 2004, una “base” minima di ricavi o compensi non inferiore a quella minima del 2003 (non più a quella dichiarata dello stesso anno), incrementata del 5%, nonché una “base” minima di reddito non inferiore a quella minima del 2003 (non più a quella dichiarata dello stesso anno) incrementata del 3,5% (il tutto anche a seguito di adeguamento – stavolta a pagamento – a detta “base” in dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto)², *«ferma restando la dichiarazione di un reddito di impresa o di lavoro autonomo minimo di 1.000 euro»*.

¹ **Liberamente scaricabili dal sito <http://www.camozzibonissoni.it>.**

² Tale adeguamento, per quanto riguarda i ricavi o compensi, è consentito solo se la predetta soglia minima può essere raggiunta con un incremento non superiore al 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili; all’innalzamento, peraltro, corrisponde una sanzione pari al 5 per cento delle imposte correlate alla differenza tra i ricavi o i compensi concordati e i predetti ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili.

LIVELLI BASE DI RICAVI (O COMPENSI) E REDDITO	
Periodo d'imposta 2003	
Ricavi 2001 + 8%	Reddito 2001 + 7%
Periodo d'imposta 2004	
Ricavi "minimi" 2003 + 5%, <i>ovvero</i> Ricavi 2001 + 13,4%	Reddito "minimo" 2003 + 3,5%, <i>ovvero</i> Reddito 2001 + 10,745%

Restano confermate le agevolazioni impositive e contributive (ravvisabili principalmente nell'applicazione di un'aliquota del 23% sui redditi che eccedono quello dichiarato nel 2001 e nell'esonero dai versamenti contributivi). Non cambiano neppure le regole sulla limitazione dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Viene, però, introdotta *ex novo* la previsione di una "franchigia" relativamente ai poteri residuali di accertamento. Con questa previsione il "rischio accertamento" è stato sensibilmente ridotto; sono, infatti, completamente preclusi all'amministrazione finanziaria tutti gli atti di accertamento nei confronti del contribuente, quando il maggior reddito accertabile relativamente ai periodi d'imposta oggetto di concordato non supera la soglia del 50% di quello dichiarato dal soggetto sottoposto a controllo.

Rimane, infine, confermata la data entro cui far pervenire all'amministrazione finanziaria la richiesta di adesione al concordato, che resta quella del 16 marzo 2004. Attualmente è, comunque, in corso un dibattito tra le varie associazioni di categoria, teso ad indurre il Ministero a far slittare la data suddetta almeno fino al 30 aprile, per consentire ai contribuenti interessati al concordato di valutarne con maggior cognizione di causa l'effettiva convenienza.

Per quanto riguarda, infine, le modalità di presentazione della comunicazione di adesione, queste saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate. Ad oggi tale provvedimento non è ancora stato emanato. Sul sito dell'Agenzia delle entrate

(<http://www.agenziaentrate.it>) è già presente, comunque, una bozza del modello di adesione con le relative istruzioni.

Proroga della c.d. “clausola di salvaguardia”

La Legge Finanziaria 2004 ha esteso la validità della c.d. “clausola di salvaguardia”, già introdotta per il periodo d’imposta 2003 dalla Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria 2003), anche al periodo d’imposta 2004 (art. 2, comma 12, L. 350/2003). Per effetto di questo ampliamento le persone fisiche potranno applicare, «*se più favorevoli*», le regole Irpef del 2002 sia per l’anno 2003 sia per l’anno 2004. Ciò «in sede di dichiarazione dei redditi».

Secondo la disposizione in esame, se l’Irpef dovuta sul reddito complessivo per l’anno 2003 e per l’anno 2004 è maggiore rispetto a quella dovuta in base all’applicazione delle norme vigenti al 31.12.2002, il contribuente può optare per l’applicazione di queste ultime.

Questa disposizione (che, per la verità, interessa direttamente più i soci – persone fisiche che le società) investe indirettamente anche le società. È noto, infatti, che dal 2004 cambia il trattamento fiscale per i dividendi: abolito il credito d’imposta, i dividendi derivanti da partecipazioni qualificate vengono ora tassati, per le persone fisiche, per il 40% del loro ammontare, con aliquota Irpef ordinaria (il restante 60% è esente), mentre quelli relativi a partecipazioni non qualificate vengono tassati, per l’intero ammontare, con aliquota del 12,50%.

Poiché da questo cambiamento di tassazione potrebbe derivare (in alcune particolari condizioni, da verificare caso per caso) un aggravio della tassazione, rispetto al sistema del 2002 (che, invece, prevedendo il meccanismo del credito d’imposta, consentiva al socio di neutralizzare la tassazione sui dividendi), la società dovrebbe continuare a tenere memoria dei canestri e, nella distribuzione dei dividendi, “segnalare” (solo quello, evidentemente) anche in futuro se gli stessi fruiscono del canestro A o del canestro B. Solo così, infatti, si permetterebbe ai soci di verificare se nel 2004 siano venuti a subire un aggravio di tassazione e se possano utilizzare la “clausola di salvaguardia”, per scontare un minore carico impositivo.

Va detto, comunque, che sulle modalità concrete, con le quali garantire l’utilizzazione ai soci – persone fisiche della “clausola di salvaguardia”, v’è un acceso dibattito tra i

commentatori, alimentato dall'incompletezza della norma e dal difficile coordinamento della stessa con l'art. 40 D.L. n. 269/2003, il quale disciplina la distribuzione dei dividendi nel periodo di transizione alla riforma del sistema fiscale.

In attesa di ulteriori interventi chiarificatori (a livello normativo e/o a livello interpretativo) rimane comunque la necessità che le società continuino a tenere memoria dei canestri.

Proroga dell'indetraibilità dell'Iva sugli autoveicoli

L'art. 2, comma 17, della Finanziaria proroga, come era lecito attendersi, la disposizione sull'indetraibilità dell'Iva sugli autoveicoli, «sino al 31 dicembre 2004».

L'ultima proroga era stata disposta dall'art. 2, comma 13, della Finanziaria 2003.

Rimane, dunque, in vigore per un altro periodo d'imposta la regola, per la quale è indetraibile il 90% dell'IVA sugli acquisti, importazioni e acquisizioni mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, di ciclomotori, motocicli, autovetture³ e autoveicoli⁴, «che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa» (cfr. artt. 19bis1, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/72 e 30, comma 4, L. 388/2000). Resta, altresì, confermata l'indetraibilità al 100% dell'IVA assolta sugli acquisti o importazioni di altri beni e/o servizi, afferenti i suddetti moto/autoveicoli, quali i componenti e ricambi, le manutenzioni, i costi di impiego e di custodia, ecc..

Rivalutazione dei beni d'impresa

Con la Legge Finanziaria torna la rivalutazione dei beni d'impresa, già introdotta dagli artt. 10 e ss. della L. 342/2000. L'art. 2, comma 25, L. 350/2003 ha, infatti, riaperto i termini per rivalutare le immobilizzazioni, subordinando l'operazione al pagamento di un'imposta sostitutiva pari a circa la metà (o, addirittura, inferiore alla metà) dell'imposta che si pagherebbe sulla plusvalenza realizzata mediante la cessione del medesimo bene. In altri termini, si potranno rivalutare i beni costituenti

³ Nel senso di veicoli a motore con almeno quattro ruote destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente.

⁴ Nel senso di veicoli a motore con almeno quattro ruote aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente.

immobilizzazioni pagando, sulla differenza tra valore fiscalmente riconosciuto (*ante* rivalutazione) e valore rivalutato del cespite, un'imposta sostitutiva del 19% (o del 15%, ove si tratti di immobilizzazioni non ammortizzabili) da versare in tre rate annuali nel corso del 2004, 2005 e 2006.

Questo istituto interessa, di massima:

- a) le società che hanno in programma di vendere beni con valore fiscalmente riconosciuto significativamente inferiore a quello effettivo o di mercato e che, con la rivalutazione, possono diminuire il carico impositivo sulla plusvalenza realizzata con la cessione;
- b) le società che, pur non essendo intenzionate alla cessione di cespiti, vogliono ridurre il carico impositivo nel medio – lungo periodo attraverso la deduzione di maggiori ammortamenti a valere sui beni rivalutati.

Sussistendo le condizioni suaccennate, la Società potrà godere di un consistente vantaggio fiscale (venendo a pagare un'imposta effettiva del 19%, ripartita in tre anni, anziché del 37,25%, ripartibile, sussistendone i presupposti, al massimo in 5 esercizi). Tuttavia, la scelta di effettuare o meno la rivalutazione va effettuata caso per caso; il rischio è, infatti, quello di anticipare il pagamento dell'imposta senza trarne benefici effettivi. Questa valutazione (che, peraltro, andrà fatta entro il breve termine che resta per la redazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31.12.2003) dovrà tenere conto anche della riforma con la quale è stata introdotta l'Ires. Con l'avvento di questa riforma, infatti, le società di capitali non avranno, in linea di massima, nessuna convenienza a rivalutare le partecipazioni immobilizzate, giacché un'eventuale cessione di queste potrebbe comunque non essere tassata per effetto del regime *participation exemption*.

Fatte queste premesse, vediamo quali sono le principali regole da applicare nel caso si voglia effettuare la rivalutazione.

Ambito di applicazione soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, possono accedere alla rivalutazione in esame, ai sensi degli artt. 10 e 15, comma 1, L. 21 novembre 2000 n. 342:

- le società di capitali, le cooperative e le società di mutua assicurazione, residenti;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, con oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti;

- le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate;
- gli enti pubblici e privati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del d.p.r. n. 917/1986 relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate;
- le imprese individuali;
- le società ed enti di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 73 con stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- le persone fisiche non residenti, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

Ambito di applicazione oggettivo

Suscettibili di rivalutazione sono:

- i beni materiali (con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa), anche se completamente ammortizzati ed anche se di valore unitario inferiore al milione;
- i beni immateriali (con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa e l'avviamento);
- le partecipazioni in società controllate e in società collegate costituenti immobilizzazioni,

tali risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2002 ed ancora presenti nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

Termini

La rivalutazione in esame va fatta nel **bilancio** o rendiconto **dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 2002** (art. 11, comma 1), ossia, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel bilancio chiuso il 31.12.2003.

Effetti

L'art. 2, comma 27, della Finanziaria richiama le regole contenute nel D.M. 13 aprile 2001 n. 162, contenente le modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione. Ai sensi dell'art. 7 D.M. cit., la rivalutazione ha effetto dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita (ha, cioè, effetto dal 1° gennaio 2004). Tuttavia, le quote di ammortamento, anche finanziario, possono essere commisurate al maggior valore dei beni fin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (ossia già nel bilancio chiuso il 31.12.03).

Modalità di effettuazione della rivalutazione

La rivalutazione può essenzialmente essere effettuata secondo tre modalità:

- aumento del costo storico;
- aumento sia del costo che del fondo ammortamento (per i beni ammortizzabili);
- riduzione del solo fondo di ammortamento (per i beni ammortizzabili).

In ogni caso, la contropartita contabile, al netto dell'imposta sostitutiva di cui appresso, sarà rappresentata da una riserva di rivalutazione.

E' bene precisare che tale riserva sarà da assoggettare ad imposizione in tutti i casi diversi dall'utilizzo per copertura perdite. In quest'ultimo caso la distribuzione di utili potrà necessariamente avvenire solo dopo la ricostituzione della riserva medesima o la riduzione della stessa secondo le disposizioni di cui all'art. 2445 del codice civile.

Laddove la riserva venga utilizzata, la stessa (al lordo dell'imposta sostitutiva a suo tempo assolta) costituirà reddito imponibile ferma restando, per la società, la possibilità di scomputo di un credito d'imposta pari alla sostitutiva medesima.

Categorie omogenee

Condizione necessaria per la rivalutazione è che essa riguardi tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea.

A tal fine i beni d'impresa devono essere così suddivisi: innanzitutto occorre distinguere tra beni immobili, beni mobili registrati (si pensi ad esempio alle autovetture), altri beni materiali ammortizzabili diversi da quelli registrati, beni immateriali ed azioni o quote.

I beni immobili e gli altri beni ammortizzabili devono essere altresì suddivisi in altre sottocategorie.

I primi sono classificati in aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali, fabbricati strumentali per destinazione, fabbricati strumentali per natura.

Gli altri beni materiali ammortizzabili saranno raggruppati in categorie omogenee in base all'anno di acquisizione ed ai relativi coefficienti di ammortamento.

Limiti agli importi massimi di rivalutazione

I valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati

regolamentati italiani o esteri (art. 11, comma 2, L. 342/2000); gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore di cui al comma 2 (art. 11, comma 3); nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita deve essere indicato anche il prezzo di costo con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformità a precedenti leggi di rivalutazione, dei beni rivalutati (art. 11, comma 4).

Imposta dovuta

Sui maggiori valori dei beni iscritti in bilancio è dovuta «**un'imposta sostitutiva**» dell'IRES e dell'IRAP pari al 19% (relativamente ai beni ammortizzabili) e al 15% (relativamente ai beni non ammortizzabili)» (art. 12, comma 1); l'imposta sostitutiva va computata in diminuzione del saldo attivo ed è indeducibile.

Modalità di versamento

L'imposta sostitutiva deve essere versata, in tre rate annuali, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi (2004, 2005 e 2006). La prima rata è pari al 50% dell'importo; la seconda e la terza sono pari al 25% ciascuna. Sulle rate successive alla prima, inoltre, non dovrebbero applicarsi gli interessi (cfr. art. 2, comma 25, L. 350/2003).

Gli importi da versare possono essere compensati nella delega di pagamento modello F 24 ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Differimento delle sanatorie fiscali

La Legge Finanziaria 2004 include molte norme contenenti proroghe (cfr. la clausola di salvaguardia e l'indetraibilità dell'IVA sui veicoli già viste) o riaperture di interventi già previsti in passato (come la rivalutazione dei beni d'impresa). Fra queste norme, vi sono anche quelle che disciplinano l'allargamento temporale delle sanatorie fiscali, previste dalla L. 289/2002, anche al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002⁵.

⁵ Com'è noto i condoni fiscali, di cui alla L. 289/2002, consentivano di sanare varie irregolarità, per tutti i periodi d'imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2002. Per una più ampia disamina degli stessi, rinviamo alla Ns. Circolare n. 2/2003, contenente "Commenti alla Finanziaria 2003", liberamente scaricabile dal sito <http://www.camozzibonissoni.it>.

Fino al 16 marzo 2004, infatti, non solo è possibile sanare, con le modalità e nelle forme già note, i periodi d'imposta fino al 2001 (cfr. D.L. 269/2003, conv., con modif., dalla L. 326/2003, su cui rinviamo alle nostre Circolari n.ri 3 e 5 del 2003, pubblicate e liberamente scaricabili dal sito dello Studio), ma vi è l'ulteriore possibilità (e qui sta la novità interessante) di estendere l'operatività di tali condoni anche al periodo d'imposta 2002 (con riferimento al quale periodo sono da poco scaduti i termini per la dichiarazione).

Le regole del condono previsto dalla Manovra 2004 sono quasi del tutto identiche a quelle predisposte dalla Finanziaria 2003: per quanto riguarda la sanatoria relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2002, la L. 350/2003 si limita ad introdurre quelle regole necessarie a coordinare le disposizioni applicabili ai vari casi che possono venire a presentarsi nella pratica ed a regolare le nuove modalità di versamento.

Per effetto, dunque, della Finanziaria 2004 sono ancora possibili, sino al 16.03.2004 (e salve ulteriori proroghe):

- a) il concordato per gli anni pregressi (art. 7 L. 289/2002);
- b) l'integrativa semplice (art. 8);
- c) il condono tombale (art. 9);
- d) la sanatoria degli omessi o tardivi versamenti (art. 9bis);
- e) la definizione delle altre imposte indirette (art. 11);
- f) la regolarizzazione delle scritture contabili (art. 14);
- g) la definizione delle "liti potenziali" (art. 15);
- h) la definizione delle liti fiscali pendenti (art. 16).

Alle sanatorie *sub* a), b) e c) si applicano le stesse regole per esse previste dalla L. 289/2002, integrate dalle disposizioni contenute nell'art. 2, comma 44, L. 350/2003. Lo stesso dicasi per la sanatoria *sub* d) (cfr. art. nell'art. 2, comma 45), e) (cfr. art. 2, comma 46), f) (cfr. art. 2, comma 47), g) (cfr. art. 2, comma 48) ed h) (cfr. art. 2, comma 49). Riguardo a quest'ultima sanatoria, va sottolineato che la definizione delle controversie pendenti è stata estesa a tutti gli atti impugnati entro il 1° gennaio 2004.

Interessante è il comma 52 dell'art. 2. Esso prevede, per coloro che aderiscano al concordato preventivo biennale (su cui vd. *retro*), la possibilità, nel caso che abbiano dichiarato, relativamente al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2001, ricavi o compensi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore, ovvero dei

parametri, di non assolvere le relative imposte, come previsto dal comma 5 dell'art. 33 D.L. 269/2003, a condizione che provvedano alla definizione del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002 ai sensi del comma 44, fermo restando l'obbligo di applicare le percentuali di incremento dei ricavi o dei compensi, e dei redditi, previste dal citato articolo 33, sulla base dei ricavi o dei compensi adeguati a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore, ovvero dei parametri.

Degna di nota è anche la disposizione contenuta nel comma 44, lett. f), dell'art. 2. Secondo tale disposizione, per i contribuenti che non si avvalgano del concordato per gli anni pregressi, dell'integrativa semplice o del condono tombale, i termini per la notifica degli avvisi di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA sono prorogati di due anni, il che significa che il periodo d'imposta 2002 può essere sottoposto a controllo da parte dell'amministrazione finanziaria fino al 31 dicembre 2009 (anziché al 31.12.2007). Questo è il principale motivo che potrebbe indurre (ed ha già indotto) il contribuente ad aderire alla sanatoria relativamente al periodo d'imposta 2002.

Un'ultima nota va fatta per i soggetti che nel periodo d'imposta 2002 vogliono utilizzare la forma del condono tombale i quali sono obbligati a tale forma di definizione anche per i periodi *ante* 2002.

Infine, ricordiamo che sia per l'estensione al 2002 che per i "ritardatari delle sanatorie" assume rilevanza per il versamento delle relative imposte dovute (ferme restando le opportunità di rateazione già offerte dalla precedente versione del condono) il termine del 16 marzo 2004.

Per chiarezza riportiamo la seguente tabella riepilogativa che di fatto sintetizza sia gli effetti del D.l. 269/2003 che quelli della Finanziaria (suggeriamo comunque di attendere gli imminenti chiarimenti ministeriali):

Soggetto che non si è ancora avvalso di alcuna sanatoria	può farlo fino al 16 marzo; se vuole usufruire del tombale per il 2002, è costretto ad adottare tale forma di definizione per tutti i periodi d'imposta precedenti fino al 2002
Soggetto che si è già avvalso delle sanatorie, ma non del tombale	può sanare anche il 2002, utilizzando indifferentemente concordato, dichiarazione intergrativa o tombale (in quest'ultimo caso, però, deve assoggettare a tale regime di definizione tutti i periodi d'imposta precedenti versando, se del caso, il relativo differenziale)
Soggetto che si è già avvalso delle sanatorie in forma di condono tombale	può sanare anche il 2002, ma solo utilizzando il condono tombale

Fondi immobiliari ancora al centro dell'attenzione

Dopo il D.L. 269/2003, la Finanziaria interviene nuovamente sui fondi immobiliari, modificando, in particolare, la disciplina IVA degli apporti di beni immobili ai fondi.

Il legislatore fa qui riferimento sia ai fondi immobiliari ad apporto privato⁶ che a quelli ad apporto pubblico⁷ ed introduce il meccanismo del c.d. "reverse charge", meccanismo analogo a quello già in uso in altri particolari settori, quali quello dell'oro industriale e quello dei rottami ferrosi.

Ai sensi dell'art. 3, comma 122, della Finanziaria (che introduce il nuovo comma 1bis all'art. 8 del decreto legge 25 settembre 2001 n. 351), per gli apporti di beni immobili ai fondi d'investimento immobiliare suindicati, diviene tenuta al pagamento dell'imposta la società di gestione del risparmio per ciascun fondo da essa istituito. In sostanza, l'apportante, che sia anche soggetto passivo IVA, non ha più obbligo di rivalsa dell'IVA nei confronti della SGR: egli dovrà emettere fattura senza addebito dell'imposta, con l'indicazione della disposizione di cui all'art. 8, comma 1bis, D.L. 351/2001. Sarà, poi, la SGR che, con una procedura analoga a quella dell'autofatturazione, provvederà ad

⁶ Si tratta di quei fondi comuni di investimento previsti dall'art. 37, comma 1, lett. d-bis), T.U.F., che hanno l'obbligo di investire la maggior parte del patrimonio in beni immobili, diritti reali immobiliari e partecipazioni in società immobiliari (cfr. art. 12bis, comma 2, D.M. 24 maggio 1999 n. 228).

⁷ Si tratta di istituti con apporto di beni per almeno il 51% da parte dello Stato e degli altri enti pubblici e regolati dall'art. 14bis L. 25 gennaio 1994 n. 86.

integrare la fattura emessa dall'apportante con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotarla tanto nel registro vendite o dei corrispettivi (ai sensi degli artt. 23 e 24 D.P.R. 633/72 ed entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese) quanto nel registro acquisti (ai sensi dell'art. 25 D.P.R. 633/72), ai fini della detrazione. In questo modo la SGR non risulta incisa dal tributo.

Le innovazioni introdotte tendono evidentemente ad uniformare, ai fini delle imposte indirette, le modalità di tassazione degli apporti, indipendentemente dalla qualifica soggettiva dell'apportante. È noto, infatti, che gli apporti effettuati a favore di fondi immobiliari da soggetti non titolari di partita IVA, oltre evidentemente a non scontare l'imposta sul valore aggiunto, non scontano neppure, per espressa disposizione dell'art. 9 del decreto legge n. 351/01, l'imposta di registro sugli atti relativi alla istituzione e sottoscrizione delle quote, salvo il caso della registrazione volontaria e/o della sottoscrizione di atti pubblici o scritture private autenticate (cfr. Circolare ministeriale 8 agosto 2003 n. 47).

Di seguito proponiamo uno schema riepilogativo afferente la tassazione indiretta degli apporti di beni immobili ai fondi immobiliari.

<i>Tipologia di fondo</i>	<i>Soggetti non IVA</i>	<i>Soggetti IVA</i>
<i>Fondi ad apporto pubblico e privato</i>	1. imposta di registro in misura fissa; 2. nessuna imposizione ai fini IVA.	1. imposta di registro in misura fissa; 2. IVA neutralizzata con doppia registrazione della fattura

L'innovazione normativa contenuta nel comma 122 dell'art. 3 della Finanziaria – cioè a dire il non assoggettamento ad IVA degli apporti ai fondi immobiliari – non è, comunque, ancora concretamente operativa. Essa è, infatti, subordinata alla preventiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea, secondo quanto dispone l'art. 27 della VI Direttiva in materia di IVA (cfr. comma 123 dell'art. 3 della Finanziaria, che appunto rinvia a codesta preventiva approvazione). Dunque, la disposizione contenuta nell'art. 3, comma 122 richiamato, non è da considerarsi ancora vigente con

la conseguenza che, fino all'eventuale approvazione da parte delle istituzioni comunitarie, gli apporti di beni immobili ai fondi immobiliari effettuati da soggetti IVA continueranno a scontare il tributo sul valore aggiunto in modo ordinario.

Per quanto riguarda l'art. 3, comma 124, infine, esso modifica parzialmente l'art. 41-bis del decreto legge n. 269/03 nella parte in cui istituisce il nuovo organo assembleare formato dai possessori delle quote del fondo.

In particolare, a seguito delle modifiche intervenute, l'assemblea in questione potrà essere convocata dal Consiglio di Amministrazione della SGR su richiesta dei partecipanti che rappresentino almeno il 10% (non più il 5%) del valore delle quote in circolazione, e le deliberazioni saranno approvate con il voto favorevole del 50% più una quota degli intervenuti all'assemblea. In ogni caso il *quorum* deliberativo non potrà essere inferiore al 30% del valore di tutte le quote in circolazione.