

CIRCOLARE N. 10
10 MARZO 2008

La Legge Finanziaria per il 2008: le novità rilevanti in materia di Ires

© Copyright 2008 Acerbi & Associati®

Con la presente e successive circolari, forniremo sintetiche illustrazioni e/o commenti relativamente alla notevole quantità di novità introdotte dalla **L. 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge finanziaria per il 2008)**.

La Circolare di Studio n. 8/2008 ha già anticipato le novità in materia di Iva su autovetture (si veda anche la Circolare di Studio n. 9/2008) e su telefonini.

La presente circolare riporta sinteticamente (riferimento normativo, breve commento e decorrenza) le novità rilevanti in materia di IRES.

Per l'immediata ed ordinaria operatività aziendale raccomandiamo attenzione al paragrafo n. 7, che commenta i nuovi limiti di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle "spese di rappresentanza".

Le principali novità in materia di IRES

1. Art. 1 commi 33 lettera e) e 34) della L. n. 244/2007

Aliquota Ires

Viene modificato l'art. 77 del D.P.R. n. 917/1986, per cui l'**aliquota Ires** scende dal 33 al **27,5%**.

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

2. Art. 1 commi 33 lettera h), e 34, comma 58, lettera c) n. 1 della L. n. 244/2007

Plusvalenze esenti su cessione di partecipazioni(cd. "PEX")

a) la quota esente delle plusvalenze da cessione di partecipazioni determinate ai sensi dell'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986 passa dall'84 al 95%. Resta ferma l'esenzione all'84% delle plusvalenze fino a decorrenza dell'importo di svalutazioni dedotte in esercizi anteriori al 2004.

b) il periodo minimo di possesso per usufruire delle esenzione delle plusvalenze si riduce da 18 a 12 mesi interi, allineandolo a quello previsto per la indeducibilità delle minusvalenze.

Decorrenza: plusvalenze realizzate dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007(normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

Per quanto attiene alla predetta esenzione si evidenzia, in estrema sintesi, che deve trattarsi di plusvalenze realizzate relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 con esclusione delle società semplici e dei soggetti a queste assimilate, ovvero nell'art. 73 del medesimo D.P.R. n. 917/1986. Devono altresì essere rispettati i seguenti contestuali requisiti:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della società partecipata in uno Stato "white list", salvo prova contraria;
- esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione tributaria di cui all'art. 55 del D.P.R. n. 917/1986.

I requisiti dell'esercizio di attività commerciale e della residenza in un territorio "white list" devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

3. Art. 1 commi 33 lettere i) e l) e 34 della L. n. 244/2007

Deduzione degli interessi passivi

Con la completa riscrittura dell'art. 96 del D.P.R. n. 917/1986 cambiano completamente le regole per la deduzione degli interessi passivi, e vengono abrogate le disposizioni in materia di "thin cap" (art. 98 del D.P.R. n. 917/1986) e di "pro rata patrimoniale" (art. 97 del D.P.R. n. 917/1986).

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008). Per il primo e il secondo periodo d'imposta di applicazione, il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato di un importo pari, rispettivamente, a € 10.000e a € 5.000.

Secondo la nuova disciplina gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lett. b), dell'art. 110 del D.P.R. n. 917/1986 sono deducibili, in ciascun periodo s'imposta, fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del Rol dei successivi periodi d'imposta.

Quanto alla determinazione del Risultato Operativo Lordo, si intende costituito dalla differenza tra valore e costi della produzione di cui alle lettere A e B dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10 lett. a) e b) [si tratta degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali] e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali così come risultanti dal conto economico:

$$\begin{array}{r}
 \text{VALORE della PRODUZIONE (art. 2425, lett. a) c.c.)} \\
 - \\
 \text{COSTI della PRODUZIONE (art. 2425, lett. b) c.c.)} \\
 = \\
 \text{DIFFERENZA tra VALORE e COSTI della PRODUZIONE} \\
 + \\
 \text{AMMORTAMENTI delle IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI} \\
 + \\
 \text{AMMORTAMENTI delle IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI} \\
 + \\
 \text{CANONI di LOCAZIONE FINANZIARIA di BENI STRUMENTALI} \\
 = \\
 \text{RISULTATO OPERATIVO LORDO (ROL)}
 \end{array}$$

Esemplificando con riferimento al conto economico nella forma prevista dall'art. 2425 del codice civile:

Rilevanza nel calcolo del ROL

A) Valore della produzione:

- | | |
|--|----|
| 1) Ricavi delle vendite e delle prestaz. | sì |
| 2) Variaz. delle rimanenze: | sì |

3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione	sì
4) Incremento di immobilizzazioni per lavori interni	sì
5) Altri ricavi e proventi	sì
Totale valore della produzione (A)	--
B) Costi della produzione:	
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	sì
7) Per servizi	sì
8) Per godimento di beni di terzi	sì (esclusi i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali)
9) Per il personale:	sì
10) Ammortamenti e svalutazioni:	
a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali	no
b) Ammortamento immobilizzazioni materiali	no
c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	sì
d) Svalutazione dei crediti dell'attivo circolante	sì
11) Variazione delle rimanenze di mat. prime, suss., di cons. e merci	sì
12) Accantonamento per rischi	sì
13) Altri accantonamenti	sì
14) Oneri diversi di gestione	sì
Totale costi della produzione (B)	--
ROL (A-B)	--

I soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali devono assumere le voci di Conto economico corrispondenti.

Ai fini delle nuove disposizioni in materia di deduzione degli interessi passivi in ambito Ires, assumono rilevanza:

- gli interessi passivi e gli interessi attivi;
- gli oneri e i proventi assimilati agli interessi, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria.

Diversamente, non assumono rilevanza gli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e analogamente, dal lato attivo, quelli derivanti da crediti della stessa natura. Per quanto attiene ai soggetti che operano con la Pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti, ai soli effetti della disposizione in esame, anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto e ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.

E' possibile dedurre negli esercizi successivi (senza limiti al periodo di tempo del riporto) gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati in deducibili in un determinato periodo d'imposta. Tuttavia, tale facoltà è riconosciuta solo qualora nei periodi successivi, in cui si intende effettuare la deduzione, l'importo degli interessi passivi e oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30% del risultato operativo lordo di competenza.

La nuova disciplina dell'art. 96 si applica a tutti i soggetti IRES, con esclusione di:

- banche;
- altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992, con l'eccezione delle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in attività diversa da quelle creditizia o finanziaria;

- imprese di assicurazione;
- società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi;
- società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori ai sensi dell'art. 96 del D.P.R. n. 554/1999;
- società di progetto costituite ai sensi dell'art. 156 del Codice di contratti pubblici relativi ai lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n. 163/2006;
- società costituite per la realizzazione e l'esercizio interporti di cui alla L. n. 240/1990;
- società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costituiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

Restano comunque prevalenti e prioritarie rispetto ai contenuti dell'art. 96 del D.P.R. n. 917/1986 le altre disposizioni che stabiliscono l'ineducibilità degli oneri finanziari e cioè:

- art. 90 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986, in materia di proventi immobiliari;
- art. 110 comma 7 e 10 del D.P.R. n. 917/1986, in materia di operazioni con soggetti non residenti;
- art. 3, comma 115, della legge 28 dicembre 1995, n.549 in materia di interessi su titoli obbligazionari;
- art. 3 comma 465 della L. n. 311/2004, in materia di interessi ineducibili versati dai soci di cooperative.

In caso di partecipazione al consolidato fiscale nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati ineducibili, generatasi in capo a un soggetto, può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti di cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un ROL capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale.

Per l'applicazione della deducibilità degli interessi nell'ambito del consolidato nazionale è possibile includere virtualmente tra i partecipanti al consolidato nazionale anche le società estere per le quali ricorrerebbe i requisiti e le condizioni previsti dagli artt. 117 comma 1, 120 e 132 comma 2 lett. b) e c), del D.P.R. n. 917/1986. Ai fini della predetta inclusione è altresì richiesto che, nella dichiarazione dei redditi del consolidato, siano indicati i dati relativi agli interessi passivi e al ROL della società estera.

4. Art. 1 comma 35 della L. n. 244/2007

Società immobiliari

Con una disposizione di interpretazione autentica dell'articolo 90 del D.P.R. n. 917/1986 si stabilisce la deducibilità degli interessi su finanziamenti relativi agli immobili patrimonio delle società di gestione immobiliare.

Decorrenza: interpretazione autentica valida anche per il passato.

Il comma in commento introduce una norma di interpretazione autentica, in materia di deduzione degli interessi relativi agli immobili patrimonio della società. Secondo tale interpretazione, tra le spese e gli altri componenti negativi ineducibili di cui al comma 2 dell'art. 90 del D.P.R. n. 917/1986, non devono essere compresi gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili patrimonio indicati al comma 1 del medesimo art. 90, che quindi sono deducibili, se pur con l'eventuale limitazione di cui all'art. 96 poco sopra analizzato.

Il comma 36 dell'art. 1 della Legge finanziaria per il 2008 in commento, demanda ad uno specifico D.M. l'istituzione di un'apposita commissione di studio sulla fiscalità diretta e

indiretta delle imprese immobiliari. Compiti della predetta commissione sono quelli di proporre, entro il 30.6.2008, l'adozione di modifiche normative allo scopo di semplificare e razionalizzare la fiscalità del settore immobiliare, tenendo conto di quanto segue:

- differenziazioni esistenti tra attività di gestione e attività di costituzione;
- possibilità di prevedere, compatibilmente con le esigenze di gettito, agevolazioni in funzione della politica di sviluppo dell'edilizia abitativa.

In attesa dell'applicazione delle suddette modifiche normative, rimane valida la non rilevanza ai fini dell'art. 96 del D.P.R. n. 917/1986 degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

5. Art. 1 commi 33 lettera n) n. 1 e 34 della L. n. 244/2007

Ammortamenti

Eliminata la possibilità di dedurre ammortamenti "accelerati" e "anticipati". Per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nel 2008, ammessa la deduzione dell'ammortamento senza riduzione alla metà per il primo esercizio.

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

Il comma 33 lett. n) n. 1 in commento abroga il comma 3 dell'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986 eliminando quindi la possibilità di effettuare ammortamenti anticipati. In altri termini, **non è più consentita l'effettuazione di ammortamenti di ammontare superiore a quello ottenibile applicando i coefficienti ministeriali**. Tale norma entra in vigore con riferimento al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008), anche relativamente a beni il cui processo di ammortamento era stato avviato in precedenza.

Per attenuare la prima applicazione della predetta disposizione, il legislatore ha previsto che per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nel 2008 (primo esercizio senza possibilità di deduzione di ammortamenti anticipati), non si applica la riduzione a metà del coefficiente di ammortamento. Tale possibilità non è applicabile alle autovetture aziendali di cui al comma 1 lett. b) dell'art. 164 del D.P.R. n. 917/1986 e ai beni di cui al comma 7 dell'art. 102-bis del D.P.R. n. 917/1986 (bei relativi a particolari attività regolamentate). Con riferimento alle autovetture, l'indicazione del comma 1 lettera b) farebbe propendere per la non applicazione della riduzione alla metà del coefficiente alle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti, tenuto conto che detti veicoli sono trattati nella lettera b bis) del comma 1 del richiamato art. 164 (se fosse, al contrario, vera l'interpretazione che il riferimento della norma è "oggettivo", nel senso di tutti i veicoli di cui alla lettera b), esclusi solo quelli previsti nella lettera a) 1) del comma 1, si arriverebbe alla conclusione, assurda, che sarebbero esclusi dalla non riduzione alla metà coefficiente anche i veicoli adibiti ad uso pubblico, dato che sono nella lettera a) n. 2); si è in attesa di chiarimenti definitivi in merito, tenuto conto del "caos" normativo che continua a colpire l'imposizione diretta e indiretta sulle auto). La descritta deroga alla determinazione degli ammortamenti non assume rilievo ai fini del versamento degli acconti relativi al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

Brevemente il comportamento dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007:

- la quota deducibile a titolo di ammortamento dei beni materiali è quella che risulta applicando i coefficienti tabellari del D.M. 31 dicembre 1988, con riduzione alla metà per l'esercizio di entrata in funzione del bene;
- solamente nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008), non si applica la riduzione alla metà del

coefficiente tabellare per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nel medesimo esercizio, esclusi le autovetture aziendali di cui al comma 1 lett. b) dell'art. 164 del D.P.R. n. 917/1986 e i beni di cui al comma 7 dell'art. 102-bis del D.P.R. n. 917/1986 (bei relativi a particolari attività regolamente). La quota eventualmente non stanziata a conto economico può essere dedotta extracontabilmente (parziale "riviviscenza" del noto "quadro EC");

- è previsto un aggiornamento del D.M. 31 dicembre 1988 con adeguamento dei coefficienti di ammortamento.

6. Art. 1 commi 33 lettera n) n. 2 e 34 della L. n. 244/2007

Leasing

Le deduzione dei canoni, per le imprese che li imputano a conto economico, spetta solo se il contratto ha una **durata almeno pari a 2/3 del periodo di ammortamento**. Per gli immobili, la regola dei 2/3 si applica con un "superminimo" di durata di 11 anni e un tetto massimo di 18 anni. Per le **autovetture aziendali** (si pone anche in questo caso la questione della rilevanza della norma riguardo ai veicoli diversi da quelli dell'art. 164 comma 1 b) la deduzione dei canoni è ammessa se la **durata del contratto di leasing è almeno pari alla durata del periodo di ammortamento** stabilito con coefficiente tabellare.

Decorrenza: contratti stipulati dal 1 gennaio 2008. Per chi adotta gli las, si potrà dedurre il solo ammortamento, essendo eliminata la possibilità di dedurre in via extracontabile la differenza rispetto al canone. Mantenuta la durata minima di 48 mesi per il leasing di autovetture.

Il comma 33, lett. n) al n. 2 precisa quindi, sostituendo il comma 7 dell'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986, le modalità di deduzione dei canoni imputati a conto economico da parte dell'impresa utilizzatrice:

regola	tipologia di beni	deduzione
Regola generale	Tutti i beni strumentali fatta eccezione per gli immobili e i veicoli	La deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto di leasing non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ministeriale, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa.
Regola per i beni immobiliari	Beni immobili	La deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto di leasing non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento dell'immobile, ma in ogni caso la durata non è mai inferiore a 11 anni ed almeno pari a 18 anni
Regola per i veicoli	Veicoli di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 917/1986	La deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione del coefficiente ministeriale.
La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'art. 96 del D.P.R. n. 917/1986 (vedi sopra punto 3.)		

7. Art. 1 comma 33, lettera p) della L. n. 244/2007

Spese di rappresentanza

Diventano deducibili interamente nell'esercizio di sostenimento, se rispondenti ai requisiti che saranno individuati da un apposito D.M.. Diversamente, le spese saranno del tutto indeducibili. Aumento a 50 euro (dagli attuali 25) del valore unitario degli omaggi che consente la deduzione integrale.

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

Il comma 33, lett. p) dell'art. 1 modifica l'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 prevedendo nuove modalità di deduzione delle spese di rappresentanza. Tali spese diventano **deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento**. Tuttavia, la deduzione è consentita solo per **le spese di rappresentanza** che saranno **rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito Decreto Ministeriale**, che dovrà tenere conto delle seguenti condizioni:

- natura e descrizione della spesa;
- volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa;
- eventuale attività internazionale dell'impresa.

Rimangono comunque deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente e il **valore unitario** risulta elevato **fino ad € 50**. Le nuove disposizioni in materia di spese di rappresentanza si applicano con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

tipologia di spesa	regime applicabile fino al 31 dicembre 2007	regime applicabile dal 1 gennaio 2008
Spese di rappresentanza di valore superiore a 25,82 euro (fino 31.12.2007) o a 50,00 euro (dal 01.01.2008)	deduzione nella misura di 1/3 in 5 anni	deducibili se rispondenti ai "requisiti di inerenza e congruità", stabiliti con decreto attuativo
Valore unitario massimo dei beni distribuiti gratuitamente deducibili a prescindere dai "requisiti di inerenza e congruità"	euro 25,82	euro 50,00

Mentre ai fini delle imposte sui redditi è stato adeguato l'importo unitario massimo comunque deducibile, ai fini IVA l'art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972 prevede ancora il limite di costo unitario di euro 25,82 oltre il quale l'IVA assolta per l'acquisto di beni a titolo di spese di rappresentanza è completamente indetraibile.

Ne consegue che gli ammontare imponibili massimi (considerando l'IVA relativa indetraibile) per rispettare il limite di costo deducibile di euro 50,00, sono i seguenti

	fino al 31.12.2007	dal 01.01.2008
Valore unitario massimo dei beni distribuiti gratuitamente deducibili a prescindere dai "requisiti di inerenza e congruità"		
• con Iva 4% l'imponibile non può superare euro:	25,82	48,08
• con Iva 10% l'imponibile non può superare euro:	25,82	45,45
• con Iva 20% l'imponibile non può superare euro:	25,82	41,67

8. Art. 1 comma 33 lettera q) n. 1), 34 e 48 della L. n. 244/2007Quadro EC

Eliminata la possibilità di operare deduzioni extracontabili di qualunque tipo attraverso il quadro EC del Mod. Unico (la più frequente era quella per ammortamenti anticipati). Resta l'obbligo di tassare i riversamenti delle deduzioni extracontabili effettuate fino al 2007, salvo quanto si dirà oltre in materia di affrancamento delle riserve o di riallineamento dei valori. Si segnala fin d'ora che ai fini I.R.A.P. il rientro delle eccedenze non dovrà essere fatto in base all'andamento del processo di ammortamento, bensì in 6 quote costanti a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008). Si sentiva chiaramente il bisogno di questa "semplificazione" che renderà affrancate, e quindi distribuibili senza tassazione in capo alla società, le riserve da eccedenze extracontabili in tempi diversi per IRES e IRAP.

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

Il comma 3 alla lett. q) n. 1 prevede la modifica del comma 4 lett. b) dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 con la conseguente eliminazione della possibilità di effettuare deduzioni extracontabili.

A fronte della citata modifica sono state introdotte tre disposizioni di natura transitoria:

- come commentato al punto 5., per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 per i beni (escluse le auto aziendali) acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo non si applica la riduzione a metà del coefficiente di ammortamento e sarà possibile fruire dei maggiori ammortamenti anche attraverso una deduzione extracontabile;
- il comma 34 dell'art. 1 in commento prevede la possibilità di eliminare il vincolo di indisponibilità che grava sulle riserve in sospensione, senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi, assoggettandole in tutto o in parte ad una imposta sostitutiva con aliquota dell'1% (la norma non lo dice espressamente, ma si presume sia sostitutiva anche dell'I.R.A.P.; si attendono chiarimenti a tal proposito, viste anche le diverse modalità di rientro "ordinarie" delle eccedenze sopra commentate), da versare entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo di imposta in corso al 31.12.2007; a seguito di questo affrancamento le riserve diventeranno quindi distribuibili senza alcun onere per la società (i percipienti, invece, li dovranno trattare come dividendi a tutti gli effetti); si attendono altresì chiarimenti sull'ammontare di riserva da assoggettare a imposta sostitutiva, ossia se sia "al netto" o "al lordo" delle relative imposte differite e, nel caso del "netto", se gli importi vadano rideterminati per considerare la riduzione della fiscalità differite connessa all'abbassamento delle aliquote;
- il comma 48 dell'art. 1 consente il riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni e degli altri elementi che hanno generato le variazioni in diminuzione. In tal caso la norma prevede l'assoggettamento delle eccedenze dedotte ad una imposta sostitutiva (dell'Ires e dell'Irap, questa volta è espressamente previsto) la cui misura dipende dai valori che si intendono affrancare: sui maggiori valori fino a 5milioni di euro si applica l'aliquota del 12%, sui maggiori valori compresi tra 5milioni di euro e 10milioni di euro si applica l'aliquota del 14%, mentre sui maggiori valori oltre i 10milioni di euro si applica l'aliquota del 16%. L'imposta sostitutiva va versata in tre rate annuali pari rispettivamente al 30%, 40% e 30% del dovuto, con applicazione degli interessi del 2,5% sulla seconda e terza rata. Con specifico D.M. dovranno essere adottate le disposizioni attuative per la definizione di modalità, termini ed effetti della presente opzione. Non appare chiaro se debba essere versata anche la sostituta per affrancare le riserve (sarebbe ragionevole senz'altro di no ... ma in tempi di "tesoretto" mai dire mai!). I maggiori valori sono fiscalmente rilevanti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione per il riallineamento; in caso di realizzo prima del quarto periodo

d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscalmente riconosciuto è ridotto dei maggiori valori riallineati e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi (sono infatti richiamate le disposizioni di cui all'ultimo paragrafo del comma 2 ter dell'art. 176 del D.P.R. 917/1986 in materia di conferimento). Modalità e termini dell'esercizio dell'opzione saranno stabiliti con apposito decreto del Ministero delle Finanze.

9. Art. 1 comma 34 della L. n. 244/2007

Disconoscimento criteri contabili

Il Fisco potrà disconoscere ammortamenti, accantonamenti e rettifiche di valori iscritti in bilancio, laddove non coerenti con i comportamenti sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità di dimostrarne la giustificazione economica in base a corretti principi contabili. Sostanzialmente, ad esempio, chi avesse dedotto extracontabile un accantonamento svalutazione crediti eccedente quello civilisticamente dovuto per usufruire della deducibilità nei limiti del massimo fiscalmente deducibile potrebbe essere passibile di disconoscimento di tale accantonamento fatto a conto economico negli esercizi successivi. Rimane il fatto che ci si troverà a dover discutere con l'amministrazione finanziaria prima e eventualmente in sede di commissione tributaria poi "l'eventuale giustificazione economica secondo corretti principi contabili" ... ogni commento sul percorso ormai avviato di "sostituzione" del Fisco e delle commissioni tributarie al giudice ordinario in materia di bilancio appare superfluo.

Decorrenza: dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

10. Art. 1 comma 33, lettere r), s) e v) della L. n. 244/2007

Consolidato fiscale nazionale

Eliminate le rettifiche di consolidamento: detassazione del 5% dei dividendi intercompany, ricalcolo del pro-rata patrimoniale (norma peraltro abrogata) e opzione per la neutralità fiscale delle plusvalenze in area di consolidamento. L'opzione per il consolidato, dal 2008, deve inviarsi entro il 16 giugno.

Decorrenze: la norma sui dividendi ha effetto già dalle distribuzioni deliberate dal 1 settembre 2007, esclusa la delibera relativa all'utile del periodo anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007 (quindi generalmente l'utile dei bilanci 2006); per le cessioni in neutralità l'effetto decorre dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente, quindi, il periodo d'imposta 1.1.-31.12.2008).

Il comma 33 alla lett. r) prevede l'anticipo al 16 giugno dei termini per la comunicazione dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale.

Il comma 33 lett. s) sostituisce l'art. 122 del D.P.R. n. 917/1986, in materia di obblighi per le società o ente controllante. La disciplina modificata prevede che la società o l'ente controllante sia tenuta alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato. L'ente controllante è tenuto a calcolare il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e a procedere alla liquidazione dell'imposta di gruppo.

Scompaiono quindi i riferimenti alla variazione conseguente alla ripresa in diminuzione della quota di dividendi imponibili, alla rideterminazione del pro-rata patrimoniale e alla variazione in diminuzione concernente i beni in regime di neutralità.

L'eliminazione della rettifica di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate, conseguente alle modifiche recate dalla lett. s) ha effetto

dalle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1 settembre 2007, esclusa la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31.12.2007.

L'eliminazione delle rettifiche di consolidamento concernenti il regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo, conseguente alle modifiche recate dalla lett. v) del comma 33 si applica ai trasferimenti effettuati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31.12.2007.

11. Art. 1 comma 58, 59, 60, 61 della L. n. 244/2007

Reddito di impresa e bilanci Ias

Viene introdotto un sistema complessivo di regole utilizzabili per la determinazione del reddito di impresa da parte delle società che, per obbligo o per scelta, adottano i criteri internazionali nel bilancio individuale. La disposizione di portata più generale è quella che stabilisce la rilevanza, anche in sede fiscale, dei criteri di qualificazione, imputazione a periodo e classificazione previsti dai principi Ias, anche in deroga alla norme contenute nei Tuir.

Modifiche anche per la definizione di immobilizzazioni finanziarie, che saranno costituite da tutte le attività non destinate alla negoziazione. Cessa l'applicazione della norma sul dividend washing, sostituita da una disposizione più generale che prevede la rilevanza fiscale delle rivalutazioni e delle svalutazioni iscritte sulle partecipazioni oggetto di trading, come pure la tassazione integrale (non limitate cioè al 5%) dei relativi dividendi percepiti. Per marchi e avviamento, gli ammortamenti restano deducibili, con le regole ordinarie (un diciottesimo per esercizio) indipendentemente dalla relativa imputazione al conto economico. Viene meno l'obbligo di inviare la comunicazione delle minusvalenze su partecipazioni immobilizzate di ammontare superiore a 5 milioni. Un D.M. dovrà stabilire regole attuative della armonizzazione della disciplina del reddito di impresa con i principi contabili internazionali.

Decorrenza: esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, con possibile ratifica di componenti tenuti, in conformità alla norma, in esercizi precedenti.

12. Art. 1 commi 128 della L. n. 244/2007

Società non operative

Il comma 128, modificando l'art. 30 della L. 23 dicembre 1994 n. 724, prevede nuove ipotesi di esclusione automatica dal regime, in particolare:

- società con un numero di soci non inferiore a 50 (in precedenza 100);
- società con almeno 10 dipendenti nei due esercizi precedenti;
- società con valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- società congrue e coerenti agli studi di settore;
- società partecipate da enti pubblici almeno al 20%;
- società in fallimento, liquidazione coatta, giudiziaria e concordato preventivo.

Si stabilisce poi che un Provvedimento delle Entrate può individuare casi di disapplicazione della norma che non richiedono l'interpello.

Vengono infine modificate talune percentuali presuntive: ridotta al 4% quella per calcolare il reddito degli immobili A/10 e modificate quelle per i beni situati in comuni con meno di 1.000 abitanti.

Decorrenza: non sono previste decorrenze specifiche per cui le modifiche entrano in vigore il 1 gennaio 2008. Tuttavia, le istruzioni ministeriali al modello UNICO 2008 accolgono le predette novità che si ritengono quindi applicabili a decorrere dalle dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione scadono a partire dal 1 gennaio 2008, nel qual caso si applicano a decorrere dal periodo di imposta 2007.

13. Art. 1 comma 129 della L. n. 244/2007Scioglimento agevolato

Sono riaperti i termini per lo scioglimento agevolato o la trasformazione in società semplice previsti dall'art. 1 commi da 111 a 117 della L. n. 296/2006. L'imposta sostitutiva sul reddito di liquidazione viene ridotta dal 25% al 10%, mentre scende al 5% quella per l'affrancamento delle riserve di rivalutazione.

Decorrenza: la facoltà riguarda le società che risultano non operative nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 ovvero le società che al 31.12.2007 si trovano nel primo periodo di imposta; le delibere devono essere prese entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta (quindi entro maggio 2008).

14. Art. 1 comma 130 della L. n. 244/2007Cessione di beni alle Onlus

Il comma 130 modifica l'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997 prevedendo una ipotesi di liberalità in natura in favore delle Onlus.

Non si considerano pertanto destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ex art. 85 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 e si assumono come distrutti ai fini IVA, i beni ceduti gratuitamente alle Onlus per un importo corrispondente al costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto complessivamente non superiore al 5% del reddito di impresa dichiarato, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- deve trattarsi di beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che, pur non modificandone l'idoneità di utilizzo, non ne consentano la commercializzazione o la vendita, rendendone necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione;
- deve trattarsi di beni diversi da quelli indicati al comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 460/1997 (derrate alimentari e prodotti farmaceutici destinati all'eliminazione dal circuito commerciale).

15. Art. 1 comma dal 83 al 90 della L. n. 244/2007Paradisi fiscali

Tutte le norme che attualmente prevedono particolari modalità di tassazione per le "residenze" ovvero i rapporti con imprese e professionisti residenti in Stati a fiscalità privilegiata (black-list), vengono modificate stabilendo che i regimi ivi indicati si applicano con riferimento a tutti gli Stati diversi da quelli inclusi in un elenco (nuova "white list") di Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazione con il Fisco italiano.

Decorrenza: periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D.M. che istituisce la nuova "white list". E' previsto un periodo transitorio quinquennale.