

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11  
20121 - MILANO  
TEL: +39 02 7211751 - FAX: +39 02 72117575  
E-MAIL: studio.milano@stsnet.it  
C. F. E P. IVA: 03022160109

PIETRO BESSI <sup>(1)(2)</sup>  
FEDERICO CALISSANO <sup>(1)(2)</sup>  
VINCENZO CAMPO ANTICO <sup>(1)(2)</sup>  
GIOVANNI CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
PAOLO FASSIO <sup>(1)(2)</sup>  
EMILIO MARTINOTTI <sup>(1)(2)</sup>  
LUCA MERCALDO <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA VILLA <sup>(1)(2)</sup>

Milano, 4 aprile 2006

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

## CIRCOLARE

GABRIELLA ALLODI <sup>(1)(2)</sup>  
ANTONIO ARGENIO <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONA BACCO <sup>(1)(2)</sup>  
MICHELE BARDI  
ROBERTO BARIGAZZI  
CINZIA CALAPAI  
IVANA CALISTI <sup>(1)</sup>  
PIETRO CAPPA <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA CHIODI <sup>(1)(2)</sup>  
LUCA CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
DANIELA DELLEPIANE  
FEDERICA DENARO <sup>(2)</sup>  
GIOVANNA GALARDI <sup>(1)(2)</sup>  
SILVIA GALLI <sup>(3)</sup>  
MICHELE GIRARDI  
FABRIZIO GNECCO  
BIAGIO MEGA <sup>(1)</sup>  
BARBARA MIGLIAU  
FLAVIO MORSILLO  
MATTEO MICHELE MUSI <sup>(1)(2)</sup>  
DANILO PARISI  
TONY PRATA  
ANGELO RIVOLTA <sup>(1)(2)</sup>  
ELEONORA RIZZO <sup>(1)(2)</sup>  
CAMILLA ROTA  
ALESSANDRA SAGARESE <sup>(3)</sup>  
ALESSANDRO SAPIA <sup>(1)</sup>  
ANGELINA SILIGATO  
SILVIA TRAVERSO <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONA VALEAN <sup>(1)</sup>  
MARIA GRAZIA VANTAGGIATO <sup>(1)(2)</sup>

Oggetto: **Decreto Legislativo n. 247, del 19 novembre 2005 – c.d. Correttivo Ires.**

\*\*\*\*

Il Decreto Legislativo n. 247, del 19 novembre 2005, in vigore dal 2 dicembre 2005, contiene le disposizioni correttive del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), con riferimento a:

1. redditi di capitale;
2. redditi di impresa;
3. redditi diversi;
4. determinazione della base imponibile ai fini Ires;
5. opzione per la trasparenza fiscale;
6. consolidato nazionale;
7. consolidato mondiale;
8. redditi prodotti all'estero;
9. operazioni straordinarie;
10. ritenute sui dividendi;
11. imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi;
12. Irap;
13. norme di coordinamento.

Si evidenziano, nel seguito, per punti, le novità di maggior rilievo, introdotte dal citato Decreto, per ciascuna delle sopra indicate categorie.

### Consulenti esterni:

MASSIMO CALISSANO <sup>(4)</sup>  
ENZO LOMBARDO <sup>(5)</sup>  
PIETRO SANSOTTERA <sup>(2)</sup>

ROMA  
00185 - VIA PARIGI, 11  
TEL.+39 06 45211010 Fax +39 06 45211020  
E-MAIL: studio.roma@stsnet.it

GENOVA  
16121 - PIAZZA DELLA VITTORIA 8 INT.20  
TEL.+39 010 553241 Fax +39 010 5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it

TORINO  
10121 - CORSO MATTEOTTI, 12  
TEL.+39 011 5119101 FAX +39 011 5920226  
E-MAIL: studio.torino@stsnet.it

### 1. Redditi di capitale

L'articolo 2 del Decreto correttivo:

- ha chiarito che le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti non residenti si considerano similari alle azioni, a condizione che:

(i) la relativa remunerazione sia costituita esclusivamente da utili, ossia sia rappresentativa di una partecipazione ai risultati economici della società emittente;

(ii) la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente;

(iii) l'ineducibilità risulti da una dichiarazione dell'emittente stesso, ovvero da altri elementi certi e precisi (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006);

- ha aggiunto, al comma 2, dell'articolo 47 del TUIR, la previsione in base alla quale la remunerazione percepita dall'associato non residente è assimilata all'utile, sempreché la stessa sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza dell'associante e a condizione che tale indeducibilità risulti da una dichiarazione di quest'ultimo o da altri elementi

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

certi e precisi (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006);

- ha sostituito, nell'ambito del comma 4, dell'articolo 47 del TUIR l'espressione "*utili provenienti*" da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato con quella di "*utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), corrisposti*" dai medesimi soggetti, al fine di rendere maggiormente esplicito che la tassazione integrale degli utili distribuiti da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata deve intendersi riferita anche agli utili relativi a titoli e agli strumenti similari alle azioni (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- ha specificato che la tassazione integrale degli utili distribuiti da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata deve intendersi riferita anche alle remunerazioni dei contratti di associazione in partecipazione (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006).

## 2. Redditi di impresa

L'articolo 3 del Decreto correttivo:

- ha aggiunto, all'articolo 56, comma 5 del TUIR la previsione per cui se il periodo di imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di impresa sono ragguagliati alla durata di esso (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- ha modificato l'articolo 59 del TUIR, prevedendo che gli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti soggetti ad Ires, nonché quelli relativi ai titoli e agli strumenti finanziari equiparati alle azioni, e le remunerazioni relative ai contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, concorrono alla formazione del reddito complessivo, nella misura del 40 per cento del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004).

## 3. Redditi diversi

L'articolo 4 del Decreto correttivo:

- ha dettato una nuova formulazione dell'articolo 67, comma 1, lettera c), n. 2), del TUIR, in base alla quale è ora previsto che, nella cessione di contratti di associazione in partecipazione con associante non residente, laddove la remunerazione dei contratti stipulati con società estere sia deducibile dal reddito dell'associante ovvero laddove non sia dimostrabile l'indeducibilità della stessa, la cessione del contratto da sempre origine ad una plusvalenza qualificata, indipendentemente dalla circostanza che il valore dell'apporto di capitale abbia o meno superato le previste percentuali (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006);

- al fine di valutare il superamento o meno delle percentuali previste per configurare il contratto di associazione in partecipazione qualificato o non qualificato, ha indicato il criterio secondo il quale il superamento o meno delle percentuali deve avvenire con riferimento al patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto di associazione in partecipazione (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- sostituisce il comma 4, dell'articolo 68 del TUIR prevedendo che concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare: a) le plusvalenze relative a partecipazioni, titoli e strumenti finanziari emessi da società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, sia qualificate, sia non qualificate, ma i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati; b) le plusvalenze derivanti dalla cessione di contratti di associazione in partecipazione stipulati con associanti non residenti, se la relativa remunerazione non è totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006).

## 4. Determinazione della base imponibile ai fini Ires

L'articolo 6 del Decreto correttivo ha chiarito che:

- nelle ipotesi di ripartizione del capitale o di distribuzione di riserve di capitale, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- le cessioni delle azioni o quote appartenenti alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie e di quelle appartenenti alla categoria dell'attivo circolante vanno considerate separatamente con riferimento a ciascuna categoria (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);
- l'esenzione sulle plusvalenze si applica, alle stesse condizioni previste per le partecipazioni al capitale o al patrimonio, alle plusvalenze realizzate relative ai titoli e agli strumenti finanziari simili alle azioni ed ai contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- se la relativa remunerazione è totalmente indeducibile nella determinazione del reddito dello Stato estero di residenza del soggetto emittente, l'esclusione dalla formazione del reddito si applica agli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio, ai titoli e agli strumenti finanziari equiparati alle azioni e alle remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, corrisposti da società ed enti non residenti, stipulati con tali soggetti, se diversi da quelli residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, salvo, per questi ultimi, che sia avvenuta la dimostrazione che dalla partecipazione non si è conseguito l'effetto di localizzare i redditi in detti Paesi a regime fiscale privilegiato (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, se la relativa remunerazione non è totalmente indeducibile nella determinazione del reddito dello Stato estero di residenza del soggetto emittente (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006);
- per la valutazione delle azioni o quote di partecipazioni al capitale di società soggette ad Ires, degli strumenti finanziari simili alle azioni, delle obbligazioni e di altri titoli, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, si applicano le disposizioni per la valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante; tuttavia, per i titoli negoziati nei mercati regolamentati italiani o esteri, le minusvalenze sono deducibili in misura non eccedente la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio; per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione;
- gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore, gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi. In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulta inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005).

## 5. Opzione per la trasparenza fiscale

L'articolo 7 del Decreto correttivo:

- in merito alla condizione per cui la società, del cui reddito si chiede l'imputazione per trasparenza, sia interamente partecipata da altre società aventi ciascuna una percentuale dei diritti di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%, ha chiarito che viene disposta l'irrilevanza delle azioni prive del diritto di voto, nel senso che la sussistenza dei requisiti del 10 e 50% in capo a ciascun socio va accertata senza considerare la quota di utile di pertinenza delle azioni prive del diritto di voto;
- ha, da un canto introdotto una nuova causa ostativa all'attivazione del regime di trasparenza (prevedendo che l'esercizio dell'opzione non è consentito nel caso in cui i soci partecipanti fruiscono della riduzione dell'aliquota Ires); dall'altro eliminato la causa ostativa precedentemente prevista secondo cui non poteva

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

aversi trasparenza se la società partecipata avesse emesso strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, ultimo comma, c.c. (tali disposizioni hanno effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005).

## 6. Consolidato nazionale

L'articolo 8 del Decreto correttivo ha chiarito che:

- i soggetti non residenti possono esercitare l'opzione solo in qualità di controllanti ed a condizione a) di essere residenti in Paesi con cui è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e b) di esercitare nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione di ogni società controllata (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- ai fini della determinazione del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero: a) per reddito complessivo deve intendersi il reddito complessivo globale, b) la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato e per ciascuno Stato, c) in caso di interruzione del consolidato o di mancato rinnovo dell'opzione, il diritto al riporto dell'eccedenza di imposte estere compete ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);

- l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate entro il ventesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006);

- le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo non possono essere utilizzate dalle società che hanno esercitato l'opzione per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni effettuato in regime di neutralità (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);

- se il requisito del controllo cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il reddito della società controllante, per il periodo di imposta in cui viene meno tale requisito, viene aumentato o diminuito per un importo corrispondente agli interessi passivi dedotti o non dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto delle disposizioni in materia di pro rata patrimoniale (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- La società controllante è responsabile:

a) per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di gruppo;

b) per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo (prevista dall'articolo 36-ter del DPR n. 600/1973), riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto;

c) per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale;

d) solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata alla società controllata che ha commesso la violazione, per la rettifica operata sulla dichiarazione di quest'ultima (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);

- Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile:

a) solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di gruppo, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del DPR n. 600/1973, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;

b) per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del DPR n. 600/1973, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

c) per le sanzioni diverse da quelle di cui alla precedente lettera b) (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004).

## 7. Consolidato mondiale

L'articolo 9 del Decreto correttivo ha chiarito che:

- l'esercizio dell'opzione e' comunicato all'Agenzia delle entrate, entro il mese successivo a quello di scadenza del termine previsto per la comunicazione da parte dell'Amministrazione della risposta all'interpello sull'applicabilità dell'opzione (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);
- le partecipazioni di controllo devono sussistere alla fine dell'esercizio del soggetto controllante (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- nel caso in cui nello stesso Paese estero siano presenti piu' societa' controllate e la legislazione locale preveda una forma di tassazione di gruppo analoga a quella di cui alla precedente sezione se, ricorrendone in concreto le condizioni, le societa' controllate non si avvalgono di tale forma di tassazione di gruppo nel Paese estero, ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 si assume come imposta estera quella che sarebbe stata dovuta se tali societa' si fossero avvalse del consolidato. Le societa' ammesse alla tassazione di gruppo in tale Paese costituiscono, ai fini del presente articolo, una o piu' societa' a seconda che la compensazione dei singoli imponibili nel Paese estero sia consentita in modo totale o parziale (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005).

## 8. Redditi prodotti all'estero

L'articolo 11 del Decreto correttivo ha chiarito che:

- se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera puo' essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma. Le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole societa' partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso paese, salvo quanto previsto dall'articolo 136, comma 6 (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);
- Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. La stessa disposizione si applica se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004).

## 9. Operazioni straordinarie

L'articolo 12 del Decreto correttivo ha previsto:

- il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce ne' realizzo ne' distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze ne' conseguimento di ricavi per i soci della societa' incorporata o fusa (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004);
- all'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da cambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve in sospensione di imposta si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della societa' incorporata o fusa, diverse da quelle gia' attribuite o ricostituite (ai sensi del comma 5) che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. Si considerano non concorrenti alla

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata (tale disposizione ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005);

- gli eventuali conguagli concorrono a formare il reddito dei soci della società incorporata o fusa o dei soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, ricorrendone le condizioni, delle norme in tema di partecipazioni esenti (artt. articoli 58 e 87 TUIR), e dei percipienti nelle operazioni di scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento, ferma rimanendo, ricorrendone le condizioni, l'esenzione per le partecipazioni esenti (artt. 58, 68 e 87 TUIR);

- il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti. Il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal bilancio redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore o dal commissario liquidatore. Il patrimonio netto è considerato nullo se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività.

## 10. Ritenute sui dividendi

L'articolo 14 del Decreto correttivo ha previsto:

- la necessità di estendere la qualifica di sostituto d'imposta, agli imprenditori individuali e alle società di persone e soggetti equiparati (anche in contabilità c.d. "semplificata"), qualora gli stessi corrispondano una remunerazione agli associati persone fisiche per i contratti di associazione in partecipazione, aventi le caratteristiche per essere inquadrati come "non qualificati";

- che le particolari modalità di applicazione della ritenuta alla fonte, previste con riferimento agli utili distribuiti in occasione di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale della società o ente (ipotesi di cui all'articolo 47, comma 7, del TUIR), si rendano applicabili anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'eventuale somma (o valore dei beni) ricevuta dal socio in occasione della ripartizione di riserve di capitale e degli altri fondi di cui all'articolo 47, comma 5, del TUIR;

- l'applicazione della ritenuta a titolo di acconto: a) sulla quota imponibile delle remunerazioni corrisposte da soggetti non residenti in relazione a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari e a contratti di associazione in partecipazione, che si considerano qualificati e non sono relativi all'impresa; b) sull'intero importo delle remunerazioni corrisposte, in relazione a partecipazioni, titoli, strumenti finanziari e contratti di associazione in partecipazione non relativi all'impresa da società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati.

- l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta sulle remunerazioni corrisposte a persone fisiche residenti relative a:

a) partecipazioni al capitale o al patrimonio;

b) titoli e strumenti finanziari equiparati alle azioni;

c) contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale, in cui l'associato è soggetto non residente;

non qualificati e non relativi all'impresa (tali disposizioni si applicano ai proventi percepiti a decorrere dai periodi d'imposta che hanno inizio dal 1 gennaio 2006).

## 11. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi

L'articolo 15 del Decreto correttivo ha dettato alcune disposizioni modificative del D.Lgs. n. 461 del 1997. In particolare il citato articolo 15 ha precisato che l'imposta sostitutiva non si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, di titoli o strumenti finanziari e di contratti, non qualificati, siano emessi o stipulati da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato. Rimane ferma la dimostrazione, a seguito dell'esercizio del diritto di interpello, che dalla partecipazione non si è conseguito l'effetto di localizzare i redditi in detti Paesi a regime fiscale privilegiato (tale disposizione si applica ai periodi d'imposta che hanno inizio dal 1 gennaio 2006).

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

L'articolo 16 del Decreto correttivo ha dettato alcune disposizioni modificative del D.Lgs. n. 461 del 1997. In particolare il citato articolo 16 ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2006, l'opzione per l'applicazione del regime del risparmio gestito non produce effetto per i redditi derivanti dalle partecipazioni non qualificate in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati, salva la dimostrazione - al momento del conferimento delle suddette partecipazioni - del fatto che dalla partecipazione non si è conseguito l'effetto di localizzare i redditi in detti Paesi a regime fiscale privilegiato.

## 12. Irap

L'articolo 17 del Decreto correttivo ha apportato diverse modifiche in tema di Irap.

In particolare il citato articolo 17, in materia di determinazione del valore della produzione netta ha chiarito che:

- ai fini della determinazione del valore della produzione netta, non rilevano le plusvalenze realizzate fra le società che hanno optato per il regime del consolidato nazionale (tale disposizione si applica ai periodi d'imposta che hanno inizio dal 1 gennaio 2004);

- al fine di determinare i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione:

- (i) non si applicano le disposizioni: sulla non tassabilità delle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia; sulla non tassabilità dei proventi esenti Ires o soggetti ad imposta sostitutiva; sulla indeducibilità degli interessi passivi in applicazione degli artt. 96, 97 e 98 TUIR; sulla indeducibilità delle spese generali in presenza di interessi esenti; sulla indeducibilità dell'Ici dalla base imponibile;
- (ii) le erogazioni liberali non sono ammesse in deduzione;
- (iii) ai componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione vanno aggiunti i ricavi e le plusvalenze relativi ai beni destinati a consumo personale dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio d'impresa; i componenti positivi derivanti dall'applicazione delle regole sul *transfer pricing*;
- (iv) agli effetti dell'Irap, non assume rilevanza la rideterminazione del reddito richiesta per la determinazione dell'imponibile Ires a seguito di esercizio dell'opzione per la trasparenza o di opzione per il consolidato.

## 13. Norme di coordinamento

L'articolo 18 del Decreto correttivo ha infine introdotto alcune disposizioni di coordinamento.

Tra tutte ricordiamo:

- la previsione per cui alla cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale si applicano le disposizioni previste in materia di conferimenti dall'art. 175, comma 4 del TUIR;

- la previsione per cui le disposizioni antielusivo, di cui all'articolo 37-bis DPR 600/1973, si applicano anche alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo.

**Rimanendo a disposizioni per ogni eventuale chiarimento si rende necessario, porgiamo cordiali saluti.**

**Studio Tributario Societario**