

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

Milano, 1 febbraio 2005

Circolare n. 3/2005

COMMENTI ALLA FINANZIARIA PER IL 2005

Con la Legge 30 dicembre 2004 n. 311 (c.d. “Legge Finanziaria 2005”, pubblicata sulla G.U. n. 306 del 31/12/2004, S.O. n. 192, di seguito denominata “Finanziaria”) il Senato ha varato, in un solo “maxi-articolo” di 572 commi, le 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 2005, limitando comunque l’analisi a quelle norme che rivestono maggiore rilevanza dal punto di vista fiscale.

Novità IRPEF

A decorrere dal 1 gennaio 2005 la novità più evidente è la variazione degli scaglioni e delle relative aliquote. Sostanzialmente esistono ora quattro fasce contributive: tre esplicitamente previste ed una marginale che passa sotto il nome di contributo di solidarietà. L’ art. 13) del TUIR così come modificato dalla Finanziaria va a sostituire il precedente art. 12) e prevede:

- fino a 26.000 euro, 23 per cento;
- oltre 26.000 euro e fino a 33.500 euro, 33 per cento;
- oltre 33.500 euro, 39 per cento;
- oltre 100.000 euro, ulteriore contributo di solidarietà nella misura del 4 per cento.

Di non minore risonanza è l’abrogazione dell’art. 14) del TUIR, che prevedeva specifiche detrazioni dall’imposta lorda, secondo prestabilite fasce di reddito complessivo, qualora nel reddito complessivo del contribuente confluissero anche redditi di lavoro dipendente, alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente individuati dalla norma, redditi di pensione e redditi di lavoro autonomo o di impresa minore, ed

anche l'eliminazione delle cosiddette detrazioni per carichi di famiglia che lasciano il posto alle cosiddette deduzioni per oneri di famiglia.

Per il contribuente saranno infatti deducibili dalla base imponibile 3.200 euro per il coniuge che non sia né legalmente né effettivamente separato e 2.900 euro per ciascun figlio oltre che per quei genitori, fratelli, suoceri, generi, nuore che convivano con il contribuente o che percepiscano assegni alimentari non derivanti da provvedimenti giudiziari.

Restano sostanzialmente gli stessi i casi per i quali il Legislatore ha previsto un'ulteriore beneficio fiscale; in particolare è innalzata la deducibilità per i figli: 3.200 euro per il primo figlio se l'altro genitore manca ed il contribuente è separato o non sposato; 3.450 euro per ciascun figlio che abbia meno di tre anni; 3.700 euro per ogni figlio portatore di handicap.

È stata inoltre prevista la deducibilità fino ad un massimo di 1.820 euro, di quelle spese documentate e sostenute dal contribuente per gli addetti all'assistenza personale quotidiana nei casi di non autosufficienza sia per sé stesso che per i genitori, fratelli, suoceri, generi, nuore che convivano con il contribuente o che percepiscano assegni alimentari non derivanti da provvedimenti giudiziari.

Da non dimenticare però che la possibilità per il contribuente di applicare le suddette detrazioni è subordinata alla condizione che il rapporto tra, a numeratore 78.000 euro, aumentati dell'ammontare di tutte le deduzioni e degli oneri deducibili ex art. 10 e diminuiti del reddito complessivo, ed a denominatore 78.000 euro, sia positivo. In particolare se il risultato fosse compreso tra zero e uno, le deduzioni potrebbero essere solo parziali in ragione del risultato stesso prendendo a tale scopo solo le prime quattro cifre decimali; se il risultato fosse uguale o maggiore di uno, la deduzione spetterebbe per intero; se infine il risultato fosse invece negativo la deduzione non spetterebbe.

Il procedimento della deduzione spettante per familiare a carico può essere schematicamente espresso dalla seguente formula:

$$\frac{78.000 + \text{deduzioni per oneri di famiglia} + \text{oneri deducibili} - \text{reddito complessivo}}{78.000}$$

Il risultato del predetto rapporto deve essere moltiplicato per le deduzioni teoriche al fine di stabilire l'importo di deduzione effettivamente spettante (ossia quello che potrà essere portato in deduzione dal proprio reddito complessivo ai fini della determinazione del reddito imponibile).

Clausola di salvaguardia

Il comma 352 inserisce la cosiddetta clausola di salvaguardia. Si tratta di una disposizione in favore dei contribuenti che dovessero subire, per effetto della riforma, un peggioramento del loro trattamento fiscale. A tal fine viene pertanto stabilito che, in sede di dichiarazione dei redditi, per il solo anno 2005, i contribuenti potranno applicare le disposizioni del TUIR in vigore al 31 dicembre 2002, ovvero quelle in vigore al 31 dicembre 2004, se più favorevoli.

L'applicazione della clausola di salvaguardia è stata prevista per la prima volta dall'articolo 2, comma 3, della legge n. 289 del 2002 - al fine di evitare un aggravio della tassazione a carico dei contribuenti per gli anni 2003 e 2004 - in occasione dell'introduzione del primo modulo della riforma dell'IRPEF.

Con la nuova disposizione è stata ulteriormente ampliata la facoltà del contribuente di optare per il sistema di tassazione a lui più favorevole. Egli, infatti, può confrontare il nuovo sistema di tassazione sia con quello in vigore al 31 dicembre 2002 sia con quello risultante dal primo modulo di riforma dell'IRPEF, in vigore fino al 31 dicembre 2004. L'applicazione della clausola di salvaguardia è esclusa in tutte le fattispecie in cui l'imposta non è determinata previo inserimento del singolo reddito nel reddito complessivo, come ad esempio, accade in relazione ai redditi assoggettati a tassazione separata, a quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, nonché a quelli soggetti a imposta sostitutiva.

Acconti IRPEF ed IRES

Secondo quanto disposto dal comma 301, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2006, l'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è fissato al 99% e quello dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società è fissato al 100%.

Si segnala come a norma dell'art. 4, comma 1, lett. n) del D.Lgs. n. 344 del 12/12/2003, per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2005, ai soli fini dell'imposta sul reddito delle società, la misura dell'acconto è aumentata dal 99 al 102,5 per cento;

Bolli, concessioni ed altre imposte indirette

Il comma 300 per tener conto dell'aumento dei prezzi al consumo risultante dagli indici ISTAT e dell'esigenza di semplificazione per i servizi telematici, prevede l'aggiornamento, da effettuarsi entro il 31/01/2005 con Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, degli importi fissi dell'imposta di registro, della tassa di concessione governativa, dell'imposta di bollo, dell'imposta ipotecaria e catastale nonché delle tasse ipotecarie.

Pianificazione Fiscale Concordata (PFC)

La Finanziaria 2004 disciplinava l'istituto del concordato preventivo biennale.

Con il comma 387 e seguenti della Finanziaria 2005 per dare seguito al progetto del Governo di poter avere una maggiore certezza sulle entrate fiscali dello Stato, viene istituita dal 1 gennaio 2005 la cosiddetta pianificazione fiscale concordata.

In linea generale l'adesione del contribuente a tale istituto comporta la determinazione preventiva, per un triennio, della base imponibile caratteristica dell'attività svolta cui segue una riduzione dell'imposizione fiscale e contributiva per gli eventuali importi eccedenti.

Sotto il profilo soggettivo, possono aderire alla PFC i titolari di redditi di impresa e gli esercenti arti e professioni che svolgano continuativamente la medesima attività almeno dal 1 gennaio 2002 e che dalla stessa data abbiano presentato la dichiarazione dei redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e la comunicazione dei dati ai fini dell'applicazione degli studi di settore in quanto soggetti agli stessi per il periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2003 ed in nessun modo esclusi.

Sotto il profilo oggettivo, la determinazione della base imponibile comporta una serie di vantaggi fiscali, per tutti i periodi di imposta oggetto della pianificazione, così come di seguito riassumibili:

1. ai fini delle imposte dirette:
 - a. riduzione di 4 punti percentuali dell'aliquota marginale applicabile, ad eccezione di quella del 23 per cento, per la parte di reddito dichiarato eccedente quello pianificato;
 - b. esclusione dell'applicazione dei contributi previdenziali per la parte di reddito dichiarato eccedente quello pianificato, ad eccezione del minimale reddituale previsto; restano salve le prerogative delle Casse autonome, nonché la possibilità di effettuare comunque, qualora lo si volesse, i versamenti;
 - c. inibizione dei poteri spettanti all'Amministrazione Finanziaria ex art. 39) del DPR 600/73 circa l'accertamento dei redditi così come risultanti dalle scritture contabili.
2. ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:
 - a. applicazione dell'aliquota data dal rapporto tra l'imposta per le operazioni imponibili diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, ed il volume d'affari dichiarato, all'ammontare degli eventuali maggiori ricavi o compensi da dichiarare rispetto a quelli risultanti dalle scritture contabili, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta o soggette a regimi speciali;
 - b. inibizione del potere, spettante all'Amministrazione Finanziaria ex art. 54), comma 2, secondo periodo, del DPR 633/72, di desumere dalle risultanze contabili o su base di presunzioni l'infedeltà della dichiarazione per omissioni o false ed inesatte indicazioni;
 - c. inibizione del potere, spettante all'Amministrazione Finanziaria ex art. 55), comma 2, n. 3, del DPR 633/72, di accertare l'imposta induttivamente qualora le scritture contabili risultassero inattendibili per gravi irregolarità, omissioni o false ed inesatte indicazioni.

Resta fermo ogni obbligo formale e sostanziale per il contribuente sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Il Legislatore ha poi previsto e regolamentato l'eventuale inadempimento da parte del contribuente così come la sussistenza di casi che comportassero la cessazione dell'efficacia della pianificazione.

Riduzione dell'IRAP

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.

1. Tutti i contribuenti IRAP ad eccezione delle pubbliche amministrazioni potranno dedurre dalla base imponibile IRAP, a decorrere dal 2005, 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.
2. 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 l'imponibile non supera euro 180.759,91;
- euro 6.000, se l'imponibile supera euro 180.759,91, ma non euro 180.839,91;
- euro 4.000, se l'imponibile supera euro 180.839,91, ma non euro 180.919,91;
- euro 2.000, se l'imponibile supera euro 180.919,91, ma non euro 180.999,91.

3. E' stata introdotta una ulteriore deduzione temporanea dalla base imponibile IRAP, per tutti i soggetti passivi IRAP, con la sola esclusione delle amministrazioni pubbliche, 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".

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.

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

Proroga dell'indetraibilità dell'Iva sugli autoveicoli

Il comma 503 proroga, come era lecito attendersi, la disposizione sull'indetraibilità dell'Iva sugli autoveicoli, «sino al 31 dicembre 2005». L'ultima proroga era stata disposta dall'art. 2, comma 17, della Finanziaria 2004.

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, autovetture¹ e autoveicoli², «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..

Studi di settore

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.

¹ Nel senso di veicoli a motore con almeno quattro ruote destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente.

² 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.

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.

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.

I commi 409, 410, 411 hanno significativamente modificato taluni aspetti della disciplina degli studi di settore.

Finora, ex art. 10, commi 2 e 3, della L. 8 maggio 1998, n. 146, gli studi di settore, applicati di regola in sede di accertamento degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata³, sono stati applicati *in via eccezionale* anche:

1. agli *esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria*⁴:
 - a. adottata come regime di opzione, ai sensi dell'art. 18, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973:
 - i. se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi;
 - ii. nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;
 - b. adottata come regime normale, solo nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni ed irregolarità;
4. agli *esercenti arti e professioni*:
 - a. se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi.

Con la Finanziaria 2005, alla luce di dette modifiche, a decorrere dall'anno 2004, gli studi di settore saranno ordinariamente applicati:

2. agli *esercenti attività d'impresa*:
 - a. in regime di *contabilità semplificata*;
 - b. in regime di *contabilità ordinaria, sia questa normale o per opzione*⁵:
 - i. se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi⁶;
 - ii. quando emergano significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia;
 - iii. nel caso di motivata inattendibilità delle scritture, a causa di gravi contraddizioni e irregolarità;
2. agli *esercenti arti e professioni*:
 - a. se i ricavi da studi siano stati superiori a quelli dichiarati per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi.

³ Sono soggetti alla tenuta della contabilità semplificata: le snc e le sas che abbiano ogni anno ricavi di impresa non superiori a 600 milioni di lire per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi, e non superiori a 1 miliardo di lire per le imprese aventi ad oggetto altre attività.

⁴ Sono soggetti alla tenuta della contabilità ordinaria: le società e gli enti pubblici e privati commerciali soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, le snc e le sas che abbiano ogni anno ricavi di impresa superiori a 600 milioni di lire per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi, e superiori a 1 miliardo di lire per le imprese aventi ad oggetto altre attività.

⁵ I contribuenti soggetti al regime semplificato, qualora lo desiderino, hanno facoltà di optare per il regime ordinario.

⁶ Il primo triennio su cui calcolare i due su tre è il 2002-2003-2004.

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.

Il comma 411 sancisce inoltre che l'adeguamento alle risultanze dello studio di settore in dichiarazione e senza sanzioni:

- 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.

Redditi immobiliari e disposizioni varie sugli immobili

Il comma 340 stabilisce che dal 1 gennaio 2005, per le unità immobiliari di proprietà privata a destinazione ordinaria, censite nel catasto edilizio urbano, ai fini dell'applicazione della TAR SU la superficie di riferimento 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.

I commi 341, 342 e 346 stabiliscono circa i contratti di locazione che, ferma restando civilisticamente la nullità degli stessi o di ogni altro contratto costitutivo di diritti reali quando non registrati, sotto il profilo tributario, l'accertamento fiscale è escluso:

1. *ai fini dell'imposta di registro*, se il canone di locazione dichiarato è almeno pari al 10% del valore catastale dell'immobile (pari al reddito risultante in catasto, aggiornato con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, ovvero maggiorato del 5%, e moltiplicato, per fabbricati di categoria A, per 110⁷);
2. *ai fini delle imposte sul reddito*, se il reddito del fabbricato è dichiarato nella misura corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto, ridotto del 15%, ed il 10% del valore catastale dell'immobile determinato ai sensi dell'art.

⁷ Oppure moltiplicato per 40,8 (fabbricati C/1, negozi, ed E) o per 60 (fabbricati A/10, uffici, e D, opifici) come disposto dall'art. 2, comma 63, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 e dall'art. 1-bis del D.L. 12 luglio 2004, n. 168. Per i beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione, ai sensi dell'art. 1-bis del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il moltiplicatore per i fabbricati A è 120.

52, comma 4, del DPR 131/86, senza quindi applicare al moltiplicatore l'incremento del 10 o del 20 per cento.

È però costituita la presunzione dell'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi di imposta antecedenti quello nel corso del quale venga accertato il rapporto stesso, nel caso in cui sia stata omessa la registrazione del contratto di locazione di immobili.

Secondo i commi 344 e 345, in relazione all'obbligo, imposto a chiunque ceda la proprietà o il godimento di un fabbricato, di dare comunicazione all'autorità locale di pubblica sicurezza dei dati riguardanti l'ubicazione dell'immobile, nonché le generalità della controparte (acquirente o locatario), è disposto:

- il modello di comunicazione, approvato per decreto, va inoltrato all'Agenzia delle entrate in via telematica;
- la comunicazione può essere effettuata anche per il tramite degli intermediari incaricati e per il tramite degli uffici dell'Agenzia;
- l'Agenzia comunica 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.

Il comma 540 della Finanziaria, con disposizione interpretativa, 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.

Contrasto all'evasione IVA

Il comma 377 esclude dalla presentazione della dichiarazione in via telematica i contribuenti che hanno realizzato un volume di affari annuo ai fini IVA inferiore a 10.000 euro (il limite precedente era di 25.800 euro).

I commi dal 381 al 385 stabiliscono, riguardo alle cessioni all'esportazione, che il cedente o prestatore, il quale riceva 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 dichiarazione ricevuta, secondo le modalità che saranno determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia.

Per esigenze di coordinamento, l'agenzia delle Entrate deve condividere con gli altri organi preposti ai controlli in materia di IVA le informazioni inviate dal cedente o dal prestatore.

Il cedente o prestatore che ometta l'adempimento, o invii la comunicazione con dati incompleti o inesatti, è soggetto alla specifica sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo, ed è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa, correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.

Il comma 386 stabilisce un'importante novità in ambito IVA con l'inserimento dell'art. 60-bis rubricato “Solidarietà nel pagamento dell'imposta”. Dopo aver specificato che

con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze verranno individuati i beni per i quali opera la disposizione, stabilisce che in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti IVA, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

L'obbligato solidale può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

Sanzioni per omesse ritenute

Il comma 414 reintroduce la responsabilità penale per l'omesso versamento delle ritenute alla fonte.

E' punito infatti con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque 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 sia superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Affrancamento di terreni e partecipazioni: riapertura dei termini

Il comma 376 riapre i termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili posseduti alla data del 1 luglio 2003.

Alla luce della modificazione apportata, le disposizioni degli artt. 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° luglio 2003.

In sostanza, può quindi essere assunto:

1. *per le partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati*, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima, redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 4 per cento per le partecipazioni che, alla data del 1 luglio 2003, risultano qualificate, ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c), del TUIR, oppure pari al 2 per cento per quelle che non risultano qualificate ai sensi del medesimo articolo 81, comma 1, lettera c-bis);
2. *per i terreni edificabili*, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 4 per cento del valore determinato.

Le imposte sostitutive 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).

Il comma 428 dispone inoltre che i soli termini previsti per la redazione ed il giuramento delle perizie di cui sopra, sono stabiliti alla data del 31 marzo 2005, a condizione che la relativa imposta sia stata versata entro il termine del 30 settembre 2004.

Affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta

I commi dal 473 al 478 introducono la possibilità di affrancare, in tutto o in parte, le riserve ed 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.

Sono escluse dalla disposizione le sole riserve per ammortamenti anticipati.

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta affrancabili sono assoggettati, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, 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.

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 e in caso di distribuzione dei citati saldi attivi non spetta il credito d'imposta previsto 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.