

Fondazione Luca Pacioli

del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili



PRINCIPALI MISURE FISCALI CONTENUTE NELLA LEGGE 24 DICEMBRE 2007, n. 244 *(Pubblicata nella G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007)*

Documento n. 4 del 13 febbraio 2008

CIRCOLARE

INDICE

| | | |
|---|------|----|
| <i>Premessa</i> | Pag. | 1 |
| 1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI. IRPEF | | |
| 1.1. Imposta sul reddito delle persone fisiche IRPEF | " | 2 |
| 1.1.1. <i>Le detrazioni IRPEF sull'affitto della prima casa</i> | " | 2 |
| 1.1.2. <i>Il meccanismo di recupero in caso di "incapienza" delle detrazioni per canoni di locazione</i> | " | 3 |
| 1.2. Le altre novità in materia di detrazioni IRPEF per oneri | " | 3 |
| 1.2.1. <i>Le detrazioni per famiglie numerose</i> | " | 3 |
| 1.2.2. <i>La "sterilizzazione" del reddito dell'abitazione principale</i> | " | 4 |
| 1.2.3. <i>La proroga della detrazione del 36% per le spese di ristrutturazione degli immobili</i> | " | 4 |
| 1.2.4. <i>La proroga delle agevolazioni per la riqualificazione energetica degli edifici</i> | " | 4 |
| 1.2.5. <i>La detrazione per i percipienti di "assegni alimentari"</i> | " | 4 |
| 1.2.6. <i>La detrazione per gli asili nido</i> | " | 5 |
| 1.2.7. <i>La detrazione per gli interessi passivi su mutui prima casa</i> | " | 5 |
| 1.2.8. <i>La detrazione per le spese di aggiornamento dei docenti</i> | " | 5 |
| 1.2.9. <i>La detrazione per spese di alloggio sostenute dagli universitari fuori sede</i> | " | 5 |
| 1.2.10. <i>La detrazione per carichi di famiglia</i> | " | 6 |
| 1.2.11. <i>La detrazione per spese di trasporto pubblico urbano</i> | " | 6 |
| 1.3. La "detassazione" dei redditi fondiari | " | 6 |
| 1.4. Imprese individuali e società di persone. L'opzione per la tassazione proporzionale | " | 6 |
| 1.4.1. <i>Il nuovo regime</i> | " | 7 |
| 1.4.2. <i>La redazione di un apposito prospetto</i> | " | 7 |
| 1.4.3. <i>Le limitazioni per l'applicazione del "nuovo" regime</i> | " | 8 |
| 2. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI. IRES | | |
| 2.1. Imposta sul reddito delle società IRES | " | 9 |
| 2.1.1. <i>Novità in tema di PEX</i> | " | 9 |
| 2.1.2. <i>Ulteriori considerazioni</i> | " | 9 |
| 2.2. La nuova disciplina degli ammortamenti | " | 10 |
| 2.2.1. <i>L'abrogazione dell'ammortamento anticipato ed accelerato</i> | " | 10 |
| 2.2.2. <i>La disciplina transitoria</i> | " | 11 |
| 2.3. L'ammortamento degli immobili strumentali | " | 11 |
| 2.3.1. <i>La determinazione del fondo residuo ammortizzabile</i> | " | 12 |
| 2.3.2. <i>Legge Finanziaria 2008: la nuova norma di interpretazione autentica</i> | " | 13 |
| 2.4. La durata minima dei contratti di leasing | " | 13 |
| 2.4.1. <i>La disciplina previgente</i> | " | 13 |
| 2.4.2. <i>La "nuova" disciplina</i> | " | 14 |
| 2.4.3. <i>Entrata in vigore delle nuove norme</i> | " | 14 |
| 2.5. La nuova disciplina delle spese di rappresentanza | " | 14 |
| 2.5.1. <i>La precedente disciplina</i> | " | 14 |
| 2.5.2. <i>La nuova disciplina</i> | " | 15 |
| 2.5.3. <i>Entrata in vigore</i> | " | 16 |
| 2.6. Le riorganizzazioni aziendali | " | 16 |
| 2.6.1. <i>I conferimenti in regime di neutralità fiscale</i> | " | 16 |
| 2.6.2. <i>Fusioni e scissioni: il riallineamento dei valori</i> | " | 18 |
| 2.6.3. <i>Il riallineamento dei valori per le operazioni poste in essere prima della Finanziaria 2008</i> | " | 18 |
| 2.6.4. <i>I versamenti dell'imposta sostitutiva</i> | " | 18 |
| 3. INTERVENTI IN MATERIA DI IRAP | | |
| 3.1. Le novità IRAP | " | 19 |
| 3.1.1. <i>La dichiarazione IRAP Regionale</i> | " | 19 |
| 3.1.2. <i>La base imponibile IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali</i> | " | 20 |

| | | |
|--|------|----|
| 3.1.3. <i>La corretta qualificazione in bilancio</i> | Pag. | 22 |
| 3.1.4. <i>La base imponibile IRAP delle società di persone e delle imprese individuali</i> | " | 23 |
| 3.1.5. <i>La riduzione del cuneo fiscale ed il "taglio" alle deduzioni forfetarie</i> | " | 24 |
| 3.1.6. <i>Il passaggio dalla "vecchia" alla "nuova disciplina"</i> | " | 24 |
| 4. INTERVENTI IN MATERIA DI ICI | | |
| 4.1 <i>La riduzione dell'imposta comunale sugli immobili</i> | " | 25 |
| 4.1.1. <i>Entrata in vigore</i> | " | 25 |
| 4.1.2. <i>La riduzione delle aliquote ICI</i> | " | 26 |
| 4.1.3. <i>L'estensione dei benefici ICI per la prima casa ai coniugi separati o divorziati</i> | " | 26 |
| 5. INTERVENTI IN MATERIA DI IVA | | |
| 5.1. <i>Le novità in materia di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione</i> | " | 28 |
| 5.1.1. <i>L'ambito di applicazione delle novità</i> | " | 28 |
| 5.1.2. <i>Le caratteristiche ed il procedimento di emissione della fattura elettronica</i> | " | 28 |
| 5.1.3. <i>Le macroistruzioni</i> | " | 28 |
| 5.1.4. <i>I codici eseguibili</i> | " | 29 |
| 5.1.5. <i>Modalità di invio della fattura elettronica</i> | " | 29 |
| 5.1.6. <i>La conservazione delle fatture elettroniche</i> | " | 30 |
| 5.1.7. <i>Entrata in vigore</i> | " | 30 |
| 5.2 <i>Fatturazione delle operazioni per le agenzie di viaggio e turismo</i> | " | 31 |
| 5.2.1. <i>La situazione precedente</i> | " | 31 |
| 5.2.2. <i>La situazione dopo l'approvazione della Finanziaria 2008</i> | " | 31 |
| 5.2.3. <i>Le registrazioni ai fini IVA</i> | " | 32 |
| 5.2.4. <i>Entrata in vigore</i> | " | 32 |
| 6. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI | | |
| 6.1 <i>Elenchi clienti e fornitori: unificazione dei termini</i> | " | 33 |
| 6.1.1. <i>Invio telematico degli elenchi: invariata la scadenza "a regime"</i> | " | 33 |
| 6.2 <i>Termini per effettuare la stampa di libri contabili</i> | " | 33 |
| 7. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI | | |
| 7.1. <i>Il credito d'imposta per gli studi associati</i> | " | 35 |
| 7.1.1. <i>Requisiti per fruire del beneficio</i> | " | 35 |
| 7.1.2. <i>Presupposto soggettivo</i> | " | 35 |
| 7.1.3. <i>Le società tra professionisti</i> | " | 36 |
| 7.1.4. <i>L'incompatibilità del credito d'imposta con le ulteriori attività professionali svolte dagli associati</i> | " | 37 |
| 7.1.5. <i>La determinazione del credito d'imposta</i> | " | 37 |
| 7.1.6. <i>La "compensazione", la "revoca" del credito d'imposta e l'entrata in vigore "differita" della disciplina</i> | " | 38 |

**PRINCIPALI MISURE FISCALI
CONTENUTE NELLA LEGGE 24 DICEMBRE 2007, n. 244**

(Pubblicata nella G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007)

Premessa

Facendo seguito alla prima Circolare (documento n. 1 dell'11 gennaio 2008), continua l'analisi dei principali interventi adottati con la legge 24 dicembre 2007, n. 244 contenente "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Finanziaria per il 2008)¹.

Anche in questa seconda Circolare, le disposizioni introdotte sono state esposte secondo il seguente ordine

1. interventi in materia di imposte sui redditi IRPEF;
2. interventi in materia di imposte sui redditi IRES;
3. interventi in materia di IRAP;
4. interventi in materia di ICI;
5. interventi in materia di IVA;
6. interventi sugli adempimenti dei contribuenti
7. interventi sul settore delle attività professionali.

Per talune delle perplessità interpretative suscitate dalle nuove disposizioni si è provveduto a prospettare quella che è sembrata la soluzione più corretta.

Per tali profili sarà utile conoscere anche la interpretazione che riterrà di fornire in merito l'Agenzia delle entrate.

¹ Pubblicato nel Supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007.

1. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI. IRPEF

1.1 *Imposta sul reddito delle persone fisiche IRPEF* (Art. 1, commi da 9 a 24, 201, 202, 207, 208, 221 e 309)

1.1.1 *Detrazioni IRPEF sull'affitto della prima casa*

L'art. 1, comma 9 della Finanziaria 2008 ha aggiunto un nuovo comma 1 all'art. 16 TUIR avente ad oggetto le "detrazioni per canoni di locazione". I titolari di contratti di locazione di unità immobiliari ad uso abitativo potranno pertanto beneficiare di una detrazione complessivamente pari a

- 300 euro, se il reddito complessivo non supera € 15.493,71;
- 150 euro, se il reddito complessivo supera € 15.493,71, ma non € 30.987,41.

La nuova disposizione circoscrive l'ambito applicativo della detrazione.

Quest'ultima, infatti, riguarda esclusivamente gli immobili ad uso abitativo, adibiti ad abitazione principale ed utilizzati in base a contratti stipulati o rinnovati a norma della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e spetta anche se i contratti sono a canone "libero". La novità introdotta in Finanziaria consiste, dunque, nella possibilità di beneficiare dello "sconto" fiscale anche relativamente a contratti che hanno una durata minima di otto anni (quattro anni più quattro anni di rinnovo automatico) con canone completamente libero, secondo gli accordi tra proprietari ed inquilini.

La detrazione sugli affitti è poi più conveniente per i giovani di età compresa tra i 20 e i 30 anni. In questo caso il beneficio è pari ad € 991,60 se il reddito lordo non supera € 15.493,71.

Tuttavia il beneficio fiscale

- è limitato solo ai primi tre anni del contratto;
- spetta per l'immobile adibito ad abitazione principale e solo nel caso in cui tale immobile sia diverso da quello che costituisce l'abitazione principale dei genitori;
- spetta, anche in questo caso, per i contratti con canone di locazione completamente libero.

L'art. 1, comma 9 della Finanziaria 2008 ha poi confermato (in sostanza non apportando modifiche) tutte le detrazioni già in vigore contenute nell'art. 16, commi 1 e 1-bis del T.U. n. 917/1986 e riguardanti anch'esse i canoni di locazione.

Alla luce dell'introduzione delle descritte modifiche, che di fatto prevedono l'introduzione di detrazioni pressoché simili a quelle già in vigore, è sorta l'esigenza di comprendere secondo quali criteri il contribuente possa scegliere l'uno o l'altro "sconto fiscale".

A tal fine la Finanziaria 2008 prevede l'introduzione di regole "comuni" aggiungendo nel corpo dell'art. 16 citato il comma 1-quater che prevede che le detrazioni di cui ai commi da 1 a 1-ter

- devono essere ripartite tra gli aventi diritto;
- non possono essere cumulate;
- possono essere applicate scegliendo di beneficiare della detrazione più favorevole.

Il successivo comma 1 - quinquies prevede la necessità di riportare tutte le detrazioni di cui all'art. 16 al periodo dell'anno durante il quale l'immobile locato è adibito ad abitazione principale, e per abitazione principale si intende "quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente".

Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle modifiche, l'art. 1, comma 10 prevede espressamente che le novità produrranno effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre del 2007.

1.1.2 Il meccanismo di recupero in caso di "incapienza" delle detrazioni per canoni di locazione

La Finanziaria 2008 prevede anche un particolare meccanismo di "recupero" qualora le detrazioni spettanti sulla base dei canoni di locazione (art. 16 TUIR) non possano essere immediatamente utilizzate per la mancanza di "capienza" rispetto all'imposta lorda dovuta.

In particolare si prevede che se la detrazione spettante è superiore all'IRPEF lorda diminuita delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 TUIR e delle detrazioni per le spese di produzione del reddito di cui all'art. 13 TUIR, è riconosciuto un ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nell'IRPEF. La disposizione di riferimento è rappresentata dall'art. 16, comma 1-sexies D.P.R. n. 917/1986, come modificato dall'art. 1, comma 9 della Legge Finanziaria. Un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze provvederà a stabilire le modalità per "recuperare" il predetto ammontare.

1.2 Le altre novità in materia di detrazioni IRPEF per oneri

1.2.1 Le detrazioni per le famiglie numerose (Art. 1 commi 15 e 16)

Ai genitori con almeno quattro figli è riconosciuta un'ulteriore detrazione per carichi di famiglia pari ad € 1.200. Il nuovo beneficio spetta a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. Tale importo deve essere ripartito nella misura del 50 per cento tra i due genitori se non legalmente separati. In caso di separazione legale, divorzio, annullamento del matrimonio, etc la suddivisione deve essere

effettuata nella stessa misura prevista per l'affidamento dei figli stabilito dal giudice. Nell'ipotesi in cui un coniuge sia a carico dell'altro, quest'ultimo può beneficiare della detrazione per l'intero importo. Se la detrazione è maggiore rispetto all'imposta netta, viene riconosciuto un credito d'imposta per la parte eccedente. L'importo della predetta detrazione è completamente "scollegato" dall'ammontare del reddito del contribuente (cfr Circolare Agenzia entrate n. 1/E del 2007).

*1.2.2 La "sterilizzazione" del reddito dell'abitazione principale
(comma 15)*

E' previsto che ai fini del computo delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 e delle altre detrazioni di cui all'art. 13 il reddito deve essere considerato al netto di quello relativo all'abitazione principale e delle relative pertinenze. La novità trova applicazione già a partire dal periodo d'imposta 2007.

*1.2.3 La proroga della detrazione del 36% per le spese di ristrutturazione degli immobili
(commi 17-19)*

E' stata stabilita la proroga fino al 2010 della detrazione IRPEF del 36% delle spese di ristrutturazione sostenute entro il limite massimo di 48.000 euro per ogni unità immobiliare. La proroga fino al 2010 riguarda anche l'applicazione dell'IVA nella misura agevolata pari al 10%

*1.2.4 La proroga delle agevolazioni per la riqualificazione energetica degli edifici
(commi 20 - 24)*

E' stata prorogata fino al 31 dicembre 2010 la detrazione del 55% per gli interventi che determinano il risparmio energetico (acquisto ed installazione pannelli solari, etc) e per l'acquisto o la sostituzione di determinati apparecchi elettrodomestici (es. frigoriferi).

La detrazione per il risparmio energetico deve essere suddivisa su almeno tre anni fino ad un massimo di dieci a scelta del contribuente. Per la sostituzione delle finestre in singole unità immobiliari e per installare pannelli solari non è più necessario il rilascio della certificazione energetica da inviare all'Enea. In questi casi non è più necessario neppure "l'attestato di qualificazione energetica".

*1.2.5 La detrazione per i percipienti di "assegni alimentari"
(commi 11 e 12)*

Per i contribuenti che percepiscono assegni periodici a seguito di separazione legale ed effettiva, scioglimento o annullamento del matrimonio o cessazione dei suoi effetti civili risultanti da provvedimenti giudiziari vengono previste detrazioni diversificate in ragione del reddito complessivo.

L'importo della detrazione è stabilito in misura variabile con i medesimi criteri per i redditi di pensione, anche se la detrazione spettante ai percettori di assegni periodici non deve essere rapportata ad alcun periodo dell'anno.

La modifica ha effetto già a partire dal periodo d'imposta 2007.

*1.2.6 La detrazione per gli asili nido
(comma 201)*

Viene prorogata al 2008 la detrazione IRPEF sulle rette pagate per gli asili nido. L'importo massimo della spesa su cui calcolare la detrazione ammonta ad € 632 annui per ogni figlio. Il calcolo deve essere effettuato applicando la percentuale del 19 per cento sugli oneri effettivamente sostenuti. Dalla lettura della disposizione si desume che potranno fruire del beneficio fiscale soltanto i genitori e per ogni figlio sarà possibile considerare una detrazione non superiore a complessivi 120 euro.

*1.2.7 La detrazione per gli interessi passivi su mutui prima casa
(comma 202)*

Viene incrementato il limite massimo di spesa su cui calcolare la detrazione relativa agli interessi passivi per i mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'abitazione principale. Il limite massimo di spesa ammonta a € 4.000. In precedenza (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007) era pari a 3.615,20 euro.

Dall'applicazione della percentuale di detrazione del 19 per cento, la detrazione massima -rispetto alla precedente ammontante a 687 euro - risulta ora pari a 760 euro.

*1.2.8 La detrazione delle spese per l'aggiornamento dei docenti
(comma 207)*

Viene prevista, limitatamente al periodo d'imposta 2008, una nuova detrazione d'imposta per i docenti, relativamente alle spese di aggiornamento dagli stessi sostenute. Il limite massimo di spesa ammonta a 500 euro. Pertanto il beneficio fiscale non potrà superare l'importo di 95 euro trovando anche in questo caso applicazione la stessa percentuale prevista per gli altri oneri, pari al 19 per cento.

Il beneficio fiscale è temporaneo, fatte salve eventuali e successive proroghe, e relativo solo agli oneri sostenuti, secondo il criterio di cassa, nel periodo d'imposta 2008.

*1.2.9 La detrazione per spese di alloggio sostenute dagli universitari fuori sede
(comma 208)*

La detrazione IRPEF del 19% per le spese di alloggio sostenute dagli studenti fuori sede viene estesa anche alle rette dei collegi e degli enti per il diritto allo studio.

Il limite di spesa detraibile rimane confermato in 2.633 euro, con una detrazione che non può superare la soglia massima di 500 euro.

*1.2.10 La detrazione per carichi di famiglia
(comma 221)*

I contribuenti che intendono beneficiare delle detrazioni per carichi di famiglia devono rendere annualmente al datore di lavoro un'apposita dichiarazione. Deve essere altresì comunicato il codice fiscale dei soggetti per i quali si intende usufruire delle predette detrazioni.

*1.2.11 La detrazione delle spese trasporto pubblico urbano
(comma 309)*

Viene prevista, limitatamente al periodo d'imposta 2008, una nuova detrazione per gli abbonamenti al trasporto locale, regionale ed interregionale. L'importo massimo della spesa su cui calcolare la detrazione ammonta a 250 euro.

*1.3 La "detassazione" dei redditi fondiari
(Art. 1, comma 13)*

L'art. 1, comma 13 della Finanziaria 2008 prevede, al verificarsi di determinati presupposti, la "detassazione" dei redditi fondiari. In particolare, se alla formazione del reddito complessivo concorrono esclusivamente redditi fondiari (derivanti da terreni o da fabbricati) per un importo complessivo non superiore a 500 euro, "l'imposta non è dovuta".

Il riferimento al reddito complessivo riguarda le diverse categorie di reddito incluse all'interno della dichiarazione dei redditi. Pertanto se il contribuente è titolare di redditi esenti, assoggettati a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva, la disposizione trova comunque applicazione.

Il legislatore ha previsto che la predetta disposizione entri in vigore retroattivamente, quindi a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

*1.4 Imprese individuali e società di persone: l'opzione per la tassazione
proporzionale
(Art. 1, commi 40 - 42)*

L'art. 1, commi da 40 a 42 Finanziaria 2008 ha previsto la possibilità per gli imprenditori individuali e per i soci delle società di persone di applicare una tassazione su base proporzionale dei redditi prodotti.

A tal fine è stato introdotto un meccanismo che, su base opzionale, consente ai soci delle s.n.c., delle s.a.s. e agli imprenditori individuali di applicare sui redditi d'impresa prodotti un'imposta proporzionale nella misura del 27,5% (vale a dire nella stessa misura dell'aliquota IRES).

1.4.1 Il nuovo regime

L'art. 1, comma 40 prevede la possibilità di beneficiare dal 2008 di una tassazione separata, con applicazione dell'aliquota del 27,5 per cento, sui redditi di partecipazione attribuibili ai soci di s.n.c. e s.a.s. e sui redditi d'impresa degli imprenditori individuali. L'imposta del 27,5% sarà eventualmente a carico della società.

I predetti redditi, laddove venga esercitata l'opzione, non entreranno a far parte del reddito complessivo riferibile alle persone fisiche (imprenditori individuali e soci) ma costituiranno oggetto di tassazione separata al fuori della dichiarazione con applicazione di un'imposta di tipo proporzionale in luogo di una imposta progressiva, quale l'IRPEF.

Scopo della nuova disposizione

La normativa neointrodotta ha l'obiettivo, come chiarito dalla stessa relazione di accompagnamento alla Finanziaria 2008, di affermare *“il principio della neutralità della tassazione dei redditi d'impresa rispetto alla forma organizzativa”*

Il legislatore ha però previsto che

- l'opzione ha effetto *“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”*.

In sostanza gli effetti dell'opzione sono subordinati al mantenimento, nell'economia dell'impresa, dei redditi prodotti.

1.4.2 La redazione di un apposito prospetto

Nel caso di esercizio dell'opzione, il legislatore ha previsto la necessità di procedere alla compilazione di un apposito prospetto compreso nella dichiarazione dei redditi. Nel predetto prospetto sarà necessario evidenziare distintamente

1. la quota parte di patrimonio netto costituita con utili non distribuiti nei periodi d'imposta in cui non ha trovato applicazione il “nuovo” regime proporzionale;
2. la quota parte di utili e riserve pregressi (e già oggetto di tassazione in applicazione del principio di trasparenza).

1.4.3 Le limitazioni per l'applicazione del "nuovo" regime

Il legislatore ha previsto alcune rilevanti limitazioni che di fatto rendono difficile beneficiare effettivamente della tassazione separata nella misura del 27,5%.

In primo luogo deve osservarsi come l'opzione non possa essere esercitata nei casi in cui le imprese o le società abbiano adottato il regime di contabilità semplificata. Conseguentemente, un eventuale passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata determinerà il venir meno dell'opzione, con l'ulteriore conseguenza che gli eventuali utili sottoposti a tassazione da parte della società di persone con applicazione dell'aliquota del 27,5% saranno "istantaneamente" sottoposti a tassazione secondo i criteri ordinari (tassazione per trasparenza e successiva applicazione della progressività per scaglioni).

Viene inoltre stabilita la presunzione assoluta secondo cui le eventuali distribuzioni effettuate nell'anno si considerano in ogni caso riferite agli utili dell'esercizio in corso e, per l'eventuale eccedenza, a quelli degli esercizi precedenti. Se i prelievi superano l'ammontare del patrimonio netto dell'impresa, questi vengono ad essere "riqualificati" come anticipazioni di utili.

| LIMITAZIONI ALL'APPLICAZIONE DEL NUOVO REGIME | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Passaggio dalla contabilità ordinaria a quella semplificata | <ul style="list-style-type: none"> vengono meno gli effetti dell'opzione; gli utili tassati in precedenza con l'applicazione dell'aliquota proporzionale del 27,5 per cento sono ora assoggettati a tassazione secondo i criteri ordinari (tassazione progressiva) indipendentemente dall'effettiva distribuzione |
| <ul style="list-style-type: none"> Distribuzioni effettuate nel corso dell'anno | <ul style="list-style-type: none"> si considerano in ogni caso riferite agli utili dell'esercizio in corso; per la parte eccedente (rispetto agli utili dell'esercizio in corso) si considerano riferite agli utili degli esercizi precedenti |

La presunzione, però, sembra eccessivamente penalizzante. Sembra, infatti, che debbano essere qualificati come prelievi di utili anche le restituzioni di versamenti in conto capitale precedentemente effettuate dai soci.

Il legislatore ha tuttavia previsto la prossima emanazione di un decreto ministeriale destinato a individuare, con un maggiore grado di dettaglio, le modalità applicative della nuova modalità di tassazione dei redditi.

2. INTERVENTI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI. IRES

2.1 Imposta sul reddito delle società IRES

2.1.1 Novità in tema di PEX

(art. 1, commi 33, lett. h), 34 e 58 lett. c)

L'art. 1, comma 33, lett. h) della Finanziaria 2008 ha modificato il comma 1 dell'articolo 87 del TUIR, recante la disciplina della c.d. *participation exemption*.

Il legislatore ha elevato la soglia di esenzione al 95 per cento, con la conseguente riduzione della quota di tassazione dal 16 al 5 per cento.

Con riferimento alla predetta disciplina deve essere segnalato un ulteriore intervento contenuto nel comma 58, lett. c) dello stesso articolo 1 che ha ridotto da 18 mesi a 12 mesi il periodo minimo di possesso necessario per l'applicazione del regime di esenzione (c.d. *holding period*).

Il comma 34, invece, dispone che la modifica introdotta produce effetto per le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Resta ferma inoltre 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 di imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 344 del 2003, recante la riforma dell'IRES).

2.1.2 Ulteriori considerazioni

Il legislatore della Finanziaria 2008 è intervenuto eliminando una parte delle "asimmetrie" presenti nel sistema fino al 2007. In particolare è stata corretta l'asimmetria tra la modalità di tassazione dei dividendi e quella delle plusvalenze (portando al 5% la percentuale di rilevanza fiscale delle plusvalenze da realizzo dotate dei requisiti per fruire della esenzione di cui all'art. 87 del TUIR).

Nella relazione illustrativa del provvedimento si legge che "le plusvalenze delle partecipazioni fruenti del regime *pex* vengono ad essere strutturalmente assimilate ai dividendi". In particolare deve osservarsi che:

- i dividendi non concorrono al reddito imponibile per il 95% del loro ammontare in quanto esclusi;
- le plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito per il 95% del loro ammontare in quanto esenti.

L'intervento normativo ha poi posto rimedio ai problemi concernenti il requisito

del periodo minimo di possesso.

Dopo le modifiche apportate dall'art. 5, comma 1, lett. b) del D.L. n. 203 del 2005 si era generato un disallineamento tra il regime delle plusvalenze e quello delle minusvalenze pex. In particolare, qualora una partecipazione societaria fosse stata acquistata tra il 12° e il 18° mese anteriore a quello di cessione:

- se era realizzata una plusvalenza, questa era imponibile in quanto il periodo minimo di possesso per la fruizione della esenzione era di 18 mesi;
- se era realizzata una minusvalenza, questa era deducibile in quanto il periodo minimo di possesso per fruire della esenzione era di 12 mesi.

Per le cessioni effettuate fino al 31.12.2007

- il carico impositivo complessivamente sopportato dal contribuente è del 5,28% (tale valore è ottenuto moltiplicando la percentuale di imponibilità della plusvalenza 16%, per l'aliquota in vigore, 33%);
- cessioni effettuate dal 1° gennaio 2008, il carico impositivo complessivamente sopportato dal contribuente è dell'1,375% (tale valore è ottenuto moltiplicando la percentuale di imponibilità della plusvalenza 5%, per l'aliquota in vigore, 27,5%).

Sarà tuttavia necessario anche tenere conto del fatto che, fino a concorrenza delle svalutazioni fatte sulle partecipazioni, la eventuale plusvalenza è tassata per il 16% del suo ammontare.

2.2. *La nuova disciplina degli ammortamenti* (art. 1, comma 33, lett. n)

2.2.1 *L'abrogazione dell'ammortamento anticipato ed accelerato*

L'art. 1, comma 33, lett. n) ha modificato l'articolo 102 del TUIR avente ad oggetto la disciplina degli ammortamenti dei beni materiali.

L'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986 prevede, in linea generale, che la quota ordinaria di ammortamento deducibile debba essere determinata in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

La disposizione contenuta nella Finanziaria 2008 ha abrogato il comma 3 dell'articolo 102, che prevedeva la possibilità di elevare, per alcune categorie di beni, la misura massima di deducibilità delle quote di ammortamento (c.d. *ammortamento accelerato e ammortamento anticipato*).

L'ammortamento accelerato era consentito qualora si fosse verificata una più intensa utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore; in tal caso la misura massima di ammortamento, determinata ai sensi del comma 2, poteva essere superata in proporzione all'effettivo maggiore utilizzo del bene.

L'ammortamento anticipato, invece, consentiva di aumentare la quota ordinaria di ammortamento fino a due volte nell'esercizio in cui i beni erano entrati in funzione e nei due successivi.

La nuova disciplina è entrata in vigore, secondo quanto previsto dal successivo comma 34, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

2.2.2 *La disciplina transitoria*

Il legislatore della Finanziaria 2008 ha regolamentato anche la fase transitoria, cioè il passaggio tra le due diverse discipline.

In attesa della revisione generale dei coefficienti ordinari di ammortamento, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non si applica la riduzione al 50% della quota ordinaria di ammortamento prevista per i beni, diversi dalle auto aziendali, acquistati o entrati in funzione nell'esercizio. La deroga non rileva ai fini della determinazione degli acconti delle imposte dirette dovute per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

2.3 *L'ammortamento degli immobili strumentali* (Art. 1, commi 81 e 82)

L'art. 1, commi 81 e 82 ha introdotto una norma di interpretazione autentica riguardante le modalità di determinazione delle quote di ammortamento dei fabbricati strumentali sovrastanti ai terreni.

Il D.L. n. 223/2006 (art. 36, comma 7) ha affermato per la prima volta il principio della indeducibilità fiscale del valore del terreno sottostante il fabbricato strumentale. Successivamente, il decreto collegato alla Finanziaria 2007 (D.L. n. 262/2006) è ulteriormente intervenuto in tema modificando la disposizione citata e risolvendo, così, alcuni dei problemi applicativi.

La disposizione introdotta dal c.d. decreto Bersani ha imposto ai contribuenti di

- scorporare, ai fini del calcolo della quota di ammortamento deducibile, la parte imputabile al terreno edificabile (e relativa pertinenza);
- considerare indeducibile la quota parte imputabile ad ammortamento del terreno.

La disposizione prevede che *“il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonoma-*

mente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso".

E', quindi, necessario distinguere tra:

- a) aree fabbricabili acquistate distintamente dal fabbricato strumentale ed edificate solo successivamente;
- b) aree fabbricabili acquistate contestualmente al fabbricato strumentale sovrastante.

Nel primo caso, considerato che il valore dell'area è stato oggetto di quantificazione al momento dell'acquisto, non è necessario fare riferimento all'applicazione delle sopra citate "percentuali di scorporo", in quanto il valore dell'area da considerare indetraibile ai fini del calcolo dell'ammortamento è quello individuato nell'atto di acquisto.

Al contrario, laddove le aree fabbricabili siano state acquistate contestualmente al fabbricato strumentale che insiste sul terreno, sarà necessario effettuare un confronto tra

- il valore dell'area fabbricabile espresso nel bilancio relativo all'esercizio in cui è stato effettuato l'acquisto;
- ed il valore individuato applicando le percentuali del 20% e del 30% al costo complessivamente sostenuto per l'acquisizione dell'aggregato immobile strumentale - area fabbricabile (e relative pertinenze).

2.3.1 La determinazione del fondo residuo ammortizzabile

Il comma 8, dell'art. 36 del D.L. n. 223 del 2006, modificato durante la conversione in legge del Decreto collegato alla Finanziaria 2007 (art. 2, comma 18 del D.L. n. 262/2006), dispone che *"per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso, al netto delle quote d'ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo"*.

Esempio (prima delle modifiche introdotte dalla Finanziaria del 2008)

- costo del terreno con il relativo fabbricato sovrastante 2.000;
- fondo di ammortamento risultante dal bilancio (quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi) 800;
- quota di costo riferibile al fabbricato $2.000 \times 80\% = 1.600$
- residuo valore ammortizzabile del fabbricato $= 1.600 - 800 = 800$

La disposizione prima dell'approvazione della Finanziaria 2008

Secondo l'interpretazione precedente all'approvazione della Finanziaria 2008 gli ammortamenti dedotti in precedenza e calcolati sull'intero costo del cespite dovevano essere imputati integralmente in diminuzione del costo del fabbricato come determinato dopo l'operazione di scorporo.

2.3.2 *Legge Finanziaria 2008: la nuova norma di interpretazione autentica*

L'art. 1, comma 81 Finanziaria 2008 dispone che il comma 8 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 *“si interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato”*.

Il legislatore ha previsto la necessità di effettuare l'attribuzione proporzionale (al terreno ed al fabbricato) delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006.

Tornando all'esempio precedente, le quote di ammortamento dedotte nei precedenti esercizi ed ammontanti a 800 devono essere imputate proporzionalmente al costo del fabbricato, pari a 1.600 e a quello del terreno pari a 400. In questo modo aumenta il valore residuo ammortizzabile del fabbricato.

La necessità di attribuire proporzionalmente il fondo di ammortamento al terreno e al fabbricato era stata stabilita, per la prima volta, dal D.L. n. 118 del 2007 (entrato in vigore il 4 agosto del 2007). Tale decreto, però, non è stato convertito in legge con la conseguenza che le norme in esso contenute devono considerarsi decadute *ex tunc* (in sostanza è come se il decreto non fosse stato mai emanato).

Il comma 82, dell'art. 1, della Finanziaria 2008 ha fatto però salvi gli effetti prodotti dall'applicazione delle norme contenute nel decreto non convertito.

2.4 *La durata minima dei contratti di leasing* (art. 1, comma 33, lett. n), n. 2)

L'art. 1, comma 33, lett. n), numero 2) della Legge Finanziaria 2008 ha sostituito il comma 7 dell'articolo 102. Tale disposizione disciplina le modalità di ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria (c.d. leasing finanziario), limitando ulteriormente la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria.

2.4.1 *La disciplina previgente*

In materia di ammortamento dei beni in leasing il comma 7 dell'articolo 102 disponeva che la società che concedeva i beni in locazione iscrivesse tra i componenti positivi i canoni di locazione e deducesse annualmente quote di ammortamento ordinario.

Il soggetto utilizzatore del bene, con riferimento ai contratti stipulati fino al 31 dicembre scorso, poteva considerare in deduzione i canoni di locazione al verificarsi delle seguenti condizioni:

- per i beni mobili, il contratto di leasing doveva avere una durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento (ordinario);
- per i beni immobili, oltre al requisito indicato nel punto precedente, la durata del contratto non doveva essere, in ogni caso, inferiore a 8 anni e superiore a 15 anni;
- per veicoli aziendali, il contratto leasing doveva avere una durata non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario.

2.4.2 *La "nuova" disciplina*

Per i contratti stipulati a far data dal 1 gennaio 2008, le imprese utilizzatrici ai sensi della nuova versione dell'art. 102, comma 7 TUIR possono dedurre i canoni di locazione al verificarsi delle seguenti condizioni:

- nel caso di beni mobili, la durata minima del contratto viene elevata dalla metà ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario;
- nel caso di beni immobili, la durata del contratto, fermo restando il requisito di cui al punto precedente, non deve essere, in ogni caso, inferiore a 11 anni (in luogo di otto) e superiore a 18 anni (in luogo di 15);
- nel caso di veicoli aziendali, viene riproposta la normativa vigente al 31 dicembre del 2007 (non viene cioè prevista alcuna modifica).

Per tutti i tipi di contratti si prevede che la quota di interessi impliciti è soggetta alle limitazioni in materia di deducibilità degli interessi passivi di cui all'articolo 96 (modificato dalla lettera i) del comma 33 in esame).

2.4.3 *Entrata in vigore delle nuove norme*

La nuova disciplina (cfr. art. 1, comma 34) si applica ai contratti di locazione finanziaria stipulati a partire dal 1° gennaio 2008. Ne deriva che le novità non troveranno applicazione con riferimento ai canoni riferiti a beni acquisiti in leasing nei periodi d'imposta precedenti.

| Entrata in vigore della nuova disciplina | |
|---|----|
| • Contratti stipulati prima del 1° gennaio 2008 | NO |
| • Contratti stipulati dal 1° gennaio 2008 | SI |

2.5 *La nuova disciplina delle spese di rappresentanza* (Art. 1, comma 33, lett. p)

2.5.1 *La precedente disciplina*

L'art. 108, comma 2 del TUIR disciplina la deducibilità delle spese di rappresentanza. Prima delle modifiche intervenute con l'approvazione della Finanziaria 2008 tali

spese erano deducibili nella misura di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro successivi.

Si consideravano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recanti emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non trovavano applicazione ove le spese di rappresentanza fossero riferite a beni di valore unitario non superiore ad euro 25,82.

2.5.2. *La nuova disciplina*

L'art. 1, comma 33, lettera p) della Finanziaria 2008 ha modificato l'art. 108, comma 2.

Il nuovo testo della disposizione prevede che:

- ai fini fiscali le spese di rappresentanza sono deducibili se rispondono a specifici requisiti di inerenza e congruità da stabilire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze considerando anche la natura e la destinazione delle spese medesime, nonché il volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale della stessa;
- la deducibilità spetta nell'esercizio in cui il costo viene materialmente sostenuto;
- sono, in ogni caso, deducibili nell'anno le spese relative all'acquisto di beni distribuiti gratuitamente (omaggi) se il valore unitario è inferiore a 50 euro (come già detto, in precedenza tale limite ammontava a 25,82 euro).

Deve rilevarsi come la Finanziaria non preveda un termine ultimo per procedere alla emanazione del citato decreto. Conseguentemente, fino alla entrata in vigore del predetto provvedimento, le spese di rappresentanza dovrebbero essere integralmente deducibili.

Resta ferma, in ogni caso, la necessità di rispettare il generale principio dell'inerenza degli oneri sostenuti. Il rispetto di tale requisito, però, dovrà essere verificato direttamente dal contribuente. Pertanto non è possibile applicare le disposizioni in vigore fino al 31 dicembre del 2007 (deducibilità della spesa nella misura di 1/3 in 5 anni).

Fino all'approvazione di un apposito Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze

- le spese di rappresentanza saranno deducibili integralmente;
- la deducibilità integrale è subordinata al rispetto del requisito di inerenza;
- non possono essere applicati i limiti (alla deducibilità) vigenti fino al 31 dicembre del 2007.

2.5.3 Entrata in vigore

Le novità entrano in vigore, secondo quanto previsto dal comma 34, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

2.6 Le riorganizzazioni aziendali (Art. 1, commi da 46 a 48)

2.6.1 I conferimenti in regime di neutralità fiscale

L'art. 1, comma 46 Finanziaria 2008 ha modificato l'art. 175 TUIR che disciplina i c.d. conferimenti "realizzativi", individuando il valore di realizzo, in ipotesi di conferimenti effettuati nell'esercizio dell'impresa in qualunque società, nel maggiore valore tra quello attribuito alle partecipazioni ricevute dal conferente e quello attribuito alla azienda dal conferitario. Tale regola è stata soppressa con la conseguenza che i conferimenti di azienda sono ora disciplinati esclusivamente dall'art. 176 TUIR, anch'esso riformato.

L'art. 175 TUIR rimarrà applicabile solo per le ipotesi di conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento.

La disciplina dell'art. 176 (c.d. conferimenti di azienda "neutrali") è divenuta regola generale e di necessaria applicazione, salva la sola possibilità di opzione per l'imposta sostitutiva.

La norma è stata così modificata

- è stata estesa a tutti i conferimenti in società, di persone e di capitali (mentre nella formulazione previgente si riferiva ai soli conferimenti in soggetti IRES). Rimane altresì condizione necessaria che il conferimento sia effettuato nell'esercizio dell'impresa;
- è stata estesa alle ipotesi in cui il conferente o il conferitario non sia residente in Italia, a condizione che in Italia sia situata l'azienda trasferita;
- si prevede che, qualora il conferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione sia valutata ai fini della produzione di *capital gains* ex art. 67, 1 comma, lett. c) e art. 68 TUIR, assumendo come costo delle partecipazioni l'ultimo valore attribuito all'azienda.

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 176 TUIR contiene la disciplina dell'imposta sostitutiva relativa ai maggiori valori riconosciuti nelle operazioni di conferimenti di azienda (ma, anche, a scissioni e fusioni). In luogo delle disposizioni di cui ai commi precedenti dello stesso art. 176 cit., ossia alle disposizioni che prevedono la continuità dei valori fiscali nel caso di conferimento di azienda, il conferitario potrà infatti

- optare per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali dell'azienda ricevuta. Simile riconoscimento fiscale dei maggiori valori consente al conferitario di avere più alti costi ammortizzabili e minori plusvalenze latenti sui beni aziendali;
- tale "riallineamento" tra valori civili e valori fiscali è soggetto al pagamento di una imposizione sostitutiva (che sostituisce la tassazione ai fini IRPEF, IRES, ed IRAP).

L'opzione per l'affrancamento dei maggiori valori

- l'opzione per l'affrancamento può essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione;
- l'opzione può essere esercitata anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo rispetto a quello nel corso del quale è stata posta in essere;
- l'opzione può essere effettuata anche per un riallineamento parziale;
- le disposizioni attuative per l'esercizio dell'opzione saranno stabilite con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze;
- nel caso di opzione parziale il decreto attuativo può subordinarne l'esercizio al rispetto di requisiti minimi.

L'affrancamento dei maggiori valori

- è consentito solo per le immobilizzazioni materiali ed immateriali;
- i maggiori valori attribuibili fiscalmente incontrano un limite "naturale" che è rappresentato dalla corretta valutazione effettuata secondo i principi civilistici;
- può essere anche parziale;
- non è possibile per i beni aventi diversa natura quali, ad esempio, i "beni merce", le immobilizzazioni finanziarie, etc.

L'imposta sostitutiva deve essere calcolata sui maggiori valori riconosciuti, con le seguenti aliquote

- del 12% sulla parte dei maggiori valori fino a 5 milioni di euro;
- del 14% sulla parte da 5 milioni a 10 milioni di euro;
- del 16% sulla parte che eccede i 10 milioni di euro.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, con interessi sulla seconda e terza rata.

2.6.2 *Fusioni e scissioni: il riallineamento dei valori*

Con la modifica degli artt. 172 e 173 TUIR è inoltre prevista l'applicazione dell'imposizione sostitutiva anche nelle ipotesi di fusione e scissione, consentendo in questo modo alla società incorporante o risultante dalla fusione o a quella beneficiaria della operazione di scissione di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito delle operazioni medesime.

Per quanto attiene l'entrata in vigore, è prevista l'applicazione delle nuove disposizioni per le operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Con riferimento all'imposizione sostitutiva, si fa inoltre rinvio, per quanto attiene alle disposizioni attuative relative alle modalità ed agli effetti dell'opzione del contribuente, ad un successivo decreto, di natura non regolamentare, del Ministro dell'economia e delle finanze.

2.6.3 *Il riallineamento dei valori per le operazioni poste in essere prima della Finanziaria 2008*

E' possibile beneficiare dell'affrancamento dei maggiori valori, nei termini esaminati per i conferimenti di azienda, anche per le operazioni poste in essere entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre del 2007 (art. 1, comma 47). Il disallineamento dei valori deve però risultare dal quadro RV del Modello Unico.

Due imprenditori potrebbero ad esempio aver posto in essere un conferimento in regime di neutralità ai sensi dell'art. 176 TUIR. In questo caso, anche se l'operazione è stata effettuata prima dell'entrata in vigore della Finanziaria 2008, è possibile ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva.

2.6.4 *I versamenti dell'imposta sostitutiva*

L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali

- la prima pari al 30 per cento;
- la seconda del 40 per cento;
- la terza del 30 per cento.

Sulla seconda e la terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5 per cento. La norma non prevede la scadenza delle singole rate. Le date entro cui effettuare i versamenti saranno stabilite con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze. Con tale decreto, infatti, saranno adottate *“le disposizioni attuative ... per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sostitutiva”*.

3. INTERVENTI IN MATERIA DI IRAP

3.1 Le novità IRAP

(Art. 1, commi da 43 a 45 e da 50 a 52)

L'art. 1 nei commi 43, 44 e da 50 a 52 Finanziaria 2008 ha modificato radicalmente l'impianto normativo dell'IRAP. Il principio di fondo che ha ispirato tale intervento trova la sua origine in un'esigenza di semplificazione strutturale dei criteri di determinazione della base imponibile. In passato gli operatori dovevano determinare il valore della produzione netta prendendo in considerazione alcune "voci" risultanti dal bilancio d'esercizio, rettificando il risultato così ottenuto con le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dal legislatore fiscale per la determinazione del reddito d'impresa.

Le semplificazioni contenute nell'art. 1, comma 50, che ha completamente riscritto il testo dell'art. 5 del D.Lgs n. 446/1997, assumono ancor più rilievo sul piano sistematico, dato che il meccanismo di calcolo della base imponibile verrà ad essere del tutto sganciato da quello del reddito d'impresa ai fini dell'imposta sul reddito.

Si tratta dunque di una radicale evoluzione del tributo applicato alle imprese, le quali potranno desumere direttamente dal conto economico i dati rilevanti per l'assoggettamento al prelievo regionale. Tale scelta di semplificazione, però, non cambia in nulla le modalità di accertamento di eventuali infedeltà e omissioni commesse dal contribuente, dato che i controlli si effettueranno come ante modifica prendendo a base il conto economico e la sua corretta redazione secondo i principi contabili vigenti nei diversi settori.

Le nuove regole dettate in materia di IRAP consistono

- nell'eliminazione delle variazioni fiscali;
- nell'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 in base al quale i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione si assumono apportandovi variazioni in aumento o diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi;
- indipendentemente dall'effettiva collocazione nel conto economico, 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;
- 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 previste dal codice civile.

3.1.1 La dichiarazione IRAP regionale

Il comma 43 prevede che l'IRAP "assume la natura propria di tributo della Regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale".

Il mutamento della natura del tributo non determina la possibilità per le Regioni di intervenire liberamente al fine di modificarlo. In particolare, 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”*.

Dal punto di vista soggettivo l’attività di controllo continua ad essere effettuata dall’Amministrazione finanziaria. Le funzioni di liquidazione, accertamento e riscossione del tributo, però, continuano ad essere affidate all’Agenzia delle entrate. La motivazione di tale scelta effettuata dal legislatore è contenuta nello stesso comma 44, il quale prevede la necessità di evitare incrementi di costi. Dal punto di vista delle procedure (liquidazione, accertamento e riscossione), invece, fino all’emanazione di appositi regolamenti regionali, si *“prosegue nelle forme e nei modi previsti dalla legislazione”*.

Il Modello Unico 2008 conterrà al suo interno per l’ultima volta la dichiarazione annuale IRAP.

3.1.2 *La base imponibile IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali*

Il comma 50 ha completamente riscritto l’art. 5 del D.Lgs n. 446/1997. Tale norma individua i criteri di determinazione della base imponibile delle società di capitali e degli enti commerciali.

L’aspetto più rilevante dell’intervento legislativo consiste nella previsione di uno *“scollegamento”* pressoché totale della base imponibile IRAP dal calcolo del reddito d’impresa effettuato ai fini fiscali. Per tale ragione, quindi, al fine di raggiungere l’obiettivo di semplificazione è stato abrogato l’art. 11-bis del D.Lgs n. 446/1997. Tale norma, non più applicabile dal 1° gennaio 2008, prevedeva la necessità di prendere in considerazione, per il calcolo della base imponibile del tributo regionale, le variazioni in aumento ed in diminuzione del risultato civilistico.

Il punto di partenza è dunque rappresentato dai dati risultanti dal bilancio (dal conto economico). Sarà però comunque necessario, nonostante l’intervento del legislatore, continuare a considerare indetraibili le *“voci”* di costo espressamente indicate nel nuovo testo dell’art. 5 del citato Decreto legislativo.

Ad esempio, non potranno essere considerate in detrazione le spese per il personale dipendente, la quota di interessi relativa ai canoni di locazione finanziaria, etc. Potranno, invece, essere considerati correttamente in diminuzione della base imponibile tutti i costi che, sulla base della corretta iscrizione in bilancio rientrano nei costi della produzione di cui alla lettera B) dell’articolo 2425 del codice civile, ma che non sono deducibili per ragioni esclusivamente fiscali ai fini IRES. Ad esempio, non vi sono dubbi a proposito delle spese di rappresentanza che, anche laddove debbano essere *“riprese a tassazione”* ai fini delle imposte sui redditi, concorrono in diminuzione alla determinazione della base imponibile IRAP.

La base imponibile delle società di capitali e degli enti non commerciali che non esercitano attività di tipo bancario o assicurativo “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) e 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell’esercizio”. Tra i componenti negativi non possono comunque considerarsi in deduzione, (sono quindi indetraibili ai fini IRAP), anche se compresi tra i costi della produzione

- le spese per il personale dipendente e assimilato classificato in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9);
- i compensi erogati per prestazioni commerciali o di lavoro autonomo non svolte abitualmente;
- i costi per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilate al lavoro dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lett. c) dell’art. 53 TUIR;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l’imposta comunale sugli immobili (ICI).

Occorre però ancora tenere presente che, 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”.

Si potrebbe a questo punto rilevare come anche ai fini IRAP, oltre che ai fini IRES, il legislatore abbia in effetti previsto un elenco di costi irrilevanti ai fini fiscali, quindi indetraibili per determinare la base imponibile. L’osservazione è certamente corretta ma l’indeducibilità di cui si discute è il frutto di una previsione normativa del tutto autonoma e completamente “sganciata” dalle variazioni in aumento rilevanti per le imposte sui redditi. Per effetto dell’abrogazione dell’art. 11-bis del D.Lgs n. 446/1997 la base imponibile IRAP non dovrà più essere aumentata di tutte le poste indeducibili ai fini dell’IRES che, invece, manterranno la deducibilità ai fini dell’imposta regionale laddove vengano rispettati i criteri di cui all’art. 5 del predetto Decreto legislativo.

Al fine di rendere più comprensibile la portata delle novità si può fare riferimento allo schema indicato qui di seguito, che sintetizza i nuovi criteri di determinazione della base imponibile, con un esempio numerico.

| SOCIETA' DI CAPITALI: DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP | | | |
|--|--|---|--|
| Descrizione | | | |
| Valore della produzione (aggregato A) | | | |
| costi della produzione (aggregato B) | | - | |
| voce 9 spese per il personale | | + | |
| voce 10, lett. c) svalutazione immobilizzazioni | | + | |
| voce 10, lett. d) svalutazione crediti | | + | |
| voce 12 accantonamenti per rischi | | + | |
| voce 13 altri accantonamenti | | + | |
| prestazioni lavoro dipendente (classificato in altre voci) | | + | |
| prestazioni di impresa o di lav. autonomo occasionali | | + | |
| compensi per prestazioni di Co.Co.Co. | | + | |
| prestazioni assimilate al lavoro dipendente | | + | |
| utili spettanti agli associati in partecipazione | | + | |
| interessi passivi sul leasing da contratto e da voce B8 | | + | |
| perdite su crediti | | + | |
| ICI dell'esercizio (compresa in B14) | | + | |
| IMPONIBILE AL LORDO DELLE DEDUZIONI | | | |

L'allargamento della base imponibile IRAP in cinque punti

- non si considerano in deduzione “le spese per il personale dipendente classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9);
- indeducibilità dell'ICI;
- gli interessi passivi compresi nei canoni leasing si determinano in base al contratto. Non si prevede più l'applicazione in base a criteri forfetari stabiliti con Decreto ministeriale;
- sono divenute indeducibili le somme corrisposte “per obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'articolo 67 TUIR”;
- sono imponibili le plusvalenze realizzate con le cessioni di beni immobili non strumentali diversi dai c.d. beni merce.

3.1.3 La corretta qualificazione in bilancio

L'art. 5, comma 5 del D.Lgs n. 446/1997, come modificato dalla Finanziaria 2008, contiene un principio fondamentale alla luce delle ultime novità legislative. La disposizione citata prevede che *“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”*.

Il principio affermato dal legislatore fiscale vuol significare che, al fine di determinare correttamente il tributo regionale, non rileva il comportamento concretamente tenuto dal contribuente. Diviene invece essenziale accertare come un determinato componente positivo o negativo avrebbe dovuto essere iscritto correttamente in bilancio sulla base dei principi contabili adottati dall'impresa.

3.1.4. La base imponibile IRAP delle società di persone e delle imprese individuali

Il legislatore è altresì intervenuto per individuare distinti criteri relativi alla determinazione della base imponibile delle società di persone e delle imprese individuali. Anche in questo caso le novità introdotte sono rilevanti.

In passato, quindi fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, le società di persone dovevano di fatto adottare le medesime regole previste per le società di capitali. L'operazione, però, non era affatto agevole in quanto tali soggetti non erano obbligati a seguire ai fini della redazione del bilancio gli schemi previsti dal codice civile (cfr art. 2425 c.c.). Era dunque necessario effettuare preliminarmente una riclassificazione delle voci di bilancio secondo lo schema introdotto dalla Direttiva comunitaria, per poi arrivare a determinare correttamente la base imponibile IRAP.

Ora, però, la scelta effettuata dal legislatore è stata completamente diversa secondo quanto previsto dal nuovo art. 5 - bis del D.Lgs n. 446/1997 modificato dall'art. 1, comma 50 Finanziaria 2008. La base di calcolo dell'IRAP relativa ai predetti soggetti non è più rappresentata dal bilancio d'esercizio, ed in particolare dal conto economico, ma dalla contabilità. Dovranno essere quindi prese in considerazione le voci di ricavo e di costo espressamente indicate dall'art. 5-bis senza considerare i costi indeducibili individuati dalla medesima disposizione.

In questo caso il passaggio è duplice: la base imponibile sarà quantificata prendendo i dati delle scritture contabili, senza alcun riferimento alla classificazione del conto economico, ma senza variazioni o rettifiche in base al TUIR. I criteri di determinazione sono i medesimi indipendentemente dal regime contabile adottato (ordinario ovvero semplificato).

A far data dal 1° gennaio 2008 le snc, le Sas, gli imprenditori individuali, pertanto, calcoleranno la base imponibile effettuando la differenza tra i ricavi, secondo le indicazioni fornite dall'art. 85 TUIR (escludendo quelli finanziari), corretti con le variazioni delle rimanenze, ed i costi indicati espressamente dall'art. 5-bis.

I componenti rilevanti "si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale".

| SOCIETA' DI PERSONE E DITTE INDIVIDUALI: DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP | | | |
|---|--|---|--|
| Descrizione | | | |
| Valore dei ricavi e delle variazioni delle rimanenze | | | |
| costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo | | - | |
| costi delle merci | | - | |
| costi per acquisti di servizi | | - | |
| Ammortamenti e canoni leasing | | - | |
| Spese per il personale dipendente e assimilato | | + | |
| prestazioni di impresa o di lavoro autonomo occasionali | | + | |
| compensi per prestazioni di Co.Co.Co. | | + | |
| prestazioni assimilate al lavoro dipendente | | + | |
| utili spettanti agli associati in partecipazione | | + | |
| interessi passivi sul leasing da contratto | | + | |
| perdite su crediti | | + | |
| ICI dell'esercizio | | + | |
| IMPONIBILE AL LORDO DELLE DEDUZIONI | | | |

Le società di persone e gli imprenditori individuali possono altresì optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole previste per le società di capitali di cui al citato art. 5. L'opzione non può essere revocata per tre periodi di imposta e deve essere comunicata con le modalità e nei termini che saranno stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. L'emanazione di tale decreto dovrà avvenire entro il 31 marzo 2008.

Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri tre anni, salvo il caso in cui l'impresa non opti nuovamente, con le modalità previste dallo stesso provvedimento, per la determinazione della base imponibile secondo la disciplina dell'art. 5-bis. Anche in tal caso, l'opzione vincola il contribuente per un triennio ed è tacitamente rinnovabile.

3.1.5. *La riduzione del cuneo fiscale ed il "taglio" alle deduzioni forfetarie*

La "manovra" di fine anno ha ridimensionato, con una modifica dell'art. 11 del D.Lgs n. 446/1997, il c.d. cuneo fiscale. La deduzione su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, viene ridotta da 5.000 euro a 4.600 euro. Per le assunzioni nel Sud e nelle Isole la deduzione si riduce da 10.000 euro a 9.200 euro.

3.1.6 *Il passaggio dalla "vecchia" alla "nuova disciplina"*

Il comma 51 detta le regole che disciplinano la fase transitoria, cioè il passaggio tra i diversi criteri di determinazione della base imponibile.

Si tratta di un punto rilevante in quanto ove il legislatore non fosse intervenuto la deduzione di alcuni componenti negativi sarebbe stata preclusa. Analogamente sarebbero stati sottratti alla tassazione specifici componenti di reddito.

4. INTERVENTI IN MATERIA DI ICI

4.1. *La riduzione dell'imposta comunale sugli immobili* (Art. 1, commi 5 e 6)

L'art. 1, comma 5 Finanziaria 2008 ha previsto l'introduzione di un'ulteriore detrazione ai fini ICI dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Nell'art. 8 del D.Lgs n. 504/1992 sono stati di conseguenza aggiunti i commi 2-bis e 2-ter.

Il nuovo comma 2-bis

- non quantifica l'ulteriore detrazione in valore assoluto;
- ne determina l'importo in misura percentuale.

A seguito delle modifiche intervenute

- il contribuente potrà beneficiare della detrazione di un ulteriore importo *"pari all'1,33 per mille della base imponibile"*;
- la *"nuova"* detrazione non potrà essere comunque superiore a 200 euro;
- la *"nuova"* detrazione potrà essere sommata alla detrazione base pari a 103,29 euro o alle ulteriori detrazioni stabilite a livello locale dai singoli Comuni.

Il legislatore ha circoscritto espressamente l'ambito applicativo del nuovo beneficio. Pertanto vengono previste alcune limitazioni applicative

- la nuova detrazione riguarderà esclusivamente l'immobile adibito ad abitazione principale del soggetto passivo;
- se l'immobile viene adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi *"la detrazione spetterà a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica"*. Pertanto se diversi proprietari abitano nell'immobile la detrazione deve essere divisa in parti eguali indipendentemente dalle quote di proprietà;
- l'ulteriore detrazione *"si applica a tutte le abitazioni ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9"* (ville, castelli, etc).

4.1.1 *Entrata in vigore*

L'ulteriore detrazione ICI sarà applicabile per il tributo dovuto in relazione al periodo di imposta 2008. Tuttavia i contribuenti potranno concretamente beneficiarne solo a partire dal versamento a saldo relativo al 2008 che dovrà essere effettuato entro il 16 dicembre del medesimo anno. Infatti, la determinazione della prima rata di acconto deve essere effettuata tenendo conto delle detrazioni spettanti per i dodici mesi precedenti senza considerare, di conseguenza, la nuova ed ulteriore detrazione.

4.1.2 La riduzione delle aliquote ICI

L'art. 1, comma 6 prevede dal 2009, la possibilità per i Comuni di stabilire aliquote ICI inferiori al 4 per mille per i contribuenti che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto dei predetti interventi

- per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari;
- di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili.

In pratica il legislatore ha introdotto una deroga, sia pure con riferimento ad alcune specifiche fattispecie, all'art. 6, comma 2 del D.Lgs n. 504/1992. Tale norma prevede che *"l'aliquota deve essere deliberata in misura non inferiore al 4 per mille, né superiore al 7 per mille"*. Dal 1° gennaio 2009, invece, i Comuni avranno la facoltà, al fine di incentivare la produzione di energie rinnovabili, di stabilire aliquote anche inferiori alla predetta percentuale minima.

Per quanto riguarda il riconoscimento della predetta agevolazione, le modalità saranno disciplinate *"con regolamento adottato ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni"*.

4.1.3. L'estensione dei benefici ICI per la prima casa ai coniugi separati o divorziati

Il comma 6 Finanziaria 2008 ha modificato l'art. 6 del D.Lgs n. 504/1992. E' stato così aggiunto il comma 3-bis il quale prevede che il soggetto passivo, non assegnatario della casa coniugale, in caso di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, determina l'ICI dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale. Allo stesso modo è possibile fruire sia della detrazione "base" prevista per l'abitazione principale nella misura di 103,29 euro, sia della nuova ed ulteriore detrazione pari all'1,33 per mille della base imponibile (per un importo comunque non superiore a 200 euro).

La nuova disposizione intende però evitare che il coniuge non assegnatario fruisca due volte delle detrazioni previste per l'abitazione principale e dell'applicazione dell'aliquota ridotta per la prima casa. Pertanto, l'ambito applicativo del nuovo comma 3-bis è stato limitato. Le disposizioni, infatti, *"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"*.

L'intervento realizzato dal legislatore della Finanziaria attribuisce un beneficio effettivo solo se il coniuge non assegnatario utilizza come abitazione principale un immobile condotto in affitto o in comodato. Se utilizza, invece, un altro immobile posseduto a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, potrà fruire dei bene-

fici previsti per l'abitazione principale una sola volta. In particolare non potrà applicare l'aliquota ridotta, né fruire delle detrazioni per l'immobile utilizzato dal coniuge assegnatario e da lui detenuto a titolo di proprietà.

Tuttavia se l'abitazione principale del coniuge separato è ubicata in un comune diverso rispetto a quello in cui si trova la casa coniugale potrà beneficiare delle detrazioni e dell'applicazione dell'aliquota "ridotta" due volte.

5. INTERVENTI IN MATERIA DI IVA

5.1 *Le novità in materia di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione* (Art. 1, commi da 209 a 214)

Gli operatori dovranno adeguare le proprie strutture per adempiere all'obbligo previsto dai commi da 209 a 214 dell' art. 1 Finanziaria 2008 concernente l'emissione della fattura elettronica nei rapporti con le amministrazioni statali e gli enti pubblici nazionali.

I destinatari del nuovo adempimento avranno a disposizione un periodo di tempo per adeguare le loro strutture al "nuovo sistema". L'efficacia della disposizione è infatti subordinata alla data di entrata in vigore di un apposito regolamento.

5.1.1. *L'ambito di applicazione della novità*

L'ambito di applicazione della novità è definito dal comma 209 e riguarda, come già anticipato, esclusivamente le fatture emesse

- nei rapporti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo;
- nei confronti degli enti pubblici nazionali.

5.1.2. *Le caratteristiche ed il procedimento di emissione della fattura elettronica*

E' necessario individuare le caratteristiche del documento emesso nel nuovo formato. Secondo quanto previsto dal comma 209, l'emissione nella forma elettronica deve osservare quanto previsto

- dal D.Lgs 20 febbraio 2004, n. 52;
- dal codice dell'amministrazione digitale, di cui al D.Lgs 7 marzo 2005, n. 82.

La fattura elettronica rappresenta un documento di tipo informatico avente caratteristiche tecniche ben determinate e predisposto secondo specifiche modalità. Tali caratteristiche sono idonee a garantire l'integrità dei dati in essa contenuti, ma anche l'attribuzione univoca del documento al soggetto che ha effettuato l'emissione. A tal proposito l'art. 21, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che

- l'emittente deve apporre il riferimento temporale e la propria firma digitale su ogni fattura, ovvero sul lotto delle fatture destinate ad un solo soggetto;
- i requisiti di autenticità ed integrità possono essere garantiti anche mediante l'utilizzo del sistema Edi di trasmissione elettronica dei dati;
- la fattura elettronica non deve contenere macroistruzioni, né codice eseguibile.

5.1.3. *Le macroistruzioni*

Sono costituite da comandi interni che, al verificarsi di determinate condizioni,

possono dare luogo automaticamente a modifiche o variazioni dei dati contenuti nel documento. E' dunque necessario che al suo interno non vi siano istruzioni che determinino, ad esempio, l'aggiornamento automatico della data della fattura.

5.1.4 I codici eseguibili

Si sostanziano in istruzioni, non sempre visibili all'utilizzatore, che permettono all'elaboratore di modificare il contenuto del documento informatico. Queste istruzioni sono incompatibili con il documento elettronico.

Non bisogna confondere la fattura elettronica rispetto al documento generato con l'ausilio di un personal computer ed inviato tramite un normale sistema di posta elettronica. Infatti la fattura elettronica è solo quella che possiede le caratteristiche tecniche illustrate in precedenza. In buona sostanza anche la fattura in formato cartaceo può essere generata utilizzando uno strumento informatico.

5.1.5 Modalità di invio della fattura elettronica

L'emissione delle fatture in formato elettronico nei confronti della Pubblica Amministrazione è obbligatoria per effetto della previsione contenuta nella Finanziaria 2008 (L. n. 244/2007).

Una volta che le disposizioni contenute nella Finanziaria saranno divenute pienamente applicabili (cioè dopo l'approvazione dei regolamenti di attuazione), le imprese ed i professionisti, in presenza di tutte le condizioni di legge, non potranno esimersi dall'osservare le nuove modalità di fatturazione.

In caso di inosservanza dell'adempimento non sarà effettuato il pagamento delle prestazioni rese. La previsione è contenuta nel comma 210 che prevede che, con decorrenza dal termine di tre mesi dalla data di entrata in vigore di un apposito regolamento di attuazione, *"le amministrazioni e gli enti di cui al comma 209 non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio in forma elettronica"*.

La fattura emessa in formato elettronico deve essere trasmessa mediante l'utilizzo di procedure informatizzate. L'art. 21, terzo comma del D.P.R. n. 633/1972 subordina l'invio del documento (utilizzando il predetto formato) all'ottenimento del preventivo consenso del destinatario. Tuttavia è ragionevole ritenere che nel caso di specie tale disposizione non debba essere applicata. Infatti la trasmissione del documento elettronico non rappresenta il frutto di una libera scelta dell'emittente, ma trova origine in un obbligo di legge introdotto per la prima volta dalla Finanziaria 2008.

Un punto essenziale della nuova disposizione è rappresentato dalle modalità che gli utenti devono seguire per effettuare la trasmissione alle amministrazioni interes-

sate. Il comma 211 prevede come l'invio del flusso di trasferimento delle fatture debba essere centralizzato per il tramite di uno specifico servizio localizzato presso il Ministero dell'economia e delle finanze.

Il successivo comma 212 prevede che *“con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 31 marzo 2008 è individuato il gestore del Sistema di interscambio e ne sono definite competenze e attribuzioni ...”*. Dopo l'avvenuto invio delle fatture elettroniche da parte dei fornitori, il Sistema di interscambio effettuerà l'inoltro delle stesse alle amministrazioni destinatarie dei documenti.

5.1.6 *La conservazione delle fatture elettroniche*

L'emissione di una fattura in formato elettronico dà origine ad una serie di ulteriori vincoli. Il principale è previsto dall'art. 39, terzo comma del D.P.R. n. 633/1972 in base al quale *“le fatture elettroniche trasmesse e ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma”*. Pertanto l'operatore, essendo obbligato ad emettere la fattura in formato elettronico nei confronti della Pubblica Amministrazione non può effettuare la stampa del predetto documento limitandosi a conservare l'esemplare analogico (cartaceo).

La conservazione deve essere effettuata mantenendo il formato elettronico nell'osservanza delle modalità individuate dal DM 23 gennaio 2004. In particolare, deve essere apposta sul documento informatico la firma digitale ed una marca temporale entro quindici giorni dall'emissione del documento.

5.1.7 *Entrata in vigore*

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del nuovo obbligo è possibile individuare (nei commi da 209 a 214) diverse disposizioni che prevedono le necessaria emanazione di apposite disposizioni regolamentari. Tali disposizioni di attuazione devono tra l'altro creare le condizioni tecniche affinché sia possibile per gli operatori rispettare l'obbligo in rassegna. Al fine di fornire un corretto quadro normativo di riferimento vengono elencate di seguito le disposizioni che hanno di fatto determinato un differimento dell'entrata in vigore del nuovo sistema di fatturazione

- Art. 1, comma 209: gli obblighi di emissione, trasmissione, conservazione ed archiviazione elettronica decorrono dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 213;
- Art. 1, comma 212: con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 31 marzo 2008 è individuato il gestore del Sistema di interscambio e ne sono definite competenze ed attribuzioni;
- Art. 1, comma 213: con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è definita la data a partire dalla quale decorrono gli obblighi di cui al comma 209 (emissione, trasmissione, conservazione ed archiviazione elettronica delle fatture).

5.2 Fatturazione delle operazioni per le agenzie di viaggio e turismo (Art. 1, commi 77 e 78)

L'art. 1, comma 77 Finanziaria 2008 ha inserito nel corpo dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 il nuovo comma 8-bis. La disposizione è dunque intervenuta sul regime speciale previsto ai fini IVA per le agenzie di viaggio e turismo. Il nuovo comma dispone che i predetti soggetti possono applicare il regime IVA ordinario per le prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili.

Finalità della nuova disposizione

Il legislatore ha voluto eliminare una distorsione che si è venuta a creare tra le imprese che operano nel settore turistico a seguito delle modifiche apportate all'art. 19-bis1, primo comma, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 dalla legge Finanziaria del 2007.

5.2.1 *La situazione precedente*

Prima dell'aggiunta del nuovo comma 8-bis le agenzie di viaggio non potevano esporre separatamente l'IVA relativa ai servizi venduti (prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande). Pertanto gli operatori (imprese e professionisti) avevano una maggiore convenienza a rivolgersi direttamente ad un albergatore o ad un ristoratore al fine di acquistare i predetti servizi e considerare l'IVA in detrazione qualora le prestazioni in discorso fossero state erogate durante lo svolgimento degli eventi (congressi, convegni, corsi, etc).

5.2.2 *La situazione dopo l'approvazione della Finanziaria 2008*

La disposizione concede alle agenzie di viaggio la facoltà di optare, per quanto riguarda le prestazioni in discorso, per l'applicazione del regime IVA ordinario. E' dunque possibile emettere le relative fatture esponendo l'IVA che potrà essere considerata in detrazione dal soggetto che riceve il documento. In tali casi le agenzie di viaggio e turismo potranno considerare in detrazione l'IVA dovuta o versata per i servizi da esse acquistati dai loro fornitori, "se si tratta di operazioni effettuate a diretto vantaggio del cliente".

5.2.3 *Le registrazioni ai fini Iva*

Dal punto di vista contabile l'ultimo periodo della norma disciplina le modalità di registrazione delle operazioni per le agenzie di viaggio sia per ciò che attiene al regime ordinario dell'imposta, sia per quanto riguarda il regime speciale di imposizione sul margine. In questi casi è necessario effettuare la registrazione separata nella propria contabilità delle operazioni che rientrano in ciascuno di tali regimi.

5.2.4 Entrata in vigore

La novità non è però immediatamente operativa. Il successivo comma 78 subordina infatti l'efficacia della disposizione alla concessione di una deroga da parte dei competenti organi comunitari.

6. INTERVENTI SUGLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

6.1 *Elenchi clienti e fornitori: unificazione dei termini* (Art. 1, comma 271)

L'art. 1, comma 271 Finanziaria 2008 è intervenuto nuovamente sulla scadenza per la trasmissione telematica degli elenchi clienti e fornitori.

I termini già scaduti per la presentazione degli elenchi clienti e fornitori (relativi al 2006) entro 15 ottobre 2007 sono stati unificati con la scadenza del 15 novembre del 2007, considerando tempestivamente presentati gli elenchi trasmessi entro il secondo termine.

In base a quanto previsto dalla citata disposizione i contribuenti di maggiori dimensioni, tenuti a liquidare l'IVA con periodicità mensile, non subiranno l'irrogazione di alcuna sanzione se non hanno rispettato l'originaria scadenza del 15 ottobre, purché abbiano eseguito l'adempimento entro la successiva data del 15 novembre.

Erano interessati alla predetta scadenza i contribuenti che nel 2006 avevano realizzato un volume d'affari superiore a

- 309.874,14 euro, cioè le imprese che hanno per oggetto prestazioni di servizi e gli esercenti arti e professioni;
- 516.456,90 per le imprese con altre attività (cessioni di beni).

La Finanziaria 2008 ha di fatto unificato le due diverse scadenze previste, per il solo periodo di imposta 2006, dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 maggio del 2007.

6.1.1 *Invio telematico degli elenchi: invariata la scadenza "a regime"*

Rimane invece fermo il termine stabilito a regime, quindi relativo ai periodi d'imposta 2007 e seguenti, per l'esecuzione dell'adempimento. L'invio deve essere effettuato entro i sessanta giorni successivi alla scadenza del termine previsto per la trasmissione telematica della comunicazione annuale dati IVA, quindi entro il 29 aprile di ogni anno.

6.2 *Termini per effettuare la stampa dei libri contabili* (Art. 1, comma 161)

L'art. 1, comma 161 Finanziaria 2008 ha concesso più tempo ai contribuenti per effettuare la stampa dei registri contabili tenuti con sistemi meccanografici. La nuova scadenza è costituita, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, dal 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento. Il legislatore è

intervenuto direttamente sul testo dell'art. 7, comma 4-ter del D.L. n. 357/1994 convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Prima di tale modifica la tenuta dei predetti registri era considerata regolare, pur mancando la trascrizione sui supporti cartacei, qualora anche in sede di controllo o ispezione gli stessi risultassero aggiornati sugli appositi supporti magnetici e fossero stati stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi verificatori. Secondo la normativa previgente la stampa dei registri doveva essere in ogni caso effettuata, indipendentemente da qualsiasi controllo, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Dopo la modifica introdotta con la Finanziaria, la tenuta dei registri si considera regolare se il contribuente effettua in ogni caso la stampa degli stessi entro tre mesi dal termine di scadenza per la presentazione delle dichiarazioni annuali. Il termine per la presentazione delle dichiarazioni è, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, il 31 luglio di ogni anno. Pertanto, l'adempimento deve essere eseguito entro il 31 ottobre di ogni anno.

Rimane fermo l'obbligo di stampare i predetti registri anche prima di tale termine qualora i verificatori in sede di controllo ne facciano richiesta.

7. INTERVENTI SUL SETTORE DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI

7.1 *Il credito d'imposta per gli studi associati* (Art. 1, commi da 70 a 76)

L'art. 1, comma 70 Finanziaria 2008 prevede *"al fine di favorire la crescita dimensionale delle aggregazioni professionali"* l'attribuzione di un credito d'imposta pari al 15 per cento per l'acquisizione, anche tramite locazione finanziaria, di determinati beni. Il *"bonus"* è altresì commisurato ai costi di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati che, tenendo conto delle loro caratteristiche, devono essere imputati ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

7.1.1 *Requisiti per fruire del beneficio*

Il credito d'imposta spetta

- per la crescita dimensionale delle strutture e per le operazioni di "aggregazione";
- agli studi professionali associati o alle altre entità giuridiche costituite anche in forma societaria;
- alle "strutture" che a seguito della crescita dimensionale o del processo di aggregazione sono caratterizzate dalla presenza di almeno quattro ma non più di dieci professionisti;
- limitatamente alle operazioni di aggregazione effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010;
- a condizione che tutti i soggetti partecipanti all'operazione di aggregazione esercitino l'attività professionale esclusivamente all'interno della struttura risultante dell'aggregazione;
- alle associazioni o alle società le cui attività non sono limitate all'effettuazione di servizi strumentali a quelli tipici del professionista.

L'efficacia della disposizione è subordinata al vaglio della Commissione europea, visto il rischio della qualificazione del beneficio accordato quale aiuto di Stato.

7.1.2 *Presupposto soggettivo*

Al fine di individuare correttamente i soggetti che potranno beneficiare del nuovo credito d'imposta è necessario tenere in considerazione tutte le condizioni contenute nei commi da 70 a 74. La mancanza di uno solo dei presupposti può di fatto determinare l'impossibilità di applicare la disciplina in rassegna.

Il primo periodo del comma 70, nell'individuare le finalità della norma, fa espresso riferimento sia alla crescita dimensionale, sia alle operazioni di aggregazione professionale. A ben vedere la realizzazione di tali operazioni di aggregazione determina di per se stessa la crescita della "struttura", tuttavia le due fattispecie individua-

te dal legislatore devono essere tenute ben distinte proprio in quanto possono essere caratterizzate da alcune diversità.

Ad esempio, le dimensioni di uno studio associato già costituito possono aumentare tramite l'ingresso di nuovi soci, ma lo stesso risultato può essere ottenuto tramite la "fusione" di due realtà preesistenti. In questo caso, diversamente dalla prima operazione, i due studi perdono la loro identità per dare vita ad un unico studio associato di rilevanti dimensioni. A tal proposito non v'è dubbio che il legislatore, nell'individuare l'ambito applicativo della disposizione, abbia inteso fare riferimento sia alla prima operazione, quindi alla crescita dovuta all'ingresso di nuovi associati, sia alle vere e proprie operazioni di integrazione tra strutture professionali preesistenti.

Al limite è astrattamente possibile che lo stesso studio associato, già costituito da quattro associati, pur non intendendo integrarsi con altri studi professionali, si sciolga, per poi costituirsi nuovamente, lasciando del tutto inalterata la "compagine sociale" al solo fine di fruire del credito d'imposta. Dovrebbero invece essere esclusi dal beneficio gli studi già esistenti nel numero minimo, che aggregano ulteriori professionisti.

7.1.3 *Le società tra professionisti*

In concreto non risulterà sempre agevole individuare i soggetti destinatari della predetta disciplina. I dubbi più rilevanti riguardano le attività professionali svolte utilizzando la forma societaria. Il comma 70, nell'individuare i soggetti interessati, non sembra dare luogo a dubbi interpretativi facendo espressamente riferimento "*alle altre entità giuridiche, anche in forma societaria, risultanti dall'aggregazione ...*". Il tema, però, merita un approfondimento.

Per quanto riguarda le società tra avvocati non si verificano particolari problemi. In questo caso si rientra perfettamente nel novero delle "società tra professionisti". Esse sono disciplinate dal D.Lgs 2 febbraio 2001, n. 96 che però non contiene alcuna indicazione in ordine ai criteri di determinazione del reddito. A tal proposito l'Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003 ha ritenuto comunque applicabili i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 54 del D.P.R. n. 917/1986.

L'affermazione dell'Amministrazione a proposito della tipologia di reddito prodotto dalle società di avvocati, sembra possa essere utilizzata per sostenere che le predette società siano riconducibili nel novero dei soggetti destinatari del nuovo credito d'imposta. Sembra quindi potersi affermare che il legislatore abbia inteso favorire i "processi di aggregazione" anche in forma societaria, quindi indipendentemente dalla forma giuridica assunta, qualora le attività abbiano un contenuto professionale di tipo intellettuale.

Secondo quanto affermato con tale ultimo principio dovrebbero essere escluse dal “bonus” le società di ingegneria, più note come “engineering” e disciplinate dalla legge n. 109/1994 (c.d. legge “Merloni”). Lo scorso anno è intervenuta l’approvazione del D.Lgs n. 163/2006 che, modificando la precedente legge, ha definito le società di ingegneria come quelle società di capitali o costituite nella forma di cooperative “che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale”.

Dal punto di vista fiscale il reddito prodotto dalle predette società deve essere qualificato come reddito d’impresa, e dunque i ricavi non sono soggetti a ritenuta d’acconto. La soluzione prospettata, confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate, determina l’esclusione dei predetti soggetti da quelli che possono beneficiare del nuovo credito d’imposta.

Occorre poi ricordare come debbano essere escluse dal beneficio le strutture “di mezzi”, anche se risultanti da un’operazione di aggregazione, che non svolgono in concreto alcuna attività professionale.

7.1.4 *L’incompatibilità del credito d’imposta con le ulteriori attività professionali svolte dagli associati*

La possibilità di beneficiare del credito d’imposta è però subordinata alla sussistenza, oltre che dei requisiti soggettivi, anche al verificarsi di ulteriori condizioni. Una di queste è individuata espressamente dal comma 72 che prevede una “sorta di esclusiva” in base alla quale è necessario “che tutti i soggetti partecipanti alle operazioni di aggregazione esercitino l’attività professionale esclusivamente all’interno della struttura risultante dall’aggregazione”.

Ad esempio se dopo il 1° gennaio 2008 si costituisce una nuova associazione, ed uno dei quattro associati esercita anche l’attività in forma individuale al di fuori della predetta struttura, non è possibile avvalersi della disciplina in discorso.

7.1.5 *La determinazione del credito d’imposta*

Il credito d’imposta è pari al 15 per cento dei costi sostenuti per l’acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, dei seguenti beni

- beni mobili ed arredi specifici, attrezzature informatiche, macchine d’ufficio, impianti ed attrezzature varie;
- programmi informatici e brevetti concernenti nuove tecnologie di servizi.

Il credito d’imposta deve essere commisurato ai costi sostenuti a partire dalla data in cui l’operazione di aggregazione si considera effettuata e nei successivi dodici mesi (comma 71).

Ai fini del computo del predetto credito occorre anche considerare gli oneri relativi agli immobili utilizzati per l'esercizio dell'attività professionale concernenti

- l'ammodernamento;
- la ristrutturazione;
- la manutenzione.

Tuttavia il legislatore ha subordinato la possibilità di considerare gli oneri attinenti agli immobili tra le spese che concorrono alla formazione del credito d'imposta, alla circostanza che le loro caratteristiche siano tali da renderli imputabili *"ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono"*. In pratica il professionista dovrà distinguere gli oneri straordinari *"capitalizzabili"* rispetto alle spese ordinarie che, secondo i comuni criteri, non possono aumentare il costo del cespite a cui si riferiscono. L'operazione in pratica risulterà tutt'altro che agevole e renderà in alcuni casi particolarmente complessa la determinazione della base di commisurazione del credito d'imposta.

Il comma 75 prevede, infine, che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinate le modalità di attuazione della disciplina in discorso.

7.1.6 *La "compensazione", la "revoca" del credito d'imposta e l'entrata in vigore "differita" della disciplina*

Il comma 74 prevede che il credito d'imposta debba risultare dalla relativa dichiarazione dei redditi (nel quadro RU del Modello Unico). Il *"bonus"* sarà utilizzabile in compensazione con gli altri tributi ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni.

Una disposizione la cui applicazione interesserà in modo particolare gli operatori è rappresentata dal comma 75. Il legislatore ha previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze *"sono stabilite le procedure di monitoraggio e di controllo, nonché specifiche cause di revoca, totale o parziale, del credito d'imposta e di applicazione delle sanzioni, anche nei casi in cui, nei tre anni successivi all'aggregazione, il numero dei professionisti associati si riduca in modo significativo rispetto a quello esistente dopo l'aggregazione"*.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore della disposizione deve rilevarsi come l'efficacia della stessa sia stata temporaneamente sospesa. Il comma 76 prevede che l'efficacia sia subordinata, ai sensi dell'art. 88, paragrafo 3, del Trattato che istituisce la Ce, all'autorizzazione della Commissione europea. E' dunque indispensabile che la predetta Commissione non attribuisca al credito d'imposta la qualifica di aiuto di Stato.