

RIVALUTAZIONI ■ Il rinvio dei pagamenti al 30 settembre apre la questione delle stime precedenti

Perizie «appese» allo Statuto

La Carta del contribuente offre uno spiraglio per confermare validità alle valutazioni già effettuate

Lo spostamento della data di riferimento per la rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni dal 1° gennaio 2003 al 1° luglio 2003 ha generato dubbi nell'ipotesi in cui al 27 febbraio 2004 fosse stata asseverata la perizia di stima, ma non si fosse ancora provveduto a effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva. In base al dato letterale della norma, le perizie sarebbero inefficaci e dovrebbero essere riformulate facendo riferimento al valore dei beni al 1° luglio 2003 invece del 1° gennaio 2003. Infatti, la normativa di riferimento che consente la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni è quella contenuta nell'articolo 2, com-

ma 2, del Dl 282/2002 (legge 27/2003). Dal 28 febbraio 2004 la norma dispone che è consentita la rideterminazione del valore dei beni posseduti al 1° luglio 2003 e il termine per il versamento dell'im-

Sul valore dei beni termine al 1° luglio 2003

sta sostitutiva è prorogato al 30 settembre 2004.

L'articolo 39, ultimo comma, del decreto legge 269/2003 non vive di "luce propria" in quanto si limita a sostituire il precedente termine del 16 maggio 2003 contenuto

nel Dl 282 con la data del 16 marzo 2004 quale scadenza per la redazione della perizia e per il versamento dell'imposta e tale data viene ora spostata al 30 settembre 2004; ne consegue che dal 28 febbraio 2004 il termine del 16 marzo 2004 diventa inesistente.

Va anche tenuto conto che gli articoli 5 e 7 della legge 448/2001, a cui si deve fare riferimento per la rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni, dispongono che la determinazione del valore dei beni si perfeziona mediante la perizia giurata di stima a condizione che il valore sia assog-

gettato a imposta sostitutiva. La circolare dell'agenzia delle Entrate 27 del 9 maggio 2003 dispone che la rideterminazione ha effetto previo pagamento dell'imposta sostitutiva.

La questione dei terreni. La vicenda diventa però assai problematica in presenza di terreni che potrebbero essere già stati venduti e per i quali pertanto non sarebbe più possibile riformulare la perizia (per le partecipazioni la perizia può essere redatta anche dopo la vendita — circolare delle Entrate 47 del 5 giugno 2002).

Supponiamo, ad esempio, il caso di un terreno peritato il 10 febbraio 2004 e venduto il giorno 20 dello stesso mese, senza che sia stata versata l'im-

posta sostitutiva in quanto il contribuente per pagare attendeva legittimamente la scadenza del 16 marzo 2004.

La circolare delle Entrate 15/E del 1° febbraio 2002 precisa che il valore determinato mediante perizia può essere assunto quale valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze realizzate successivamente all'asseverazione dell'atto di stima, fermo restando il termine di scadenza per il pagamento dell'imposta sostitutiva. Le plusvalenze conseguite anteriormente alla redazione e al giuramento della perizia restano invece determinate secondo i criteri ordinari, non risultando valide le valutazioni giurate su beni di cui si è ceduta la titolarità.

La soluzione. L'agenzia delle Entrate dovrebbe intervenire per tranquillizzare i contribuenti anche prendendo spunto dalle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente (legge 212/00). Infatti, la norma contenuta nella legge "milleproroghe" non può incidere sui procedimenti in corso al momento della sua entrata in vigore; in altri termini, non può pregiudicare il diritto di chi avesse già predisposto la perizia giurata (senza il pagamento dell'imposta) a completare il procedimento di rivalutazione con il versamento dell'imposta sostitutiva. Valgono a questo fine:

- 1 il principio di non retroattività (articolo 3, comma 1),

Il promemoria

La disciplina per la rivalutazione di quote e terreni

■ **Norma.** La norma che consente la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni è contenuta nell'articolo 2, comma 2, del Dl 282/02 (legge 27/03)

■ **«Milleproroghe».** Tutti i termini previsti dalla legge 27/03 sono stati rinviati dal Dl 355/03 (legge 47/04) "milleproroghe"

■ **Riferimento.** La data di riferimento per le rivalutazioni slitta dal 1° gennaio 2003 al 1° luglio dello stesso anno

■ **Perizie e pagamenti.** Il termine per la redazione delle perizie giurate viene prorogato dal 16 maggio 2003 al 16 marzo 2004 e quindi al 30 settembre prossimo

■ **Imposta.** Il prelievo sostitutivo è al 4% per terreni e partecipazioni qualificate; al 2%, invece, per le partecipazioni non qualificate

cosicché se il contribuente abbia iniziato il procedimento per ottenere un determinato risultato (nella fattispecie, rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni) non può essere privato del diritto di portare a compimento quel procedimento

le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli cosicché confliggerebbe con tale principio la norma che costringesse il contribuente a rifare la perizia (sempre poi che si possa rifarla).

Per ragioni di logica e di buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuenti ci si attende quindi che l'agenzia delle Entrate confermi l'efficacia della perizia giurata entro il 27 febbraio 2004, con riferimento ai valori al 1° gennaio 2003, posticipando il pagamento al 30 settembre 2004 (unico termine attualmente in vigore, anche se qualcuno per istinto di prudenza potrebbe pagare entro il 16 marzo 2004). Naturalmente, chi vuole rifare la perizia per aggiornare il valore al 1° luglio 2003 può farlo, pagando l'imposta entro la medesima data del 30 settembre 2004.

ANGELO BUSANI
GIAN PAOLO TOSONI

Nelle scissioni ultimo limite sull'operatività

Con il parere n. 2/2004, del 24 febbraio 2004, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusivistiche torna ad occuparsi delle operazioni di scissione proporzionali. L'operazione prospettata nel parere prevede l'effettuazione di una scissione parziale della società A a favore della società B. L'oggetto della scissione è costituito dalle scorte, le attrezzature di vendita, parte delle immobilizzazioni immateriali, delle attività liquide e delle passività, i crediti e i debiti commerciali, nonché la disponibilità degli immobili e delle autorizzazioni commerciali, di proprietà della società scindenda.

prese di posizione dell'amministrazione in tema di scissione.

Alla luce di quest'ultimo parere si ritiene che tra i vari aspetti da considerare per l'individuazione della potenziale elusività di una operazione di scissione particolare attenzione debba essere posta sulla operatività delle imprese interessate dall'operazione.

Questo aspetto è infatti al centro di alcuni recenti risposte del comitato (si vedano ad esempio i pareri n. 1 del 3 aprile 2003 e n. 17 del 22 dicembre 2003). In sostanza, si vuole evitare che attraverso la scissione si creino contenitori che risultano privi della operatività presente prima dell'operazione.

Più in generale, come emerge anche dall'esame di altri recenti pareri (come i pareri n. 15 del 30 ottobre 2003, n. 18 del 22 dicembre 2003 e n. 19 del 23 dicembre 2003), sembra che venga posta l'attenzione sulla circostanza che attraverso la scissione non si ottenga il risultato di far fuoriuscire i beni dall'ambito del reddito di impresa.

Infine, va segnalato come, con questa ultima risposta, si consolidi l'orientamento secondo il quale è legittimo che la società immobiliare scaturente dalla scissione possa concedere in locazione tali beni alla società che viene a detenere l'azienda (si vedano in questo senso i pareri n. 1 del 3 aprile 2003, n. 16 del 20 ottobre 2003 e n. 19 del 23 dicembre 2003; in senso opposto, invece, il parere n. 4 del 23 marzo 1999).

MARIO BONO

L'anti-elusione può scattare se si «svuota» l'attività

DICHIARAZIONI ■ Le prime istruzioni per il quadro EC rispondono ad alcuni dubbi sollevati durante «Telefisco»

Unico avvia il «disinquinamento»

Nuovi rigli utili sia per le deduzioni extracontabili sia per le rettifiche operate in passato

Con la bozza di istruzioni al quadro EC di Unico 2004, l'agenzia delle Entrate risponde indirettamente ad alcuni quesiti posti durante la manifestazione «Telefisco 2004». Il quadro EC («Prospetto per la deduzione extracontabile dei componenti negativi») va utilizzato per dedurre ammortamenti dei beni materiali e immateriali, altre rettifiche di valore e accantonamenti che, pur non trovando giustificazione civilistica, sono contabilizzati al fine di ottenere vantaggi di carattere tributario.

Il decreto legislativo 6/03, di riforma del diritto societario, ha infatti abrogato il comma 2 dell'articolo 2426 Codice civile, che consentiva di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente fiscali, illustrandone gli effetti nella nota integrativa. In futuro, la deduzione di queste rettifiche e accantonamenti dovrà avvenire utilizzando il prospetto EC, che costituisce parte integrante della dichiarazione dei redditi e dal quale devono risultare anche le divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi.

Nel modello Unico 2004 il quadro EC ha un utilizzo limitato, perché riguarda le società con esercizio non coincidente con l'anno solare; per tutte le altre società, le nuove disposizioni decorrono dall'esercizio 2004. La disposizione transitoria contenuta nella riforma societaria, precedendo le nuove norme del Tuir, consente infatti di redigere i bilanci chiusi tra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004, facoltativamente:

- in base alle precedenti disposizioni;
- oppure in base alle nuove disposizioni.

Le nuove disposizioni non prevedono la contabilizzazione delle «interferenze fiscali». Tuttavia, in tale caso, la norma transitoria contenuta nel decreto legislativo 344/03 di riforma fiscale (articolo 4, lettera

Avvertenze per il debutto

Le particolarità dell'impiego del quadro EC nel modello Unico 2004

■ **Solo «a cavallo».** Nel modello Unico 2004, il quadro EC riguarda soltanto le società con esercizio a cavallo d'anno

■ **Decorrenze differenziate.** L'utilizzo del quadro può essere facoltativo oppure obbligatorio: — per un esercizio dal 1° aprile 2003 al 31 marzo 2004 c'è la facoltà di utilizzare le nuove disposizioni in materia di bilancio; — per un esercizio dal 1° novembre 2003 al 31 ottobre 2004 c'è l'obbligo di utilizzare le nuove disposizioni

■ **Effetti comuni.** In ambedue i casi presentati al punto precedente, vanno considerati: — l'utilizzo del quadro EC per ottenere benefici tributari (articolo 109, comma 4, lettera b); — l'impossibilità di applicare le restanti disposizioni in materia di Ires, che riguardano i successivi esercizi (nelle due ipotesi, rispettivamente, l'esercizio dal 1° aprile 2004 al 31 marzo 2005 e dal 1° novembre 2004 al 31 ottobre 2005). Infatti, tali disposizioni si applicano a partire dagli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2004

h, n. 2), consente di anticipare la norma che permette di ottenere i benefici tributari relativi ad ammortamenti, altre rettifiche e accantonamenti non imputati al conto economico, utilizzando il prospetto di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b, del "nuovo" Tuir.

Ad esempio, una società di capitali con esercizio dal 1° aprile 2003 al 31 marzo 2004 ha facoltà di utilizzare le prece-

denze disposizioni per la redazione del bilancio (contabilizzando le interferenze fiscali) oppure le nuove disposizioni (non contabilizzando le interferenze). Invece, una società con esercizio dal 1° novembre 2003 al 31 ottobre 2004 deve utilizzare le nuove disposizioni civilistiche. In ambedue i casi, comunque, le rettifiche di carattere fiscale sono evidenziate nel quadro EC, anche se

le altre disposizioni in materia di Ires decorrono dagli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2004 e, pertanto, dall'esercizio successivo a quelli indicati.

Duplici utilizzi. Il quadro EC serve in primo luogo per dedurre extracontabilmente ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti per importi superiori a quelli imputati nel conto economico dell'esercizio (naturalmente, la deduzione deve rispettare i limiti massimi consentiti dalle norme fiscali).

Inoltre, il quadro si utilizza per eliminare ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti operati per ragioni fiscali in esercizi anteriori a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni. Si tratta del «disinquinamento» dei bilanci precedenti, previsto dalle disposizioni transitorie della riforma societaria, confermate dalle disposizioni tributarie (articolo 4, lettera h, 1).

Su questo punto le istruzioni forniscono due chiarimenti, precisando che le rettifiche indicate nel prospetto sono al netto del riassorbimento di tali rettifiche e accantonamenti verificatosi nel periodo stesso. Per esempio, con riferimento a un bene strumentale completa-

mente ammortizzato per effetto di ammortamenti anticipati imputati a riserva per 300, ammortamenti che s'intende eliminare, l'importo da indicare nel quadro EC è pari a 300 meno la quota di ammortamento civilistico contabilizzata nel bilancio (che costituisce variazione in aumento nel quadro RF). Se, invece, il bene fosse venduto, non va riportato alcun valore, poiché si verifica il totale riassorbimento dell'eccedenza degli ammortamenti non imputati a conto economico, sotto forma di maggiore plusvalenza o di minore minusvalenza fiscale. Medesimo discorso per una svalutazione di crediti successivamente riprese e per l'utilizzo di fondi stanziati in precedenza per motivi solo fiscali.

L'altra precisazione riguarda la modalità di disinquinamento del bilancio: si potrà utilizzare la metodologia dell'imputazione della rettifica al conto economico (principio contabile nazionale 29), oppure al patrimonio netto (las 8), senza alcuna conseguenza fiscale. Nel primo caso, la sopravvenienza attiva sarà oggetto di rettifica in diminuzione nel rigo RF43 del quadro RF.

FRANCO ROSCINI VITALI

Una soluzione per l'avviamento secondo gli Ias

Le istruzioni al modello Unico 2004 forniscono ulteriori chiarimenti urgenti per il quadro EC. Questo quadro, così come la disposizione che lo origina (articolo 109, comma 4, lettera b), riguarda le ipotesi tassativamente previste. In particolare, con riferimento agli ammortamenti, si tratta di quelli relativi a beni materiali (articolo 102 del Tuir) e immateriali (articolo 103).

La norma, invece, non riguarda le spese pluriennali (articolo 108), la cui deduzione non pone problemi fiscali relativi a maggiori deduzioni tributarie. Infatti, questa disposizione consente di imputare integralmente nel conto economico spese per studi e ricerche, di pubblicità e di impianto e ampliamento (articolo 2426, n. 5, del Codice civile). Inoltre, le istruzioni, con riferimento agli ammortamenti relativi ai beni immateriali, citano espressamente l'avviamento, con la precisazione che deve essere fiscalmente deducibile.

Questo risponde a un quesito posto a «Telefisco 2004» sulla deducibilità dell'ammortamento dell'avviamento se, nel bilancio, questo "intangibile" non sia soggetto ad ammortamento bensì a impairment test, in base ai principi contabili internazionali (Ias). In questo caso, l'eventuale svalutazione non è deducibile, ma è deducibile l'ammortamento operato per un periodo non inferiore a dieci esercizi (articolo 103).

F.R.V.

Le bozze trascurano gli esordienti Ires

Unico 2004 trascura i neo-contribuenti Ires. I soggetti che già dal 2004 sono obbligati a confrontarsi con le

nuove regole introdotte dall'«Imposta sul reddito delle società» sembrano sprovvisti dello stru-

mento necessario per assolvere agli adempimenti fiscali fondamentali (versamenti e presentazione del modello).

Dalla lettura della prima bozza di Unico 2004 per le società di capitali, licenziata nelle scorse settimane dall'agenzia delle Entrate, emerge infatti che la modulistica in corso di definizione non presenta alcun riferimento all'Ires, se si esclude il prospetto EC intitolato alle «deduzioni


extracontabili». Non è una dimenticanza trascurabile: i modelli in corso di approvazione dovrebbero, infatti, essere utilizzati anche da alcuni contribuenti già assoggettati alla nuova imposta. È il caso di soggetti con periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare che terminano il loro periodo d'imposta prima del 31 dicembre 2004 (a causa, per esempio, di operazioni straordinarie intervenute nell'anno in corso o per neo-costituzioni verificatesi dopo il 1°

gennaio). In sostanza, i contribuenti il cui periodo termina prima del 31 dicembre 2004 e dunque soggetti esclusivamente alla nuova disciplina Ires: non molti, probabilmente, ma tuttavia trascurati dall'autotassazione, se non saranno integrate le bozze presentate nei giorni scorsi.

Va poi considerato che ancora non esistono chiarimenti ufficiali sulla riforma da parte dell'amministrazione finanziaria. Perciò, anche se si volesse posticipare per alcuni soggetti la scadenza

della dichiarazione, non appare tuttavia verosimile differire anche la scadenza dei versamenti. Ma il pagamento delle imposte, in assenza di interpretazioni sull'Ires, resta alquanto problematico, a meno che non si voglia "forzatamente" obbligare al versamento sul dato storico. Una simile forzatura, peraltro, potrebbe perfino presentare qualche dubbio di costituzionalità, perché si verrebbe meno, con il ricorso al dato storico, al principio della progressività nel prelievo fiscale.

www.gotoweb.it



SOSTITUIRE LA CARTA IN UFFICIO OGGI È POSSIBILE.

Finalmente puoi gestire tutta la corrispondenza (posta, fax, e-mail) e i documenti fiscali in **formato digitale sostitutivo**.

Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2004 sugli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici (*)

Da GoToWeb la **soluzione a norma di legge** in grado di rivoluzionare la gestione di tutti i documenti che circolano nella tua azienda, in **modo sicuro e riservato**.

210 partner GoToWeb sono a tua disposizione in tutta Italia per mostrarti la soluzione.

Per maggiori informazioni e per conoscere il partner più vicino

Numero Verde **800-19.90.90**

GoToWeb
Gruppo Comdata

*) D.M. 23 gennaio 2004 "Modalità di assolvimento dagli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto" (in "Gazzetta Ufficiale" n. 27 del 1 febbraio 2004).

UN'ALTRA VITTIMA DELLA CARTA