

Segue da pag. 37

ca o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari e di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili.

Le modalità per il riconoscimento dell'agevolazione di cui al presente comma sono disciplinate con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni;

b) dopo il comma 3 è inserito il seguente:

«3-bis. Il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota liberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta. Le disposizioni del presente comma si applicano a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale».

7. La minore imposta che deriva dall'applicazione del comma 5 è rimborsata, con oneri a carico del bilancio dello Stato, ai singoli comuni. Entro il 28 febbraio 2008 il Ministero dell'interno definisce il modello per la certifi-

cazione, da parte dei comuni, del mancato gettito previsto. I comuni trasmettono al Ministero dell'interno il modello compilato entro la data del 30 aprile 2008. Il trasferimento compensativo è erogato per una quota pari al 50 per cento dell'ammontare riconosciuto in via previsionale a ciascuna comune entro e non oltre il 16 giugno e per il restante 50 per cento entro e non oltre il 16 dicembre dell'anno di applicazione del beneficio. Gli eventuali conguagli sono effettuati entro il 31 maggio dell'anno successivo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali e le autonomie locali, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità con le quali possono essere determinati conguagli sulle somme trasferite per effetto del presente comma.

8. In relazione alle competenze attribuite alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano in materia di finanza locale, i rimborsi di cui al comma 7 sono disposti a favore dei citati enti, che provvedono all'attribuzione delle quote dovute ai comuni compresi nei rispettivi territori, nel rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione.

9. All'articolo 16 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della

Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1 è premesso il seguente: a) identica;

«01. Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

a) euro 300, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71;

b) euro 150, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,41.»;

b) al comma 1, le parole: «, riportata al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione, nei seguenti importi»: sono sostituite dalle seguenti: «complessivamente pari a»;

c) al comma 1-bis, alinea, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) le parole: «A favore dei» sono sostituite dalla seguente: «Ai»;

2) le parole: «qualunque tipo di contratto» sono sostituite dalla seguente: «contratti»;

3) le parole: «, rapportata al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione, nei seguenti importi»: sono sostituite dalle seguenti: «complessivamente pari a»;

d) dopo il comma 1-bis sono aggiunti i seguenti:

«1-ter. Ai giovani di età compresa fra i 20 e i 30 anni, che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre

1998, n. 431, per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge, spetta per i primi tre anni la detrazione di cui al comma 1-bis, lettera a), alle condizioni ivi previste.

1-quater. Le detrazioni di cui ai commi da 01 a 1-ter, da ripartire tra gli aventi diritto, non sono tra loro cumulabili e il contribuente ha diritto, a sua scelta, di fruire della detrazione più favorevole.

1-quinquies. Le detrazioni di cui ai commi da 01 a 1-ter sono riportate al periodo dell'anno durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente.

1-sexies. Qualora la detrazione spettante sia di ammontare superiore all'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, è riconosciuto un ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità per l'attribuzione del predetto ammontare».

10. Le disposizioni di cui all'articolo 16 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal

comma 9 del presente articolo, producono effetti a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

11. All'articolo 13 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 5, alinea, dopo le parole: «lettere e), f), g), h) e i),» sono inserite le seguenti: «ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili,»;

b) dopo il comma 5 è inserito il seguente:

«5-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici indicati fra gli oneri deducibili nell'articolo 10, comma 1, lettera

c), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste dai commi 1, 2, 3, 4 e 5, in misura pari a quelle di cui al comma 3, non riportate ad alcun periodo nell'anno».

12. Le disposizioni di cui al comma 11 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

13. All'articolo 11 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dopo il comma 2 è inserito il seguente:

«2-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25 di importo comples-

Commenti

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 le detrazioni per carichi di famiglia previsti dall'articolo 12 del TUIR vengono ampliate con una misura in virtù della quale in presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. L'ammontare della detrazione sarà fruita dai genitori al 50% se non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione sarà riproporzionata agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Se la detrazione sia di ammontare superiore all'imposta lorda è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche per la famiglia, sono definite le modalità di erogazione del predetto credito. Per le detrazioni per carichi di famiglia il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Commi 17-19

Vengono prorogate le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio per gli anni 2008, 2009 e 2010; la quota sarà pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare; l'agevolazione spetta anche nel caso di successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2011. Le agevolazioni fiscali spettano a condizione che il costo del-

la relativa manodopera sia evidenziato in fattura. Prorogata di un triennio la detrazione per spese di acquisto di fabbricati ristrutturati.

Commi 20-24

Vengono prorogate al 31/12/2010 tutte le misure facenti parte delle detrazioni del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici; nello specifico tutte quelle di cui ai commi 344, 347, 353, 358 e 359 dell'articolo unico della finanziaria 2007. Viene ampliato l'ambito di applicazione esteso anche alle spese per la sostituzione intera o parziale di impianti di climatizzazione invernale non a condensazione, sostenute entro il 31 dicembre 2009. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno stabilite le modalità per il riconoscimento dei benefici. Per tutti gli interventi la detrazione può essere ripartita in un numero di quote annuali di pari importo non inferiore a tre e non superiore a dieci, a scelta irrevocabile del contribuente, operata all'atto della prima detrazione per gli interventi di cui al comma 345 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, limitatamente alla sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari, e al comma 346 del medesimo articolo 1, non è richiesta la documentazione tecnica prevista originariamente dalla stessa Finanziaria 2007.

Commi 25-28

Ripristinata l'applicazione dell'imposta di registro all'1% per il trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati. La norma fu abrogata dal D.L. n. 223/06. La medesima aliquota si applica agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o ema-

nati, alle scritture private autenticate poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

Commi 29-30

Viene ripristinata la precedente versione della norma, con la possibilità di compensare le perdite di imprese minori nella determinazione del reddito complessivo a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2008. Il reddito complessivo si determinerà sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

In oltre le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5 TUIR. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84,

comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84», hanno effetto con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008.

Comma 31

Si introduce l'esenzione dall'applicazione dell'imposta di successione e donazione per i trasferimenti attuati a favore del coniuge di aziende, quote sociali o azioni.

Comma 32

Vengono fissate ulteriori esenzioni dall'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali relative ai soggetti che effettuano operazioni di finanziamento effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 7, lettera b), del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Commi 33 e 34

Le disposizioni contenute nel comma 33 dell'articolo 1 della finanziaria 2008, intervengono a modificare in modo radicale molte delle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi. Di seguito, dunque, si analizzeranno partitamente evidenziando anche le lettere di riferimento all'interno del comma.

1. Perdite da partecipazione nell'ambito Irpef (lett a con modifica all'articolo 56 del TUIR).

La disposizione in questione opera su due livelli:

- Ricorda il richiamo normativo alla nuova disciplina di deducibilità degli interessi passivi;
- Viene chiarito che nel caso in cui la partecipazione in una società di per-

sivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta».

14. La disposizione di cui al comma 13 si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

15. Al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 12 sono apportate le seguenti modificazioni:

1) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

«1-bis. In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo»;

2) al comma 2, le parole: «al comma 1» sono sostituite dalle seguenti: «ai commi 1 e 1-bis»;

3) al comma 3 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Qualora la detrazione di cui al comma 1-bis sia di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché agli articoli 13, 15 e 16, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative,

è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche per la famiglia, sono definite le modalità di erogazione del predetto ammontare»;

4) dopo il comma 4 è aggiunto il seguente:

«4-bis. Ai fini del comma 1 il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis.»;

b) all'articolo 13, dopo il comma 6 è aggiunto il seguente:

«6-bis. Ai fini del presente articolo il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis.».

16. Le disposizioni di cui al comma 15 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

17. Sono prorogate per gli anni 2008, 2009 e 2010, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui all'articolo 22, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese

sostenute dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010;

b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2011.

18. È prorogata per gli anni 2008, 2009 e 2010, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2008.

19. Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

20. Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, 353, 358 e 359, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si applicano, nella misura e alle condizioni ivi previste, anche alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2010. Le disposizioni di cui al citato comma 347 si applicano anche alle spese per la sostituzione intera o parziale di impianti di climatizzazione invernale non a condensazione, sostenute entro il 31 dicembre 2009. La predetta agevolazione è riconosciuta entro il limite massimo di spesa di cui al comma 21.

21. Per le finalità di cui al secondo periodo del comma 20 è au-

torizzata la spesa di 2 milioni di euro annui. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità per il riconoscimento dei benefici di cui al medesimo periodo del comma 20.

22. Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, nonché commi 353, 358 e 359, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono applicate secondo quanto disposto dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 47 del 26 febbraio 2007, recante disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente. Sono corrispondentemente ridotte le assegnazioni per il 2007 disposte dal CIPE a favore degli interventi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legge 22 ottobre 1992, n. 415, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 1992, n. 488, a valere sul Fondo per le aree sottoutilizzate di cui all'articolo 61 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

23. La tabella 3 allegata alla legge 27 dicembre 2006, n. 296, è sostituita, con efficacia dal 1° gennaio 2007, dalla seguente:

«Tabella 3
(Art. 1, comma 345) Zona climatica
Strutture opache verticali
Strutture opache orizzontali
Coperture
Pavimenti
Finestre comprensive

di infissi
A 0,72 0,42 0,74 5,0
B 0,54 0,42 0,55 3,6
C 0,46 0,42 0,49 3,0
D 0,40 0,35 0,41 2,8
E 0,37 0,32 0,38 2,5
F 0,35 0,31 0,36 2,2»

24. Ai fini di quanto disposto al comma 20:

a) i valori limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale ai fini dell'applicazione del comma 344 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e i valori di trasmittanza termica ai fini dell'applicazione del comma 345 del medesimo articolo 1 sono definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico entro il 28 febbraio 2008;

b) per tutti gli interventi la detrazione può essere ripartita in un numero di quote annuali di pari importo non inferiore a tre e non superiore a dieci, a scelta irrevocabile del contribuente, operata all'atto della prima detrazione;

c) per gli interventi di cui al comma 345 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, limitatamente alla sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari, e al comma 346 del medesimo articolo 1, non è richiesta la documentazione di cui all'articolo 1, comma 348, lettera b), della medesima legge 27 dicembre 2006, n. 296.

25. Nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del

Continua a pag. 40

zione sia assunta da altro soggetto IRPEF, rimane fermo il regime di imputazione di tale perdita e cioè la concorrenza della stessa alla formazione del reddito di impresa. Come evidenziato nella relazione di accompagnamento, in questo caso non si può verificare l'elusione che ha determinato la successiva modifica all'articolo 101, comma 6, del TUIR

In base a quanto disposto dal comma 34, le modifiche in questione hanno decorrenza dal 2008

2. Deducibilità interessi passivi da parte dei soggetti IRPEF (lett b, c e d comma 33)

A differenza di quanto previsto per il regime IRES, nei confronti dei soggetti IRPEF la deducibilità degli interessi passivi non deve essere verificata prendendo come riferimento i dati di bilancio o contabili ma semplicemente quelli di natura fiscale. Nella sostanza, la deducibilità degli interessi passivi nei confronti dei soggetti passivi IRPEF, a condizione che gli stessi siano componenti inerenti alla formazione del predetto reddito di impresa, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi ed i proventi. Vengono corrispondentemente abrogati gli articoli 62 e 63 del TUIR che regolano, sino al 2007, la deducibilità degli interessi passivi sulla base dell'applicazione del pro rata patrimoniale e della thin capitalization. Ai sensi del comma 34, la norma in questione si applica dal 2008

3. Aliquota IRES (lett e)

Viene prevista la riduzione dell'aliquota IRES dal 33 al 27,5 per cento. Sulla

base di quanto previsto dal comma 34, la disposizione in questione si applica per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007

4. Modifiche al regime delle perdite dei soggetti IRES (lett f e g)

Vengono modificate le disposizioni degli articoli 83 ed 84 del TUIR. In particolare, viene previsto come:

- Le norme che disciplinano il riporto delle perdite e che limita l'ammontare della stessa riportabile a nuovo nei confronti dei soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito rispetto alla quota imponibile, sono collocate ora nell'articolo 83 del TUIR in modo tale che si renda evidente che la limitazione in questione si applica anche sul risultato di esercizio;

- La norma opera dunque sia sulle perdite dell'esercizio che su quelle da riportare a nuovo;

- Si modifica corrispondentemente l'articolo 84 del TUIR;

- Tale disposizione opera dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007

- La disposizione di coordinamento con le modifiche in materia di interessi passivi (lett g n. 2) si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007

5. Participation exemption (comma 33 lett h) e 34)

Con una modifica recata all'articolo 87 del TUIR si stabilisce che la percentuale di esenzione relativa alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni dotate dei requisiti per l'esenzione in questione è del 95 per cento e non più dell'84 per cento. La modifica in questione ha effetto per le plusvalenze conseguite nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Il com-

ma 34 contiene importanti disposizioni di natura transitoria che chiariscono come la percentuale di esenzione rimane ferma all'84 per cento con riferimento a quelle partecipazioni per le quali sono state dedotte svalutazioni prima dell'entrata in vigore dell'IRES. La norma transitoria è dunque profondamente differente rispetto a quanto previsto nel dlgs n. 344 del 2003 nel quale il periodo di osservazione temporale rispetto alle svalutazioni dedotte era sostanzialmente di un biennio. La relazione di accompagnamento all'emendamento che ha modificato la norma in questione, precisa che la nuova disposizione transitoria, che rende imponibili al 16 per cento le plusvalenze derivanti dalla cessione sino a concorrenza delle svalutazioni dedotte, «pone così rimedio, sia pur parziale, alla scelta, invero alquanto generosa operata in sede transitoria della precedente riforma del 2003. A questo proposito, occorre sottolineare che il recapture di queste svalutazioni fiscali opera non solo per le svalutazioni dedotte per mera opportunità fiscale (nei confronti delle quali la scelta fatta dalla riforma Tremonti appare ancora più strana), ma anche per le svalutazioni dichiarate dall'impresa effettive».

6. Interessi passivi (comma 33 lett i) ed l) e comma 34)

La disposizione della lettera i) del comma 33 riformula completamente le disposizioni in materia di interessi passivi nell'ambito IRES prevedendo:

- Una unica disposizione contenuta nel nuovo articolo 96 del TUIR;

- La contemporanea abrogazione delle disposizioni contenute negli articoli 97 e 98 in vigore sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Il nuovo articolo 96 prevede dunque le regole di deducibilità degli interessi pas-

sivi nell'ambito IRES disciplinando:

- Un principio generale di esclusione dal calcolo di indeducibilità di quegli interessi che sono capitalizzabili secondo le disposizioni di cui all'articolo 110, comma 1, del TUIR;

- Una deducibilità degli interessi passivi e degli oneri assimilati sino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati a questi;

- Una volta identificata la quota sicuramente deducibile degli interessi passivi, l'eccedenza rispetto a tale quota può essere dedotta nei limiti del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La filosofia della norma è dunque quella di premiare le imprese con un ROL elevato;

- Il ROL rappresenta dunque il parametro di riferimento ai fini della deducibilità in questione e, con un'previsione contenuta nell'ultimo periodo del comma 1 del nuovo articolo 96, si afferma che la quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (in caso di anno solare dal 2010), non utilizzata per la deduzione degli interessi in questione può essere portata ad incremento del ROL dei successivi periodi di imposta. Con questa disposizione, dunque, si vuole privilegiare quella situazione nella quale si verifica, in alcuni periodi di imposta, un risultato in termini di ROL elevato ed un ammontare di interessi passivi ridotto. La modifica in questione deve essere correlata con quanto previsto dal comma 34 in merito alla disciplina transitoria della nuova norma;

- Il comma 2 identifica quali sono gli elementi che devono essere assunti per l'identificazione del ROL che, come visto,

Segue da pag. 39

Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'articolo 1 della Tariffa, parte I, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto:

1 per cento».

26. All'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, ovvero che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati».

27. All'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 è abrogato.

28. Le disposizioni di cui ai commi 25, 26 e 27 si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giuridici pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

29. L'articolo 8 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22

«Art. 8. - (Determinazione del reddito complessivo). - 1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono

no a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60.

2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84».

30. Le disposizioni di cui al comma 29 hanno effetto con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008.

31. All'articolo 3, comma 4-ter, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, dopo le parole: «a favore dei discendenti» sono inserite le seguenti: «e del coniuge».

32. Al primo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, dopo le parole: «che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine», sono inserite le seguenti: «e quelle effettuate ai sensi dell'articolo 5, com-

ma 7, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326».

33. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 56, comma 2, le parole: «non dedotti ai sensi degli articoli 96 e 109, commi 5 e 6» sono sostituite dalle seguenti: «non dedotti ai sensi degli articoli 61 e 109, comma 5» ed è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Per le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 8»;

b) l'articolo 61 è sostituito dal seguente:

«Art. 61. - (Interessi passivi) - 1. Gli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

2. La parte di interessi passivi non deducibile ai sensi del comma 1 del presente articolo non dà diritto alla detrazione dall'imposta prevista alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 15.»;

c) gli articoli 62 e 63 sono abrogati;

d) all'articolo 66, comma 3, la parola: «96» è soppressa;

e) all'articolo 77, comma 1, le parole: «33 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «27,5 per cento»;

f) all'articolo 83, comma 1, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.»;

g) all'articolo 84, comma 1: g) identica; 1) il secondo periodo è soppresso; 2) al quarto periodo, le parole: «non dedotti ai sensi de-

gli articoli 96 e 109, commi 5 e 6» sono sostituite dalle seguenti: «non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5»;

h) all'articolo 87, comma 1, aliena, le parole: «del 91 per cento, e dell'84 per cento a decorrere dal 2007» sono sostituite dalle seguenti: «del 95 per cento»;

i) l'articolo 96 è sostituito dal seguente:

«Art. 96. - (Interessi passivi). - 1. Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta.

2. Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

3. Ai fini del presente articolo, assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, 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, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e

con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.

4. Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati indeducibili in un determinato periodo d'imposta sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e i proventi assimilati sia inferiore al 30 per cento del risultato operativo lordo di competenza.

5. Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano alle banche e agli altri soggetti finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, con l'eccezione delle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quelle creditizia o finanziaria, alle imprese di assicurazione nonché alle società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi. Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano, inoltre, alle società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, ai sensi dell'articolo 96 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1999, n. 554, alle società di progetto costituite ai sensi dell'articolo 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e alle società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge 4 agosto 1990, n. 240, e successive modificazioni, nonché alle società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti

Commenti

costituisce il parametro di riferimento per individuare la quota deducibile di interessi passivi. Dal calcolo in questione vengono esclusi gli ammortamenti ed i canoni di leasing. Nei confronti dei soggetti IAS, la norma opera in relazione alle voci di conto economico corrispondenti;

- Il comma 3 individua la nozione di interesse rilevante ai fini della norma in questione disciplinando, nel contempo, l'esclusione dall'ammontare che deve essere sottoposto al test per il riporto degli interessi impliciti derivanti da rapporti di natura commerciale e con inclusione, negli interessi attivi, dei crediti aventi la stessa natura. Una specifica previsione è posta in relazione ai soggetti che operano con la pubblica amministrazione;

- Il comma 4 identifica la regola di base per il riporto a nuovo e la deduzione successiva degli interessi passivi non dedotti in un esercizio per incapienza rispetto al ROL. Si afferma, infatti, che le componenti non dedotte in un periodo di imposta sono dedotti nei successivi periodi di imposta a condizione che in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi ed i proventi as-

similati sia inferiore al 30 per cento del ROL del periodo di imposta di competenza;

- Il comma 5 individua soggettivamente alcune situazioni nelle quali l'articolo 96 non si applica;

- Il comma 6, al contrario, individua alcune situazioni nelle quali gli interessi passivi sono da considerare comunque indeducibili. Tra queste si fa riferimento alla ipotesi delle immobiliari di gestione di cui all'articolo 90, comma 2, del TUIR ma con una eccezione che verrà poi analizzata a commento delle disposizioni contenute nel comma 35 dell'articolo 1;

- I commi 7 ed 8 disciplinano particolari ipotesi in relazione alla adozione, da parte di un soggetto IRES, del regime di tassazione consolidata. In particolare, il comma 7 prevede che in caso di eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili determinatisi in capo ad un soggetto che fa parte del consolidato, può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti che partecipano al consolidato presentino, per il medesimo periodo di imposta, un ROL capiente e non integralmente sfruttato ai fini del-

la applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 96. Medesima regola si applica per l'eccedenza di interessi passivi da riportare a nuovo. Inoltre, con specifica disposizione, il comma 8, ai soli fini della applicazione dell'articolo 96 consente di includere anche le società estere che, virtualmente, potrebbero far parte del regime specifico di tassazione di gruppo;

- La norma si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 ma, con disposizione di carattere transitorio contenuta nel comma 34, è previsto che per il primo e secondo periodo di imposta di applicazione della nuova norma, il limite di deducibilità degli interessi è incrementato in misura fissa pari, rispettivamente, a 10 mila e 5 mila euro;

- La lettera l) contiene l'abrogazione, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, delle disposizioni di cui agli articoli 97 (pro rata patrimoniale) e 98 (thin capitalization) del TUIR

7. Regime delle perdite da partecipazione in società di persone (lettera m) comma 33)

Viene modificato l'articolo 101, comma 6,

del TUIR. Dalla nuova formulazione, che ha effetto come previsto dal comma 34, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, si ricava come le perdite attribuite per trasparenza ai soggetti IRES sono utilizzabili esclusivamente in compensazione con redditi imputati dagli stessi

8. Disciplina degli ammortamenti (comma 33, lettere n) ed o) e comma 34)

La lettera n) del comma 33 interviene sull'articolo 102 del TUIR prevedendo:

- L'abrogazione del comma 3 dell'articolo del TUIR nel quale si faceva riferimento alla possibilità di effettuare ammortamenti anticipati e / o accelerati in relazione ai beni strumentali;

- In merito al periodo minimo di durata dei contratti di leasing che consente all'utilizzatore la deducibilità del canone in questione, vi sono tre previsioni specifiche:

a) Una di carattere generale in base alla quale la durata minima del contratto in questione non deve essere inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento dello stesso bene;

b) Una destinata specificatamente alla disciplina degli immobili, in relazione alla quale si prevede come, se dalla durata mi-

per la fornitura di acqua, energia e telerscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

6. Resta ferma l'applicazione prioritaria delle regole di indeducibilità assoluta previste dall'articolo 90, comma 2, e dai commi 7 e 10 dell'articolo 110 del presente testo unico, dall'articolo 3, comma 115, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, in materia di interessi su titoli obbligazionari, e dall'articolo 1, comma 465, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, in materia di interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative.

7. In caso di partecipazione al consolidato nazionale di cui alla sezione II del presente capo, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatisi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo 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.;

8. Ai soli effetti dell'applicazione del comma 7, tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale possono essere incluse anche le società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni previsti dagli articoli 117, comma 1, 120 e 132, comma 2, lettere b) e c). Nella dichiarazione dei redditi del consolidato devono essere indicati i dati relativi agli interessi passivi e al risultato operativo lordo della società estera corrispondenti a quelli indicati nel comma 2.;

l) gli articoli 97 e 98 sono abrogati;

m) all'articolo 101, il comma 6 è sostituito dal seguente:

«6. Le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in ab-

battimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d'imposta dalla stessa società che ha generato le perdite.»;

n) all'articolo 102:

1) il comma 3 è abrogato;

2) il comma 7 è sostituito dal seguente:

«7. Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa se la durata del contratto non è, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96.»;

o) all'articolo 102-bis, il comma 4 è abrogato;

p) all'articolo 108, comma 2, i periodi dal secondo al quarto sono sostituiti dai seguenti: «Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del

volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50»;

q) all'articolo 109:

1) al comma 4, lettera b), le parole da: «Gli ammortamenti dei beni materiali» fino a: «, che hanno concorso alla formazione del reddito.» sono soppresse;

2) al comma 5, secondo periodo, le parole: «per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 96» sono sostituite dalle seguenti: «per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi»;

3) il comma 6 è abrogato;

r) all'articolo 119, comma 1, lettera d), la parola: «ventesimo» è sostituita dalla seguente: «sedicesimo»;

s) l'articolo 122 è sostituito dal seguente:

«Art. 122. - (Obblighi della società o ente controllante) - 1. La società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'articolo 129 e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi.»;

t) all'articolo 134, comma 1, la lettera a) è abrogata;

u) all'articolo 152, comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Si applicano le disposizioni dell'articolo 101, comma 6»;

v) gli articoli 123 e 135 sono abrogati;

w) dopo l'articolo 139 è inserito il seguente:

«Art. 139-bis. - (Recupero delle

perdite compensate) - 1. Nell'ipotesi di interruzione o di mancato rinnovo del consolidato mondiale, i dividendi o le plusvalenze derivanti dal possesso o dal realizzato delle partecipazioni nelle società consolidate, percepiti o realizzate dall'ente o società consolidante dal periodo d'imposta successivo all'ultimo periodo di consolidamento, per la parte esclusa o esente in base alle ordinarie regole, concorrono a formare il reddito, fino a concorrenza della differenza tra le perdite della società estera che si considerano dedotte e i redditi della stessa società inclusi nel consolidato. La stessa regola si applica durante il periodo di consolidamento in caso di riduzione della percentuale di possesso senza il venir meno del rapporto di controllo.

2. Con il decreto di cui all'articolo 142 sono stabilite le disposizioni attuative del comma 1 del presente articolo, anche per il coordinamento con gli articoli 137 e 138.»;

aa) all'articolo 172, comma 7, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96.»

34. Le disposizioni di cui al comma 33, lettere a), b), c), d), e), g), numero 2), l), m), o), p), q), numeri 2) e 3), u) e aa), si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Le disposizioni di cui al comma 33, lettera i), si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007; 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 10.000 e a 5.000 euro. Le disposizioni di cui al comma 33, lettere f) e g), numero 1), si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. La disposizione di cui al comma 33, lettera h), ha effetto per le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cor-

so al 31 dicembre 2007; resta ferma l'esenzione in misura pari all'84 per cento per le plusvalenze realizzate dalla predetta data fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte ai fini fiscali nei periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2004. La disposizione di cui al comma 33, lettera n), numero 1), si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e la disposizione di cui al numero 2) della stessa lettera n), concernente la durata minima dei contratti di locazione finanziaria, si applica a decorrere dai contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2008. In attesa della revisione generale dei coefficienti di ammortamento tabellare, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, esclusi quelli indicati nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 164 e nel comma 7, primo periodo, dell'articolo 102-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non si applica la riduzione a metà del coefficiente tabellare prevista dal comma 2 dell'articolo 102 del predetto testo unico, e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi. La disposizione del periodo precedente non assume rilievo ai fini del versamento degli acconti relativi al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. La disposizione di cui al comma 33, lettera q), numero 1), ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ferma restando l'applicazione in via transitoria delle disposizioni dell'articolo 109, comma 4, lettera b), terzo, quarto e quinto periodo, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, nel testo vigente alle modifiche apportate dalla presente legge, per il recu-

Continua a pag. 42

nima di cui al punto a) si determini un risultato inferiore ad undici anni o superiore a diciotto anni, la deduzione dei canoni è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia, rispettivamente, inferiore ad undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni;

c) Una destinata alle auto aziendali di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) del TUIR. In questo caso, la durata minima del contratto deve essere pari almeno al periodo di ammortamento del bene;

- Le nuove regole introdotte dalla manovra per il 2008, si applicano, secondo quanto previsto dal comma 34, ai contratti di leasing stipulati nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;

- Il comma 34 contiene una specifica disposizione transitoria in base alla quale per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nel medesimo periodo, fatta eccezione per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) del TUIR (quindi le auto), non viene ad applicarsi la riduzione a metà del coefficiente di ammortamento prevista dall'articolo 102 del TUIR. Nella sostanza, per il 2008, i beni in questione potranno essere am-

mortizzati sulla base del massimo del coefficiente tabellare. Inoltre, solo con riferimento a tale periodo di imposta, l'eventuale eccedenza non imputata al conto economico, può rappresentare componente che consente una variazione in diminuzione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. Tale disposizione non ha però effetto ai fini del versamento di acconto per il periodo di imposta 2009 nel caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare;

- La modifica all'articolo 102 bis, raccorda i medesimi principi espressi con riferimento all'articolo 102 in relazione a soggetti che svolgono particolari attività. Si applica anche la disciplina transitoria sopra evidenziata

9. Spese di rappresentanza (comma 33 lettera p)

Con riferimento alle spese di rappresentanza, viene modificato l'articolo 108, comma 2, del TUIR che, attualmente, prevede la deducibilità delle stesse soltanto per un terzo. Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la deducibilità integrale delle spese in questione sarà ancorata però al ricorrere di alcuni requisiti sanciti dalla norma e che dovranno

essere meglio identificati con un apposito decreto ministeriale. Viene inoltre previsto che la deducibilità è garantita in relazione a spese afferenti a beni distribuiti gratuitamente di valore non superiore a 50 euro. Il limite in vigore sino al 31 dicembre 2007 era di 25,82 euro

10. Modifica alle norme in materia di deduzioni extra contabili (comma 33, lettera q) e comma 34)

La lettera q) del comma 33 modifica e cancella il sistema introdotto dalla riforma dell'IRPE in merito alla possibilità di deduzione extra contabile di alcuni componenti negativi di reddito in virtù della indicazione degli stessi nel quadro EC del modello Unico. In sostanza, con la modifica in questione, il legislatore intende rafforzare il rapporto esistente tra scritture contabili e determinazione del reddito di impresa prevedendo, nel contempo, alcune specifiche disposizioni di natura transitoria nel comma 34:

- Viene previsto, in particolare, che ferma restando l'applicazione via transitoria di alcune disposizioni dell'articolo 109, comma 4, del TUIR nella versione in vigore sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 (segnatamente la riduzione delle dif-

ferenze civilistico - fiscali emerse in precedenza e la corrispondente movimentazione della riserva), viene data facoltà al contribuente di affrancare le differenze in questione (seppure sulla base di una specifica previsione contenuta in altro comma, cioè il 48, dell'articolo 1) con il pagamento di una imposta sostitutiva nelle medesime misure previste per le differenze emergenti da operazioni straordinarie. Nel comma 34 viene invece prevista la possibilità di liberare il vincolo esistente sulle riserve che sono derivate dalla deduzione extra contabile mediante compilazione del quadro EC, con il pagamento di una imposta sostitutiva dell'1 per cento. Il pagamento di tale imposta sostitutiva non ha effetto alcuno sui valori fiscali dei beni;

- Con disposizione specifica in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, viene previsto come gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico, possono essere disconosciuti dall'amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati negli esercizi precedenti salva la possibilità di dimostrazione che i predetti comportamenti avevano

Segue da pag. 41

pero delle eccedenze risultanti alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. Il contribuente ha tuttavia la facoltà di eliminare il vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione, ma senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi, assoggettandole in tutto o in parte a imposta sostitutiva con aliquota dell'uno per cento; l'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputate al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili. L'eliminazione della rettifica di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate, conseguente alle modifiche recate dalle lettere s) e t) del comma 33, 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 dicembre 2007. L'eliminazione delle rettifiche di consolidamento concernenti il regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo, conseguente alle modifiche recate dalla lettera v) del comma 33, si applica ai trasferimenti effettuati a partire dal pe-

riodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007. Resta ferma l'applicazione degli articoli 124, comma 1, 125, comma 1, e 138, comma 2, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

35. Tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili di cui al comma 2 dell'articolo 90 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili indicati al comma 1 dello stesso articolo 90. La disposizione del periodo precedente costituisce norma di interpretazione autentica.

36. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è istituita una commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre, entro il 30 giugno 2008, l'adozione di modifiche normative, con effetto anche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente, tenendo conto delle differenziazioni esistenti tra attività di gestione e attività di costruzione e della possibilità di prevedere, compatibilmente con le esigenze di gettito, disposizioni agevolative in funzione della politica di sviluppo dell'edilizia abitativa, ferma restando, fino all'applicazione delle suddette modifiche normative, la non rilevanza ai fini dell'articolo 96 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

37. L'imprenditore individuale che alla data del 30 novembre 2007 utilizza beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 30 aprile 2008, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nella misura del 10 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Per gli immobili la cui cessione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta sostitutiva è aumentata di un importo pari al 30 per cento dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene. Per gli immobili, il valore normale è quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alla rendita catastale ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, concernente la procedura per l'attribuzione della rendita catastale. L'imprenditore che si avvale delle disposizioni di cui ai periodi precedenti deve versare il 40 per cento dell'imposta sostitutiva entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007 e la restante parte in due rate di pari importo entro il 16 dicembre 2008 e il 16 marzo 2009, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Sull'importo delle rate

successive alla prima sono dovuti interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente al versamento di ciascuna rata. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

38. Al fine di garantire l'invarianza del livello di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze, in relazione alla riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società disposta dal comma 33 del presente articolo, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono proporzionalmente rideterminate le percentuali di cui agli articoli 47, comma 1, 58, comma 2, 59 e 68, comma 3, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

39. Con il medesimo decreto di cui al comma 38 sono altresì determinate la normativa transitoria e le relative decorrenze.

40. A decorrere dal periodo d'imposta 2008, le persone fisiche titolari di redditi d'impresa e di redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato possono optare per l'assoggettamento di tali redditi a tassazione separata con l'aliquota del 27,5 per cento, a condizione che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati o distribuiti. In caso di successivo prelievo o distribuzione, i redditi soggetti a tassazione separata concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'imposta già versata si scomputa dall'imposta corrispondente ai redditi prelevati o distribuiti.

41. L'opzione prevista dal comma 40 non è esercitabile se le imprese o le società sono in contabilità semplificata. In apposito prospetto della dichiarazione dei redditi deve essere data indica-

zione del patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta nei quali è applicato il regime di cui al comma 40 e delle altre componenti del patrimonio netto. Le somme trasferite dal patrimonio dell'impresa a quello personale dell'imprenditore o dei soci, al netto delle somme versate nello stesso periodo d'imposta, costituiscono prelievi degli utili dell'esercizio in corso e, per l'eccedenza, di quelli degli esercizi precedenti. L'importo che supera il patrimonio si considera prelievo degli utili dei periodi d'imposta successivi, da assoggettare a tassazione in tali periodi. In caso di revoca dell'opzione, si considerano prelevati o distribuiti gli utili ancora esistenti al termine dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione del regime opzionale.

42. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono dettate le disposizioni attuative del regime di cui ai commi 40 e 41, con particolare riferimento, tra l'altro, ai termini e alle modalità dell'opzione, al regime di imputazione delle perdite, al trattamento delle riserve di utili, al versamento dell'imposta e al coordinamento con le altre disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi e in materia di accertamento.

43. In attesa della completa attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, con particolare riferimento alla individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di livello substatuale, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale. Al fine di assicurare il rispetto delle regole derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita adottato dal-

Commenti

una giustificazione di carattere economico. È questa una modifica rilevante in considerazione del principio che viene espresso e cioè quello in base al quale l'intervento dell'amministrazione finanziaria può toccare anche i comportamenti contabili seguiti dai contribuenti nel confrontare gli stessi in relazione ai periodi di imposta precedenti.

11. Modifiche al consolidato (comma 33, lettere da r) a z) e comma 34)

Molte delle modifiche contenute nel comma 33 intervengono sul regime di tassazione di gruppo dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007:

- La prima modifica attiene al momento in cui deve essere fatta la comunicazione per l'opzione che è fissata al sedicesimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta in coordinamento con le disposizioni in materia di pagamento delle imposte (lettera r);

- La modifica all'articolo 122 attiene alla eliminazione della rettifica di consolidamento legata ai dividendi infragruppo che, come noto, non scontavano immissione nella misura del 5 per cento del loro ammontare. L'effetto di tale modifica, contenuta nella lettera s), è previsto, secondo quanto previsto dal comma 34, è previsto per le delibere assunte a partire dal 1 settembre 2007, con esclusione della delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007. Analoga modifica viene apportata al sistema di tassazione consolidata mondia-

le (lettera t);

- Sono abrogati gli articoli 123 e 135 del TUIR norme che, rispettivamente nel consolidato nazionale e nel consolidato mondiale, disciplinavano il regime fiscale dei beni trasferiti all'interno del gruppo (lettera u);

- Viene introdotto un nuovo articolo 139 bis nel TUIR in base al quale che disciplinano il rapporto tra l'utilizzo delle perdite in caso di interruzione o mancato rinnovo del consolidato mondiale rispetto all'ammontare dei dividendi o delle plusvalenze conseguite nel primo periodo di imposta successivo (lettera v);

- Le disposizioni transitorie del comma 34 in materia di consolidato prevedono poi la decorrenza delle nuove disposizioni a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;

- Con una modifica all'articolo 152 del TUIR viene prevista la medesima regola in merito alla attribuzione delle perdite per trasparenza nei confronti degli enti non residenti senza stabile organizzazione.

12. Modifiche alla disciplina delle fusioni (comma 33, lettera z)

Viene modificato l'articolo 172, comma 7, del TUIR. Con tale modifica si vuole evidenziare come, ai fini dell'utile riportato a nuovo degli interessi passivi in relazione alla posizione dei soggetti che partecipano all'operazione di fusione si deve effettuare il test di operatività analogamente a quanto previsto in materia di perdite riportabi-

li a nuovo successivamente alla operazione di specie.

Comma 35

La norma contiene una disposizione ad hoc destinata alle immobiliari di gestione. Si prevede, infatti, con una norma di interpretazione autentica, che la limitazione alla deducibilità dei componenti negativi sancita dall'articolo 90, comma 2, del TUIR non si applica in relazione agli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili indicati nel comma 1 del medesimo articolo 90 del TUIR. Viene dunque superata normativamente l'interpretazione dell'agenzia delle entrate secondo la quale gli interessi passivi da finanziamento non rappresentavano componenti deducibili in relazione alla posizione delle immobiliari di gestione.

Comma 36

Dopo le continue modifiche che la fiscalità immobiliare ha subito negli ultimi tempi (basti pensare alla rivoluzione contenuta nel decreto legge 223/2006 soprattutto in tema di imposte indirette) si stabilisce che sarà istituita una commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari. È fissato come termine dei lavori della commissione quello del 30 giugno 2008. L'obiettivo nasce dalla considerazione che gli interventi che si sono spesso accavallati hanno creato una situazione confusa dove non è nemmeno raro vedere

norme che contrastano tra loro. Così la finalità della commissione sarà quello di ridisegnare il quadro normativo con effetto anche a partire dal periodo semplificando e razionalizzando le regole e dando evidenza alle differenze esistenti tra attività di gestione e attività di costruzione. Inoltre si potranno introdurre (considerando l'impatto sociale del settore) disposizioni agevolative. È specificato in attesa dello sviluppo normativo che dai calcoli di cui al nuovo articolo 96 che limita la deducibilità degli interessi passivi non si tenga conto degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Comma 37

Viene reintrodotta la possibilità di estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale. La norma è già conosciuta in quanto già proposta nel passato. Le condizioni fissate per godere della possibilità sono quelle che l'immobile sia utilizzato dall'imprenditore individuale alla data del 30 novembre 2007, e che l'immobile sia strumentale per natura con un riferimento esplicito all'art. 43, 2 comma del Tuir.

Sussistendo tali condizioni l'imprenditore individuale ha la possibilità di optare per l'estromissione agevolata entro il 30 aprile 2008. In forza di ciò i beni fuoriescono dal patrimonio dell'impresa e sono ricompresi in quello personale dell'imprenditore.

l'Unione europea e di garantire il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica fissati a livello europeo, evitando interferenze tra le scelte di bilancio delle regioni e quelle dello Stato, resta comunque ferma l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali. Le regioni non possono modificare le basi imponibili; nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono all'attuazione del presente comma in conformità all'articolo 3, commi 158 e 159, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

44. Con accordo concluso a norma dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, è approvato lo schema di regolamento-tipo regionale recante la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dell'IRAP istituita con legge regionale. Nell'ambito del regolamento di cui al periodo precedente sono individuate le norme derogabili dalle regioni; in ogni caso il regolamento, al fine di evitare incrementi di costi, stabilisce che le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione sono affidate all'Agenzia delle entrate.

45. Fino alla emanazione dei regolamenti regionali conformi al regolamento-tipo di cui al comma 44, lo svolgimento delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'IRAP, nei territori delle singole regioni, prosegue nelle forme e nei modi previsti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge.

46. Al fine di razionalizzare la disciplina delle operazioni di

riorganizzazione aziendale, al citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 172, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«10-bis. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società incorporante o risultante dalla fusione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.»;

b) all'articolo 173, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«15-bis. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'articolo 176 può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società beneficiaria dell'operazione di scissione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.»;

c) all'articolo 175: c) identica;

1) al comma 1, le parole: «di aziende e» e le parole: «all'azienda o» sono soppresse;

2) i commi 3 e 4 sono abrogati;

3) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento»;

d) all'articolo 176:

1) al comma 1, le parole: «a condizione che il soggetto conferitario rientri fra quelli di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)» sono soppresse;

2) il comma 2 è sostituito dal seguente:

«2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad og-

getto aziende situate nel territorio dello Stato.»;

3) dopo il comma 2 sono inseriti i seguenti:

«2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzazione dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a im-

posta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79»;

4) al comma 3, le parole: «il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti» sono sostituite dalle seguenti: «i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva» e le parole: «totale» e «parziale» sono soppresse;

5) al comma 5, sono premesse le seguenti parole: «Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis»;

6) il comma 6 è abrogato.

47. Le disposizioni di cui al comma 46 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. La disciplina dell'imposta sostitutiva introdotta dal comma 46, lettera d), numero 3), può essere richiesta anche per ottenere il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo o del periodo successivo. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni attuative per l'esercizio e gli effetti dell'opzione, per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sostitutiva e per il coordinamento con le disposizioni recate dai commi da 242 a 249 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in materia di agevolazioni alle operazioni di aggregazioni aziendali. In caso di applicazione parziale dell'imposta sostitutiva, l'esercizio dell'opzione può essere subordinato al rispetto di limiti minimi. L'imposta sostitutiva deve essere ver-

sata in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30 per cento, la seconda al 40 per cento e la terza al 30 per cento; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento.

48. L'eccedenza dedotta ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo previgente alle modifiche recate dalla presente legge, può essere recuperata a tassazione mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni attuative per la definizione delle modalità, dei termini e degli effetti dell'esercizio dell'opzione. Si applicano le disposizioni del comma 2-ter, secondo periodo, dell'articolo 176 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30 per cento, la seconda al 40 per cento e la terza al 30 per cen-

Continua a pag. 44

L'estromissione ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008 e comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Iva (abituamente dovute in tale ipotesi sulla differenza tra costo fiscale netto riciccolato dell'immobile e valore normale dello stesso) nella misura del 10 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Nel caso di immobili che in ipotesi di cessione dovessero essere assoggettate ad Iva l'imposta sostitutiva è invece pari al 30 per cento dell'imposta sul valore aggiunto applicabile al valore normale con l'aliquota propria del bene.

Il grosso vantaggio più che in termini di misura della tassazione agevolata consiste nel fatto che il valore normale è fissato pari a quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alla rendita catastale ovvero dalla procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

La norma prevede già non rimandando ad un futuro provvedimento anche i tempi di pagamento. L'imprenditore che decide di optare per l'estromissione deve versare al sostitutiva:

- il 40 per cento dell'imposta sostitutiva entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007;

- una ulteriore rata (pari al 50% del rimanente) entro il 16 dicembre 2008;

- una ulteriore rata (pari al 50% del rimanente) entro il 16 marzo 2009.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente al versamento di ciascuna rata.

La norma come di consuetudine si chiude con il richiamo al fatto che per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Commi 38-39

La norma è una conseguenza del passaggio dal 33% al 27,5% quale aliquota formale Ires. Si prevede un futuro intervento per decreto per allineare l'imponibilità degli stessi in capo ai percettori con l'obiettivo di mentene inalterata la tassazione complessiva al fine di garantire l'invarianza del livello di tassazione complessivo dei dividendi e delle plusvalenze. Un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze dovrà rideterminare le percentuali previste dal Turi in tema di tassazione degli utili da partecipazione (art. 47, comma 1), delle plusvalenze (art. 58, comma 2 e art. 69), dei dividendi (art. 59) che ad oggi concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare.

Si può quindi prevenire come l'intervento dovrà riguardare unicamente i dividendi erogati da soggetti Ires ed interesserà:

- i percettori persone fisiche titolari di par-

tecipazioni qualificate;

- i percettori persone fisiche imprenditori e società di persone titolari di partecipazioni sia qualificate che non qualificate.

Il futuro decreto dovrà determinare la normativa transitoria e le relative decorrenze.

Comma 40

Dal 2008 gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria (per i semplificati non è prevista tale possibilità) residenti nel territorio dello Stato possono optare per l'assoggettamento di tali redditi a tassazione separata con l'aliquota del 27,5 per cento (la medesima fissata ai fini Ires), a condizione che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati o distribuiti. Tale condizione presumibilmente renderà di non facile applicazione il nuovo meccanismo che si prefigge di trovare una tassazione uniforme per tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica con cui sono svolte. Inoltre la norma prevede dopo tale tassazione gli utili dovessero essere prelevati i redditi soggetti a tassazione separata concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'imposta già versata si scomputa dall'imposta corrispondente ai redditi prelevati o distribuiti.

Comma 41

Le somme trasferite dal patrimonio dell'impresa a quello personale dell'im-

prenditore o dei soci, al netto delle somme versate nello stesso periodo d'imposta, costituiscono prelievi degli utili dell'esercizio in corso e, per l'eccedenza, di quelli degli esercizi precedenti. L'importo che supera il patrimonio si considera prelievo degli utili dei periodi d'imposta successivi, da assoggettare a tassazione in tali periodi. In caso di revoca dell'opzione, si considerano prelevati o distribuiti gli utili ancora esistenti al termine dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione del regime opzionale.

Sarà previsto in dichiarazione dei redditi un prospetto in cui dovrà evidenziarsi la quota del patrimonio netto patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta nei quali è applicato il regime opzionale e le altre componenti dello stesso.

Comma 42

Le modalità attuative del nuovo regime che consente la tassazione proporzionale al 27,5% di imprese individuali e società di persone saranno dettate da un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che dovrà prevedere:

- i termini dell'opzione;
- le modalità della stessa;
- il regime di imputazione delle perdite e quello delle riserve di utili;
- le modalità di versamento dell'imposta ed anche tutte le regole che serviranno per coordinare il nuovo regime con quanto già previsto in tema di imposte sui

Segue da pag. 43

to; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento.

49. L'ammontare delle differenze tra valori civili e valori fiscali degli elementi patrimoniali delle società aderenti al consolidato fiscale, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio precedente a quello di esercizio dell'opzione per l'adesione al consolidato o di rinnovo dell'opzione stessa, da riallineare ai sensi degli articoli 128 e 141 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al netto delle rettifiche già operate, può essere assoggettato ad un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle società nella misura del 6 per cento. La disposizione del periodo precedente si applica anche per le differenze da riallineare ai sensi dell'articolo 115 del predetto testo unico. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le relative disposizioni attuative.

50. Al fine di semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito, al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sono ap-

portate le seguenti modificazioni: a)

L'articolo 5 è sostituito dal seguente:

«Art. 5. - (Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali- 1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

2. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1.

3. Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile, nonché i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria,

desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. Sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

4. I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

5. Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione,

imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.»;

b) dopo l'articolo 5 è inserito il seguente:

«Art. 5-bis. - (Determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali) - 1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 del medesimo testo unico, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Non sono deducibili: le spese per il personale dipendente e assimilato; i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lettera b), numeri da 2) a 5), dell'articolo 11 del presente decreto; la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto; le perdite su crediti; l'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I contributi erogati in ba-

se a norma di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale.»;

2. I soggetti di cui al comma 1, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole di cui all'articolo 5. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con le modalità e nei termini stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il 31 marzo 2008. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non opti, secondo le modalità e i termini fissati dallo stesso provvedimento direttoriale, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole del comma 1; anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile;

I - continua

Commenti

redditi e di accertamento.

Comma 43

Al via la nuova Irap che questa volta dovrebbe divenire davvero un tributo regionale e non statale. L'Irap sarà infatti istituita a partire dal 1 gennaio 2009 in forza di apposite leggi regionali divenendo pertanto un vero e proprio tributo regionale e non come ora in cui, semplificando, risulta essere una sorta di tributo statale con compartecipazione al gettito delle regioni. Non sono poste molte condizioni con l'ipotesi pertanto che a partire dal 2009 si potrebbe assistere alla nascita di un nuovo tributo con identico nome in tutta Italia ma regole sostanzialmente differenti da regione a regione.

L'unico limite imposto è quella della deducibilità dell'Irap dalle imposte statali, ma gli enti periferici non potranno modificare le basi imponibili ma potranno, pur in un quadro normativo superiore di livello statale, ridisegnare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni. Oltre alle regioni tali competenze saranno proprie anche delle province autonome di Trento e di Bolzano.

Comma 44

Un apposito regolamento prevederà uno schema di regolamento che servirà come quadro per la gestione della fase di liquidazione, accertamento e riscossione della nuova Irap che sarà istituita a livello regionale.

Lo schema di massima prevederà le norme che potranno essere derogate dalle regioni che in ogni caso non dovranno gestire materialmente le fasi di liquidazione ecc. in quanto le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione saranno affidate all'Agenzia delle entrate.

Comma 45

Nel periodo transitorio che giunge fino al 1 gennaio 2009 nulla cambierà. Si stabilisce infatti che le attività di liquida-

zione, accertamento e riscossione dell'Irap continueranno secondo le modalità ordinarie ormai conosciute (le funzioni sono svolte dall'agenzia delle entrate).

Comma 46

Sono ridisegnate le regole per conferimenti, fusioni e scissioni. In realtà l'operazione su cui si interviene è principalmente il conferimento le cui nuove regole sono poi estese anche alle altre due operazioni straordinarie citate.

L'intervento in tema di conferimento porta a riconoscere un'unica modalità di gestione (salvo opzione) dell'operazione. Gli interventi sull'articolo 175 espellono dal testo unico la possibilità di porre in essere conferimenti di azienda realizzativa lasciando invece solo la possibilità di gestione degli stessi mediante lo strumento di cui all'art. 176 e quindi con una piena doppia neutralità dell'operazione.

L'art. 175 sarà infatti ora applicabile solo al caso del conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento.

L'articolo 176 sarà invece applicabile anche nel caso di intervento di soggetti non residenti con riguardo ad aziende residenti ed anche per regolamentare l'ipotesi prima trattata dall'art. 175: trattasi del conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, per il quale (come in precedenza) si prevede che la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è sempre considerata da riferire a partecipazioni qualificate assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

I conferimenti godranno pertanto di una piena neutralità fiscale ma la norma introduce poi un'opzione per l'imposta sostitutiva che (ricorda per qualche verso le disposizioni della legge 348) ha l'effetto di rendere fiscalmente rilevanti i maggiori valori iscritti in seguito al conferimento.

Si prevede infatti che la società confe-

ritaria (sia essa società di capitali che di persone) nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo (se si ipotizza un'operazione intervenuta nel 2008 l'opzione sarà da esprimere in unico 2009 o 2010), può optare per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'effetto di tale imposta è quella di riconoscere fiscalmente i maggiori valori (ad esempio con la possibilità di calcolare ammortamenti deducibili basati sugli stessi e non invece sui precedenti valori contabili).

L'imposta sostitutiva è dovuta con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. Il testo normativo non è così chiaro sul punto tanto che sorge il dubbio che la sostitutiva dovuta non sia applicabile ai singoli scaglioni ma al contrario una volta individuato lo scaglione massimo di competenza ciò comporti l'applicazione su tutti i maggiori valori dell'aliquota corrispondente allo stesso.

Un punto dubbio della normativa consiste il momento da cui i maggiori valori sono riconosciuti.

Letteralmente il sì ha il riconoscimento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione. Ma ciò significa che essendo l'opzione da esercitare in sede di dichiarazione dei redditi (ed anche dell'anno successivo a quella in cui è intervenuto il conferimento) che

ciò potrebbe comportare: operazione 2008, opzione in unico presentato nel 2009, riconoscimento nel 2009 con la scomodità di dover gestire processi di ammortamento differenziati nel 2008 e negli anni successivi.

Nel caso in cui i beni siano ceduti i beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi (viene meno il riconoscimento del maggior valore).

Anche le fusioni e le scissioni perdono la neutralità obbligatoria ai fini fiscali. Intervendo sugli articoli 172 e 173 del Tuir si prevede la possibilità di riconoscere i maggiori valori iscritti in seguito dell'operazione straordinaria in forza del pagamento dell'imposta sostitutiva prevista per la gestione dei disallineamenti nei conferimenti. Grazie a ciò si ottiene un quadro omogeneo di queste tre operazioni straordinarie (conferimenti, fusioni e scissioni) essendo prevista la loro neutralità fiscale salvo l'opzione per l'imposta sostitutiva e il conseguente riconoscimento dei maggiori valori. In tema di fusione si riconosce la possibilità del regime dell'imposta sostitutiva anche a favore della società incorporante o risultante dalla fusione che ha così la possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.

In tema di scissione si riconosce la possibilità del regime dell'imposta sostitutiva anche a favore della società beneficiaria che ha così la possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.

I - continua