

# Riforma fiscale 2004: le novità del decreto IRES

a cura di Luca Gaiani per Informatore Pirola

## La sintesi del D.Lgs. 344, 12.12.2003

Argomento	Commento	Art. nuovo Tuir
<b>Tassazione dei dividendi: persone fisiche non imprenditori</b>	<p>Per gli utili di società di capitali incassati dall'1/1/2004 (anche se relativi ad esercizi della partecipata chiusi prima di tale data) viene abolito il credito di imposta.</p> <p>Per il socio persona fisica (non impresa), la tassazione dei dividendi sia di società italiane che estere avviene come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) partecipazioni qualificate (sup. al 20% dei diritti di voto, ovvero al 25% del capitale per partecipazioni senza diritto di voto o quote di soc. personali): il 40% del dividendo concorre a formare il reddito complessivo imponibile all'Irpef (60% escluso); tassazione sul 100% se la partecipata estera è domiciliata in un "paradiso fiscale" (black-list DM 21.11.2001)</li> <li>b) partecipazioni non qualificate (fino alle soglie sopra indicate): imposta sostitutiva 12,5% trattenuta alla fonte sul 100% del dividendo (senza possibilità di diversa opzione)</li> </ul>	47, co. 1-4 27, co. 1, D.P.R. 600/1973
<b>Capital gain su partecipazioni: persone fisiche non imprenditori</b>	<p>Per le plusvalenze incassate dall'1/1/2004, anche se relative a cessioni realizzate anteriormente (così la rel. min. al decreto Ires), la tassazione si attua come segue (privati fuori dall'ambito di impresa):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) partecipazioni qualificate: il 40% della plusvalenza realizzata concorre a formare il reddito complessivo imponibile all'Irpef; tassazione sul 100% se la partecipata estera è domiciliata in un "paradiso fiscale" (black-list DM 21.11.2001);</li> <li>b) partecipazioni non qualificate: sul 100% della plusvalenza realizzata si applica in dichiarazione l'imposta sostitutiva del 12,5%</li> </ul>	68, co. 3-4 art. 5, co. 2, D.Lgs. 461/1997
<b>Tassazione dividendi: società di capitali e imprese</b>	<p>Per gli utili di società di capitali percepiti dall'esercizio che ha inizio dall'1/1/2004 (anche se relativi ad esercizi della partecipata chiusi prima di tale data) viene abolito il credito di imposta.</p> <p>La tassazione dei dividendi sia di società italiane che estere avviene come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) percettore società di capitali e soggetti Ires: il 5% del dividendo concorre a formare il reddito imponibile (95% escluso); tassazione sul 100% se la partecipata estera è domiciliata in un "paradiso fiscale" (black-list DM 21.11.2001);</li> <li>b) percettore impresa individuale e società di persone: il 40% del dividendo concorre a formare il reddito complessivo imponibile all'Irpef (60% escluso); tassazione sul 100% se la partecipata estera è domiciliata in un "paradiso fiscale" (black-list DM 21.11.2001)</li> </ul>	89, co. 2-3 59
<b>Participation exemption: nuovo regime della partecipazioni delle società e delle imprese</b>	<p>Esenzione delle plusvalenze realizzate dalla cessione di partecipazioni in società italiane ed estere dotate congiuntamente dei seguenti 4 requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello della cessione, considerando a tal fine cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente;</li> <li>b) Classificazione nelle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (per quelle già possedute al 1° gennaio 2004: nel bilancio chiuso al 31/12/2002, se acquistate entro tale data, ovvero nel bilancio al 31/12/2003, se acquistate nel 2003); non rilevano in alcun modo riclassificazioni in bilanci successivi;</li> <li>c) Residenza fiscale della partecipata in uno stato diverso da quelli indicati nella black-list dei "paradisi fiscali";</li> <li>d) Esercizio di una impresa commerciale da parte della partecipata; il requisito non si considera mai verificato per le società di gestione immobiliare il cui patrimonio è prevalentemente investito in immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività effettivamente esercitata e da quelli utilizzati direttamente (i terreni delle imprese agricole si qualificano come immobili ad utilizzo diretto; idem per gli immobili oggetto di leasing, ma non di locazione semplice); per le holding, la condizione, come pure quella del punto precedente, va riscontrata sulle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del loro patrimonio.</li> </ul>	87;101; 58, co. 2; 64, co. 1 art. 4, lett. c), d), p), decreto Ires

	<p>Le condizioni sub c) e d) devono sussistere dall'inizio del terzo esercizio anteriore alla cessione.</p> <p>Conseguenze della <i>participation exemption</i>:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) società di capitali e soggetti Ires: plusvalenze da cessione, assegnazione o destinazione a finalità estranee integralmente esenti; minusvalenze da realizzo integralmente indeducibili;</li> <li>2) imprese individuali e società di persone: plusvalenze da cessione, assegnazione o destinazione a finalità estranee esenti limitatamente al 60% del loro ammontare (tassate per il 40%); minusvalenze da realizzo indeducibili limitatamente al 60% del loro ammontare.</li> </ol> <p>Norma transitoria</p> <p>Per i realizzi sino al secondo esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2003, l'esenzione non si applica fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte negli esercizi 2002 e 2003 (considerando integralmente dedotte quelle rateizzate a norma del D.L. 209/2002). Divengono in tal caso deducibili in unica soluzione i "quinti" residui di svalutazioni.</p> <p>Svalutazione di partecipazioni</p> <p>In ogni caso indeducibili le minusvalenze iscritte sia per partecipazioni esenti che per partecipazioni imponibili (non dotate dei requisiti sopra indicati). I "quinti" residui di svalutazioni operate nell'esercizio 2002 e 2003 (D.L. 209/2002) continuano ad essere deducibili anche in vigenza del decreto Ires sino ad esaurimento</p>	
<p><b>Associazione in partecipazione e nuovi strumenti finanziari partecipativi</b></p>	<p>Regime dei contratti di associazione in partecipazione con apporti di capitale</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) in capo all'associato: la remunerazione è equiparata ai dividendi da partecipazione in società ed è tassata (vedi sopra) come per le partecipazioni qualificate se il valore dell'apporto supera il 25% (5% per le società quotate) del patrimonio netto contabile dell'associante ovvero come per le non qualificate se è inferiore o uguale; le plusvalenze da cessione di contratti di associazione sono equiparate ai capital gain (vedi sopra) su partecipazioni qualificate o non qualificate a seconda che siano superate o meno le percentuali sopra indicate;</li> <li>2) in capo all'impresa associante: la remunerazione corrisposta all'associato per apporti diversi da quelli di opere e servizi è sempre integralmente indeducibile.</li> </ol> <p>Regime degli strumenti finanziari partecipativi (art. 2346, u.c., cod. civ.)</p> <p>Sono equiparati alle azioni se la loro remunerazione è integralmente costituita dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente. La remunerazione ha lo stesso regime fiscale dei dividendi da partecipazioni in società di capitali e la loro cessione genera capital gain.</p> <p>Il regime - sia per i dividendi che per i capital gain - è quello della partecipazioni qualificate (vedi sopra) se lo strumento rappresenta una partecipazione al patrimonio dell'emittente superiore al 25% (5% per i titoli quotati) ovvero se lo strumento finanziario non rappresenta una partecipazione al patrimonio. Si applicano invece le regole per i dividendi e i capital gain su partecipazioni non qualificate nel caso in cui la percentuale di patrimonio rappresentato sia inferiore o uguale ai limiti sopra indicati.</p> <p>Se lo strumento è detenuto da imprese si applicano le regole sopra descritte per le partecipazioni: dividendi tassati al 5% (40% per i soggetti Irpef), <i>participation exemption</i> (alle condizioni previste), indeducibilità delle minusvalenze.</p>	<p>44, lett. f); 47, co. 2; 109, co. 9, lett. b); 67, lett. c); 27, co. 1, D.P.R. 600/1973 44, co. 2, lett. a);</p>
<p><b>Limiti dalla deducibilità degli interessi passivi: A) la <i>thin capitalization</i></b></p>	<p>Soggetti interessati</p> <p>Imprese e società con ricavi superiori a 5.164.569; non si applica alle banche a società finanziarie. Si applica però, in ogni caso, alle holding di partecipazione.</p> <p>Funzionamento</p> <p>Indeducibili gli interessi passivi corrispondenti alla eccedenza dei finanziamenti erogati o garantiti da soci qualificati rispetto a 4 volte (5 volte per il 2004) la quota di patrimonio netto contabile rettificato da essi detenuta.</p> <p>Soci qualificati</p> <p>Controllanti diretti o indiretti (2359 cod. civ.) e soci con partecipazione almeno pari al 25% considerando anche quelle detenute da parti correlate (società controllate e familiari di cui all'art. 5, co. 5, Tuir)</p> <p>Finanziamenti</p> <p>Rilevano i finanziamenti dei soci qualificati e parti correlate sia erogati che solo garantiti, formalmente o di fatto (anche se concessi da banche); si comprende il leasing. I finanziamenti infruttiferi vanno considerati nel test di <i>thin cap</i> solo se il tasso medio di quelli fruttiferi (erogati o garantiti dai soci qualificati) supera il Tasso della B.c.e (2% alla data di pubblicazione del decreto legislativo) più 1 punto. L'ammontare dei finanziamenti va calcolato come media annua (saldo a fine di ogni giornata - per valuta - diviso 365)</p>	<p>98</p>

	<p>Patrimonio netto rettificato È quello del bilancio dell'esercizio precedente (per 2004 bilancio 31/12/2003) con le seguenti rettifiche: (-) crediti vs. soci per decimi da versare, (-) azioni proprie, (+) perdita dell'esercizio e dei due precedenti (quella del secondo esercizio anteriore solo se coperta entro l'approvazione del bilancio di riferimento); (-) partecipazioni in controllate e collegate italiane (minore tra valore di libro e quota del patrimonio netto contabile della partecipata).</p> <p>Interessi indeducibili Si calcolano applicando all'eccedenza dei finanziamenti medi del socio qualificato rispetto al limite consentito il tasso medio dei finanziamenti dei soci qualificati dell'anno</p> <p>Tassazione degli interessi attivi in capo al socio finanziatore Per i prestiti concessi direttamente dal socio qualificato e sue parti correlate (non invece per quelli garantiti), la tassazione degli interessi corrispondenti alla remunerazione indeducibile è equiparata ai dividendi, seguendo quindi le regole fiscali sopra illustrate a seconda che il percettore sia un privato (partecipazioni qualificate e non), una società di capitali o un'impresa Irpef</p>	
<p><b>Limiti alla deducibilità degli interessi passivi: B) pro-rata patrimoniale in presenza di partecipazioni esenti</b></p>	<p>Agli interessi residui dopo la <i>thin cap</i> si applica il pro-rata patrimoniale qualora la società possieda partecipazioni esenti (vedi sopra) iscritte in bilancio ad un valore superiore al quello del proprio patrimonio netto contabile rettificato (P.N.R.), entrambi misurati a fine esercizio.</p> <p>Il patrimonio netto contabile è rettificato in (-) per crediti verso soci e in (+) per le perdite biennali come da <i>thin cap</i> (vedi sopra).</p> <p>La percentuale di indeducibilità è: [(partecipazioni esenti - P.N.R.) / (totale attivo - P.N.R. - debiti commerciali)]. La percentuale di indeducibilità si applica agli interessi passivi al netto di quelli attivi; si deduce dal risultato la quota imponibile dei dividendi da partecipazioni esenti.</p> <p>Il pro-rata non si applica alle partecipazioni consolidate e a quelle tassate per trasparenza. Se però dette partecipazioni vengono cedute entro 3 anni dall'acquisto, occorre recuperare a tassazione gli interessi dedotti</p>	97
<p><b>Limiti alla deducibilità degli interessi passivi: C) le modifiche al pro-rata generale in presenza di proventi esenti</b></p>	<p>Dopo l'applicazione della <i>thin cap</i> e del pro rata patrimoniale, gli interessi sono soggetti ai limiti di deducibilità già previsti in presenza di proventi esenti. Le regole in questione vengono modificate prevedendo, per evitare duplicazioni con il descritto pro-rata patrimoniale, che le plusvalenze esenti si contano per il loro intero importo sia al numeratore (ricavi imponibili) che al denominatore (totale proventi) del rapporto di deducibilità. Disposizione analoga è ora contenuta nell'art. 109, co. 5, in materia di deduzione delle spese generali. Si prevede inoltre che i dividendi delle partecipate si computano per l'intero importo indipendentemente dalla quota che concorre a formare il reddito</p>	96
<p><b>Determinazione del reddito di impresa: A) norme sovvenzionali (deducibilità extra conto economico)</b></p>	<p>Gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di elementi attivi e gli accantonamenti deducibili in base alle norme del Tuir possono risultare da apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, ancorché non transitati da conto economico.</p> <p>In caso di distribuzione di utili e riserve, tali poste concorrono a formare il reddito se le riserve (diverse dalla legale) e gli utili a nuovo che residuano sono inferiori all'eccedenza dell'ammontare dedotto rispetto a quanto imputato al conto economico, al netto del fondo imposte differite relativo. L'importo dell'eccedenza è ridotto di quanto già ripreso a tassazione</p>	109, co. 4, lett. b)
<p><b>Determinazione del reddito di impresa: B) modifiche per gli interessi di mora</b></p>	<p>Gli interessi di mora concorrono a formare il reddito (sia come proventi che come oneri) con criterio di cassa. La regola vale a partire dall'esercizio in corso all'8.8.2002, essendo peraltro fatti salvi fino al 2004 i comportamenti adottati secondo le previgenti regole (competenza economica)</p>	109, co. 7; 4, lett. i), decreto Ires
<p><b>Tassazione dei gruppi societari: A) il consolidato nazionale</b></p>	<p>Le società di capitali controllanti possono adottare un regime di tassazione di gruppo con riferimento alle società di capitali italiane nelle quali detengono almeno il 50% + 1, in via diretta od indiretta, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della catena di controllo. L'ente o società controllante determina il reddito complessivo di gruppo sommando algebricamente l'intero importo (e non solo il pro-quota) dei redditi, positivi e negativi, di tutte le società partecipanti al consolidato (che ciascuna di esse ha già quantificato internamente con criteri fiscali prima di comunicarli alla controllante), compresa la controllante stessa. L'eventuale perdita netta del periodo di consolidamento è riportabile in avanti dal solo soggetto controllante (cioè nella dichiarazione del gruppo), il quale pure liquida l'imposta dovuta sull'imponibile complessivo.</p> <p>Le somme versate o percepite dalle diverse società per regolare i vantaggi tributari ricevuti o attribuiti a seguito della tassazione di gruppo (ovvero al momento della sua cessazione) non concorrono a formare il reddito delle società interessate.</p>	117-129

	<p>Le perdite anteriori all'avvio del consolidato sono riportabili solo a compensazione "interna" dei redditi della società che le aveva prodotte.</p> <p>I dividendi intercompany sono detassati al 100% (e non solo al 95%); non si applica il prorata patrimoniale e sono consentiti trasferimenti di beni (diversi da quelli che originano ricavi e dalle partecipazioni esenti) in regime di neutralità fiscale.</p> <p>Il regime è facoltativo per ogni singola controllata (quindi anche alcune sì e altre no), con un vincolo di durata triennale.</p> <p>Ogni singola controllata risponde, in solido con la controllante, esclusivamente delle maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi riferiti al proprio reddito (quale risultante dalla dichiarazione trasmessa alla controllante), nonché per le somme dovute, sempre per la propria posizione, in sede di controllo formale ex art. 36-ter, D.P.R. 600/1973. La controllante è solidalmente responsabile con tutte le controllate per le imposte riferite alle loro dichiarazioni nonché, in via esclusiva, per quelle riferite al reddito proprio. Per l'omesso versamento di imposte evidenziate nella dichiarazione del consolidato rispondono tutte le società partecipanti al gruppo, ma con preventiva richiesta alla controllante.</p> <p>Particolari regole in caso di uscita dal consolidato prima dello scadere del triennio a seguito della perdita del controllo.</p> <p>Se, nel periodo di imposta anteriore a quello di avvio del regime, e nei 9 precedenti, la controllante o una controllata (anche non consolidata) aveva dedotto svalutazioni di partecipazioni in società consolidate, per effetto perdite causate da rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non deducibili, si procede, nel calcolo del reddito del gruppo, alla nuova quantificazione dei valori fiscali delle attività e delle passività per l'importo delle predette svalutazioni, allo scopo di evitare una doppia deduzione (prima con la svalutazione, poi con l'effetto della variazione fiscale in diminuzione)</p>	
<b>Tassazione dei gruppi societari: B) il consolidato mondiale</b>	<p>Le controllanti italiane al più alto livello della catena (tali sono: società quotate in borsa, società controllate dallo Stato e società controllate solo da persone fisiche che non controllano altre società italiane) possono optare per una tassazione consolidata del reddito delle loro controllate estere. L'opzione è vincolante per 5 esercizi e non è ammessa se non si esercita per tutte le controllate estere. Se vi sono controllanti intermedie italiane (sub-holding), occorre anche il consolidato nazionale tra queste e la controllante. I redditi, a differenza del consolidato nazionale, si sommano algebricamente con metodo proporzionale e non integrale.</p> <p>L'opzione, richiede il rispetto di numerosi vincoli tra cui la revisione contabile di tutti i bilanci delle società interessate, italiane ed estere, e un preventivo interpello ai sensi della Legge 212/2000 per ottenere conferma dal fisco dell'esistenza delle condizioni richieste dalla legge</p>	130-142
<b>Tassazione dei gruppi societari: C) tassazione per trasparenza ("consortium relief")</b>	<p>Le società di capitali italiane i cui soci sono tutti società di capitali (anche estere se non subiscono ritenute sui dividendi italiani) con quote comprese tra il 10 e il 50 per cento possono optare per il regime di tassazione per trasparenza come le società di persone. L'opzione deve essere esercitata congiuntamente dalla società e da tutti i suoi soci e vincola per almeno un triennio.</p> <p>La società trasparente assegna ai soci, pro-quota, redditi e perdite realizzate nel periodo, Le perdite sono però assegnabili solo nei limiti della quota di patrimonio netto contabile di spettanza dei vari soci.</p> <p>Le perdite della partecipata anteriori alla trasparenza sono riportabili solo internamente dalla partecipata per compensare il proprio reddito prima di assegnarlo ai soci. Non esistono invece limiti per la compensazione delle perdite pregresse dei soci con i redditi attribuiti dalla partecipata. Non sono tassati autonomamente i dividendi erogati ai soci. Il costo della partecipazione si incrementa degli utili assegnati (riducendosi per le perdite) e si decrementa per i dividendi distribuiti.</p>	115
<b>Tassazione per trasparenza nelle piccole Srl</b>	<p>Il regime di trasparenza si attua con modalità analoghe a quelle sopra descritte per le Srl che godono dei seguenti requisiti:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>soci tutte persone fisiche in numero non superiore a 10 (20 per le coop a r.l.);</li> <li>volume di ricavi non superiore a quello per gli studi di settore;</li> <li>mancato possesso di partecipazioni esenti di cui all'art. 87.</li> </ol>	116
<b>Redditi esteri: A) il concetto di stabile organizzazione</b>	<p>Vengono introdotte per la prima volta nel ns. ordinamento norme specifiche per definire la stabile organizzazione di imprese estere che costituisce presupposto per la tassazione dei redditi di impresa da loro prodotti nel ns. paese.</p> <p>Costituisce stabile organizzazione una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa estera esercita, in tutto o in parte, la sua attività nel territorio dello Stato, come ad esempio: una sede di direzione; una succursale; un ufficio; un'officina; un laboratorio; una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di</p>	162

	risorse naturali. È stabile organizzazione un cantiere di costruzione o montaggio di durata superiore a tre mesi (regole convenzionali generalmente indicano 12 mesi, e prevalgono su quelle nazionali). Una sede fissa non costituisce stabile organizzazione nei seguenti casi: utilizzo solo per deposito, esposizione o consegna di beni dell'impresa; beni immagazzinati solo per deposito, esposizione o consegna o per trasformazione da parte di un'altra impresa; utilizzo al solo fine di acquistare beni o raccogliere informazioni per l'impresa o per altre attività preparatorie; utilizzo per l'esercizio combinato delle attività di cui sopra purché si tratti sempre di operazioni di carattere preparatorio o ausiliario	
<b>Redditi esteri: B) le modifiche al credito per le imposte estere</b>	Vengono introdotte talune modifiche nella quantificazione del credito di imposta per imposte pagate all'estero su redditi imponibili in Italia. I redditi prodotti all'estero si individuano con criteri speculari rispetto a quelli indicati nell'art. 23 nuovo TUIR (attuale art. 20) per i redditi prodotti in Italia da non residenti. Il conteggio dell'imposta estera ammessa in detrazione deve eseguirsi distintamente per ogni stato estero in cui il reddito è prodotto. Regole particolari per il reddito delle controllate estere ammesse al consolidato mondiale (calcolo per ogni singola controllata estera consolidata anche se residente nel medesimo paese). La detrazione delle imposte estere spetta nella dichiarazione relativa all'esercizio cui appartiene il reddito prodotto all'estero a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. In caso di omessa dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi esteri la detrazione non spetta. Per i (soli) redditi di impresa prodotti mediante stabili organizzazioni all'estero (ovvero da società controllante che entrano nel consolidato mondiale), la detrazione si effettua nella dichiarazione relativa al periodo di competenza anche se il pagamento definitivo avviene entro il termine della dichiarazione riferita all'esercizio successivo. Per la parte di imposte estere relative ai redditi di impresa prodotti mediante stabile organizzazione in un dato Paese, che non hanno trovato - in un certo esercizio - capienza nella quota detraibile (eccedenza rispetto alla quota di imposta italiana), è consentito il recupero (credito di imposta) fino a concorrenza delle eccedenze inverse (quota imposta italiana superiore a imposta estera) verificatesi negli 8 esercizi precedenti (riporto «all'indietro»). In mancanza di queste ultime, l'eccedenza è riportabile negli 8 esercizi successivi. Le stesse regole sul riporto in avanti e all'indietro valgono anche per le imposte pagate dalle società controllate del consolidato mondiale. Se il reddito estero concorre a formare il reddito imponibile solo in parte (ad esempio, dividendi), nella stessa misura spetta la detrazione delle imposte estere	165
<b>Redditi esteri: C) l'estensione della norma CFC alle società collegate</b>	Oltre alle controllate residenti in paradisi fiscali (già soggette alla CFC dal 2002), la norma CFC verrà applicata alle società ivi domiciliate di cui si detengono partecipazioni almeno pari al 20% degli utili (10% se quotate in borsa). La regola, a differenza delle controllate, non riguarda le società residenti in paesi extra black-list anche se con stabili organizzazioni ivi localizzate. Il reddito estero complessivo viene quantificato in base al maggiore tra: a) utile prima delle imposte risultante dal bilancio; b) reddito induttivamente determinato sulla base di taluni coefficienti di redditività applicati a classi di attività Il reddito come sopra determinato è imputato per trasparenza al contribuente italiano in base alla percentuale posseduta nella società estera	168
<b>Operazioni straordinarie: A) abolizione dell'imposta sostitutiva del 19% (D.Lgs. 358/1997)</b>	Viene abrogata l'imposta sostitutiva del 19% che era prevista dal D.Lgs. 358/1997 per la tassazione delle seguenti fattispecie: a) plusvalenze su cessioni e conferimenti di aziende possedute da almeno tre anni; b) plusvalenze cessioni e conferimenti di partecipazioni di controllo iscritte come immobilizzazioni nei bilanci degli ultimi tre esercizi (plusvalenze che saranno però generalmente esenti dal 1° gennaio 2004 salvo taluni casi come le partecipazioni in società immobiliari); c) riconoscimento fiscale dei disavanzi di fusione e di scissione. L'abolizione riguarda le operazioni perfezionate dal 1° gennaio 2004. Per cessioni e conferimenti si farà riferimento alla data di stipula dell'atto notarile; per le fusioni e le scissioni, alla data di efficacia civilistica dell'atto, che coincide con quella dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese o, nelle incorporazioni, con la eventuale data successiva indicata nell'atto. A questo riguardo è opportuno ricordare la sentenza 12.283/2001 della Cassazione secondo cui se si indica una certa ora di un dato giorno la fusione ha effetto dal giorno successivo (es.: 31.12 ore 23, la fusione avrebbe effetto dall'1.1.). L'affrancamento "gratuito" dei disavanzi da annullamento di partecipazioni in presenza di talune plusvalenze tassate in capo ai cedenti le quote (art. 6, co. 2, D.Lgs. 358/1997), resta invece consentito per le operazioni deliberate dall'assemblea fino al 30 aprile 2004	3, co. 2, decreto Ires

	(quindi anche per atti di fusione stipulati successivamente).	
<b>Operazioni straordinarie: B) le modifiche per le trasformazioni</b>	<p>Confermate le regole per le trasformazioni tra società commerciali (di capitali e/o di persone) contenute nel precedente art. 122 Tuir. Viene invece regolamentata espressamente la trasformazione cd. eterogenea, introdotta nel nostro ordinamento dal D.Lgs. 6/2003 (artt. 2500-<i>septies</i> e 2500-<i>octies</i>, cod. civ.): si tratta del passaggio da società commerciali in consorzi, società consortili, cooperative e associazioni/fondazioni, ovvero del passaggio inverso.</p> <p>La norma fiscale disciplina il solo passaggio da soggetto commerciale a ente non commerciale o viceversa. Nel primo caso si ha realizzo dei beni in base al valore normale, salvo che non confluiscano in una azienda posseduta e gestita dall'ente stesso. Le riserve di utili sono tassate secondo criteri utilizzati nel passaggio da società di capitali a società di persone.</p> <p>La trasformazione da ente non commerciale a società di capitali è equiparata al conferimento per i beni diversi da quelli già compresi nella azienda già posseduta. I beni vengono valutati (come nel conferimento ex art. 9 Tuir) in base al valore normale e le plusvalenze sono imponibili solo qualora ricorrano i presupposti previsti per i redditi diversi dall'art. 67 (aree fabbricabili, fabbricati infraquinquennali, partecipazioni, ecc.)</p>	171
<b>Operazioni straordinarie: C) le modifiche per le fusioni</b>	<p>A seguito della abolizione del D.Lgs. 358/1997 non vi sarà più alcuna possibilità di riallineare con effetto fiscale il valore dei beni della incorporata al costo sostenuto per l'acquisto della partecipazione annullata. Il disavanzo di fusione non avrà più effetto fiscale. Nell'acquisto di aziende o beni mediante acquisizione di partecipazioni e successiva fusione, gli acquirenti dovranno pertanto valutare attentamente la fiscalità latente in sede di determinazione del prezzo.</p> <p>Altre modifiche minori riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la condizione di vitalità per il riporto delle perdite si riferisce non solo ai ricavi in senso stretto ma anche ai proventi (quali dividendi, interessi, ecc.);</li> <li>- sull'avanzo di fusione o sull'aumento di capitale eccedente quanto già destinato a ricostituire riserve in sospensione di imposta si trasferisce, con metodo proporzionale, il regime fiscale delle riserve non in sospensione della incorporata (riserve di utili e di capitale)</li> </ul>	172
<b>Operazioni straordinarie: D) le modifiche per le scissioni</b>	<p>Anche per le scissioni viene meno la possibilità di riconoscimento fiscale dei disavanzi. Si applicano altresì le regole di ricostituzione proporzionale delle riserve diverse da quelle in sospensione sopra indicate per il caso di fusione. Una ulteriore modifica riguarda il limite al riporto di perdite pregresse, che viene esteso a quelle maturate dalla beneficiaria (in precedenza previsto solo per quelle della scissa)</p>	173