

Circolare n. 2/2006

Legge Finanziaria anno 2006

Premessa

Si porta a conoscenza che la Legge n. 266 del 23 dicembre 2005, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.302 del 29 dicembre 2005, concernente “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”, (Legge Finanziaria 2006) ha introdotto rilevanti novità in materia di imposte sui redditi e di altre imposte indirette.

Con la presente circolare si intende fornire un primo quadro sulle principali modifiche intervenute in campo fiscale.

La legge è strutturata in un articolo e 612 commi.

Per agevolare la lettura procederemo all’analisi suddividendola secondo le seguenti aree:

1. Settore dell’autotrasporto;
2. Proroghe e agevolazioni;
3. Agevolazioni per le famiglie;
4. Programmazione pianificata;
5. Definizione agevolata,
6. Rivalutazioni;
7. Distretti produttivi;
8. Marchi e brevetti;
9. Disposizioni varie in materia di imposte.

1. SETTORE DELL’AUTOTRASPORTO

1.1 Comma 103: recupero contributo servizio sanitario nazionale

La norma stabilisce che le somme versate nel 2005 dalle imprese di autotrasporto, a titolo di contributo SSN sui premi di assicurazione per responsabilità civile per i danni derivanti dalla circolazione di veicoli a motore adibiti al trasporto di merci di massa complessiva a pieno carico non inferiore a 11,5 t. (omologati ai sensi della Direttiva 91/952/CEE - Euro 2), possono essere

utilizzate in compensazione dei versamenti da effettuare nel 2006, nel mod. F24, fino a concorrenza di €300 per ciascun veicolo.

Le compensazioni non concorrono alla formazione del reddito d'impresa, né ai fini IRPEF/IRES, né ai fini IRAP.

1.2 Comma 106: deduzione forfetaria di spese non documentate

La deduzione forfetaria per spese non documentate, prevista dall'art. 66, comma 5, TUIR a favore degli autotrasportatori di merci in conto terzi, è riconosciuta, per il 2005, anche per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa.

La deduzione spetta nel limite del 35% dell'importo riconosciuto con riferimento ai medesimi trasporti effettuati nell'ambito della regione o delle regioni confinanti.

1.3. Comma 107: esonero da contribuzione previdenziale

Alle imprese di autotrasporto è riconosciuto, per il 2005, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS relativamente ai dipendenti con la qualifica di autisti di livello 3° e 3° super, per la quota a carico del datore di lavoro.

L'esonero spetta nel limite di ore mensili pro-capite di orario ordinario, comunque non superiori a 20, da determinarsi con apposito Decreto interministeriale.

1.4. Comma 109: divieto tenuta schede carburanti

Con un'integrazione all'art. 6, DPR n. 444/97, sono esclusi dalla facoltà di utilizzo delle cc.dd. "schede carburanti" per l'acquisto di carburanti e lubrificanti (oltre che lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli istituti universitari ed ospedalieri, di assistenza e beneficenza) anche gli autotrasportatori di merci in conto terzi.

Di conseguenza, per le cessioni effettuate nei confronti di tali soggetti il distributore è tenuto all'emissione della fattura.

1.5. Comma 112: carbon tax

Con l'abrogazione della lett. e) dell'art. 8, comma 10, Legge n. 448/98, viene soppressa l'agevolazione prevista per gli esercenti le attività di trasporto merci, sotto forma di credito d'imposta, connessa al consumo di carburante per l'autotrazione (c.d. "carbon tax").

2. PROROGHE ED AGEVOLAZIONI

2.1. Comma 117: interventi di manutenzione di boschi

È prorogata al 31.12.2006 la detrazione IRPEF, nella nuova misura del 41%, per le spese sostenute per gli interventi di manutenzione e salvaguardia dei boschi fino all'importo complessivo di €100.000.

2.2. Comma 118: aliquote per agricoltura e pesca

Per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, è stabilito che per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i sette periodi di imposta successivi l'aliquota IRAP è fissata all'1,9% mentre per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006, l'aliquota è fissata nella misura del 3,75 per cento.

2.3. Comma 120: agevolazione proprietà contadina

Sono prorogate per tutto l'anno 2006 le agevolazioni di legge per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, che consistono nella riduzione delle imposte di registro e di trascrizione relative all'acquisto di terreni da parte di coltivatori diretti nella misura di euro 129,11 e dell'imposta ipocatastale nella misura dell'1 per cento del valore dell'immobile indicato nell'atto.

Il vincolo di possesso del terreno acquistato è fissato in 5 anni.

2.4. Comma 121: agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio

E' stata prorogata fino al 31 dicembre 2006 l'agevolazione prevista dall'art.1 della legge n.449/1997 in materia di ristrutturazione edilizia, con l'unica novità che la misura della detrazione IRPEF per le spese di recupero del patrimonio edilizio sostenute nel 2006 è innalzata dal 36 % al 41%.

Il limite della spesa agevolabile per tale anno rimane fissato ad euro 48.000,00.

Non essendoci nuovi interventi da parte del legislatore nel merito, resta confermato che:

- qualora trattasi di lavori di mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni;
- per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

Inoltre, è riproposta la possibilità di usufruire dell'incentivo anche da parte dei soggetti acquirenti o assegnatari di un'unità immobiliare facente parte di un edificio complessivamente sottoposto a restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, a condizione che:

- gli interventi di restauro/ristrutturazione siano eseguiti entro il 31.12.2006;
- la cessione o l'assegnazione dell'unità immobiliare avvenga entro il 30.6.2007.

Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia alle nostre circolari n.3 dell'11 febbraio 2002, n.4 del 10 febbraio 2003 e n.3 del 23 gennaio 2004.

2.5. Comma 123: contributi di assistenza sanitaria

E' stato stabilito che per l'anno 2006 il limite di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, per i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse, aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità ai contratti di lavoro o di regolamento aziendale, è fissato in euro 3.615,20.

2..6. Comma 124: clausola di salvaguardia

Anche per l'anno 2006 ai contribuenti persone fisiche è concessa la possibilità di ricorrere alla clausola di salvaguardia, qualora le norme relative alla determinazione del reddito imponibile, in vigore al 31 dicembre 2002, ovvero quelle in vigore al 31 dicembre 2004, fossero più favorevoli.

2.7. Comma 125: detrazione parziale dell'Iva sui mezzi di trasporto

È ulteriormente prorogato fino al 31.12.2006 il regime di detrazione parziale dell'IVA relativa all'acquisto, importazione, acquisizione in leasing o noleggio dei veicoli compresi nella lett. c) dell'art. 19-bis 1, DPR n. 633/72 (autoveicoli per il trasporto di persone e autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose; ciclomotori; motocicli di cilindrata non superiore a 350 cc.).

La novità è rappresentata dall'innalzamento della percentuale di detrazione dal 10% al 15%. In sede di cessione di tali mezzi la base imponibile è assunta nella misura del 15%.

2.8. Commi 496-498: Imposta sostitutiva su cessione beni immobili – Base Imponibile compravendite immobiliari

A far data del 2006 viene introdotta una importante agevolazione sulla tassazione dei redditi realizzati da persone fisiche nell'alienazione di particolari tipologie di immobili.

Infatti, la plusvalenza realizzata dalle persone fisiche a seguito della cessione a titolo oneroso di un immobile acquistato o costruito da non più di 5 anni (che non fosse utilizzato come propria dimora) o di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, in alternativa all'applicazione delle ordinarie aliquote IRPEF ex art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, può essere assoggettata ad un'imposizione sostitutiva pari al 12,50%.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è facoltativa e va richiesta direttamente nell'atto di cessione e versata a cura del notaio.

Sempre a far data dal 2006, in deroga a quanto disposto dall'art. 43 DPR n. 131/86, per le cessioni tra persone fisiche, non esercenti attività d'impresa, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, l'acquirente può richiedere al notaio di applicare l'imposta di registro (nonché quelle ipotecarie e catastali) sul valore riveniente dalle rendite catastali, indipendentemente dal corrispettivo effettivo, che andrà comunque indicato nell'atto. In tale ipotesi l'onorario notarile è ridotto del 20%.

2.9. Commi 390-392: cessione di autoveicoli

Viene nuovamente previsto che, in materia di cessione di autoveicoli, l'autenticazione degli atti aventi ad oggetto la vendita o la costituzione di diritti di garanzia su veicoli è effettuata gratuitamente dai dirigenti del Comune di residenza del venditore, dai funzionari della cancelleria presso gli Uffici giudiziari, dai funzionari degli Uffici del Dipartimento per i trasporti terrestri, dai funzionari del PRA nonché dai titolari delle agenzie automobilistiche.

Ad ogni modo l'autenticazione può continuare ad essere effettuata da un notaio.

L'applicazione delle nuove previsioni normative è subordinata all'emanazione di un apposito Decreto interministeriale.

2.10. Commi 361-362: riduzione costo del lavoro

A far data dal 1° gennaio 2006, è riconosciuto un esonero dal versamento dei contributi dovuti dai datori di lavoro alla gestione di cui all'articolo 24 della legge 9 marzo 1989, n. 88, nella misura massima di un punto percentuale

3. AGEVOLAZIONI PER LE FAMIGLIE

3.1. Commi 331-333: assegno per nuove nascite

È previsto un bonus di €1.000:

- per ogni figlio nato o adottato nel 2005;
- per ogni figlio nato nel 2006, successivo al primo, o adottato;

a condizione che il nucleo familiare abbia un reddito complessivo, rispettivamente nel 2004 e nel 2005, non superiore a €50.000.

L'ammontare del reddito dovrà essere autocertificato dall'interessato all'atto della riscossione del bonus che avverrà presso l'Ufficio postale indicato nell'apposita comunicazione che il Ministero dell'Economia e delle Finanze invierà all'interessato entro il 15.1.2006.

3.2. Comma 335: detrazione spese asilo nido

Per le spese sostenute nel 2005 dai genitori per il pagamento delle rette relative alla frequenza di asili nido, nel limite di complessivi € 632 annui per figlio, è riconosciuta, una detrazione d'imposta nella misura del 19%. Pertanto la misura massima della detrazione usufruibile è pari a €120 (632 x 19%).

3.3 Comma 336: garanzia per mutui prima casa

Per l'anno 2006 è istituito, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze un fondo per la concessione di garanzia di ultima istanza, in aggiunta alle ipoteche ordinarie sugli immobili, agli intermediari finanziari bancari e non bancari per la contrazione di mutui, diretti all'acquisto o alla costruzione della prima casa di abitazione, da parte di soggetti privati che rientrino nelle seguenti condizioni:

- siano di età non superiore a 35 anni;
- dispongano di un reddito complessivo annuo, ai fini IRPEF, inferiore a 40.000 euro;
- possano dimostrare di essere in possesso di un contratto di lavoro a tempo determinato o di prestare lavoro subordinato in base a una delle forme contrattuali previste dal decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276.

3.4. Commi 337-338: destinazione 5 per mille

A titolo sperimentale, per l'anno 2006, fermo restando quanto già dovuto a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche è prevista la destinazione del 5 per mille dell'Irpef da parte dei contribuenti, a loro scelta, per le seguenti finalità:

- a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali, delle associazioni e fondazioni riconosciute, che operano nei settori dell'assistenza sociale e sociosanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico;
- b) finanziamento della ricerca scientifica, sanitaria e dell'università;

- c) finanziamento della ricerca sanitaria;
- d) svolgimento di attività sociali nel comune di residenza del contribuente.

4. PROGRAMMAZIONE PIANIFICATA

4.1. Commi 499-520: programmazione pianificata

E' stato completamente riscritto l'istituto della programmazione fiscale che, come è noto, si fonda in un accordo preventivo tra contribuente e amministrazione finanziaria, della base imponibile caratteristica dell'attività svolta.

In precedenza il sistema fiscale italiano aveva introdotto strumenti simili quali il concordato preventivo biennale (Decreto Legge 269/2003) e la pianificazione fiscale concordata (art.1, comma 387-398 Legge Finanziaria 2005), che hanno avuto esito del tutto insoddisfacente per molteplici ragioni.

Il nuovo istituto si rivolge soltanto ai contribuenti titolari di reddito d'impresa e agli esercenti arti e professione, nei cui confronti si applicano gli studi di settore o i parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

Nell'ambito di tale classe inoltre, sono esclusi dall'applicazione del nuovo istituto i soggetti che:

- hanno cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004;
- svolgono dal 1° gennaio 2005 un'attività diversa da quella esercitata nell'anno 2004;
- hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004 o che hanno presentato per tale periodo d'imposta una dichiarazione dei redditi o IRAP, con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta individuale di programmazione finanziaria;
- hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per il periodo d'imposta 2004 o che hanno presentato per tale annualità una dichiarazione con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta individuale di programmazione finanziaria;
- hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

La programmazione fiscale, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, interesserà i soli periodi d'imposta 2006-2007-2008.

La proposta iniziale verrà inviata ai contribuenti potenzialmente ammessi dall'amministrazione finanziaria, che dovrà formulare una proposta ai contribuenti tenendo conto:

- delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri;

- dei dati sull'andamento dell'economia nazionale distinti per settori economici di attività;
- della coerenza dei componenti negativi di reddito;
- e infine di ogni altra informazione disponibile riferibile al contribuente.

La proposta si perfeziona con l'accettazione da parte del contribuente e con essa si determina per un triennio la base imponibile caratteristica dell'attività svolta dal contribuente, con esclusione quindi degli eventuali componenti di reddito di carattere straordinario.

La proposta formulata dal Fisco può essere oggetto, dal parte del contribuente, di contraddittorio ma sarà necessario dimostrare l'infondatezza della stessa, documentando l'esistenza della non correttezza dei dati contabili e strutturali presi a riferimento per la formulazione della proposta.

Nella fase di contraddittorio il contribuente può essere assistito dai seguenti intermediari:

- soggetti incaricati di cui al comma 3, articolo 3, DPR 322/1998 (Caaf, professionisti, ecc.);
- una società del gruppo di cui al comma 2-bis articolo 3 DPR 322/1998.

L'accettazione della proposta dovrà essere comunicata dal contribuente entro il 16 ottobre 2006, circa le modalità di invio delle proposte è demandato ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che regolerà tali aspetti.

I benefici per i contribuenti per i periodi d'imposta oggetti di programmazione fiscale sono:

- inibizione dei poteri spettanti all'amministrazione finanziaria sulla base delle disposizioni di cui all'articolo 39 del DPR 600/73 (accertamenti analitico- contabili, accertamenti analitico-induttivi, accertamenti induttivi);
- inibizione dei poteri spettanti all'amministrazione finanziaria in base alla disposizioni di cui agli articoli 54, 2° comma, 2° secondo periodo, e 55 secondo comma del DPR 633/72;
- riconoscimento di una tassazione di favore sulla parte di reddito dichiarato eccedente a quello programmato consistente nella riduzione di quattro punti percentuali delle aliquote per i soggetti IRPEF, fermo restando l'aliquota del 23 per cento, nonché della riduzione dell'aliquota applicabile ai soggetti IRES;
- applicazione dell'IRAP esclusivamente per la parte programmata;
- applicazione dei contributi previdenziali, eccedenti il minimale, esclusivamente per la parte programmata.

Resta fermo l'assolvimento degli ordinari obblighi formali e sostanziali previsti dal DPR 633/72 e delle altre disposizioni in materia Iva.

Nel caso in cui gli importi dichiarati risultino inferiori rispetto a quelli programmati, l'Agenzia delle Entrate procede ad accertamento parziale, salvo il caso di accadimenti straordinari ove si procederà in contraddittorio tramite l'accertamento con adesione ai sensi del DLGS. 218/97.

Si tenga presente che benefici concessi non operano qualora:

- il reddito dichiarato differisce da quanto effettivamente conseguito, ovvero non siano state adempiuti gli obblighi sostanziali e nelle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e IVA; tuttavia, nel caso in cui tale divergenza non sia superiore del 10% del reddito dichiarato, restano fermi i benefici in materia di accertamento, ma decadono le altre agevolazioni di natura fiscale e previdenziale;
- siano state constatate condotte che integrano le fattispecie previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000 n°74:
 - (i) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2);
 - (ii) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
 - (iii) dichiarazione infedele (articolo 4);
 - (iv) omessa dichiarazione (articolo 5);
 - (v) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8);
 - (vi) occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10);
 - (vii) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11).

Nei casi in cui a seguito di controlli e segnalazioni, anche di provenienza esterna all'amministrazione finanziaria, emergano dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta, non si determinano conseguenze per la pianificazione qualora la difformità sia di scarsa entità e nei limiti del 5 per cento dei valori concordati;

La causa di decadenza dei benefici è ravvisabile anche nella variazione dell'attività esercitata nel corso del triennio e in tal caso i benefici della programmazione fiscale, decadono nel periodo d'imposta in cui si verifica la variazione dell'attività svolta dal contribuente.

L'analisi di merito sulle norme introdotte evidenzia che anche la nuova pianificazione (come quelle precedenti) non si presenta particolarmente interessante per i contribuenti, poiché:

- nel caso di sovra reddito, l'effettivo risparmio fiscale, in termini assoluti, (soprattutto per i soggetti IRES) non appare ridondante, mentre nel caso di redditi dichiarati sotto la soglia pianificata (e salvo dimostrare eventi straordinari), le conseguenze appaiono molto severe, con il risultato che la valutazione rischi-benefici si presenta molto aleatoria e difficile;
- non si hanno chiare indicazioni sul peso che avrà il sovra reddito dichiarato nelle annualità pianificate, ai fini della determinazione del reddito convenzionale per gli eventuali periodi successivi, con la conseguenza che i contribuenti tenderanno comunque a lasciare fuori fiscalità parte dei propri redditi.

Sarebbe stato preferibile osare di più, stabilendo innanzitutto risparmi maggiori sulla tassazione del sovra reddito ed inoltre affermando espressamente l'irrelevanza dei maggiori valori dichiarati, ai fini della determinazione del reddito pianificato dei periodi successivi al primo.

5. DEFINIZIONE AGEVOLATA

5.1. Commi 510-518: definizione agevolata anni pregressi

Ulteriore beneficio abbinato alla programmazione fiscale è rappresentato dalla facoltà di adeguare (condonare) i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo, relativamente ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004, per i quali le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2005.

Presupposto necessario per accedere all'adeguamento è l'accettazione della programmazione fiscale formulata dall'Agenzia delle Entrate.

I soggetti interessati sono gli stessi previsti per la programmazione fiscale mentre restano esclusi i soggetti:

- per i quali sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e 31 dicembre 2004;
- che non erano in attività in uno dei due periodi d'imposta oggetto dell'adeguamento;
- che hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dell'attività svolta nei periodi d'imposta oggetto di definizione o che hanno presentato per tali periodi d'imposta una dichiarazione dei redditi ed IRAP con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di adeguamento;
- che hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per i periodi d'imposta oggetto dell'adeguamento;
- nei cui confronti sono state constatate, entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione dell'istituto della programmazione fiscale, condotte penalmente rilevanti di cui agli articoli da 2 a 5, 8, 10 e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74.

Infine, la notifica effettuata entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione dell'istituto della programmazione fiscale di processi verbali di constatazione con esito positivo, di avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta oggetto di definizione comporta la totale inapplicabilità dell'adeguamento per l'annualità contestata.

Così come previsto per la programmazione fiscale, anche nel caso dell'adeguamento l'iniziativa spetta all'Amministrazione Finanziaria che dovrà formulare una proposta.

Nella proposta vengono fissati i maggiori ricavi e i maggiori compensi, i quali vengono determinati con gli stessi criteri previsti per la programmazione fiscale. Per ciascun periodo d'imposta, gli importi calcolati a titolo di maggior ricavo o compenso non possono essere inferiori a 3.000 euro per le società di capitali e 1.500 per gli altri soggetti.

L'adeguamento si perfeziona con il versamento, entro il 16 ottobre del primo anno di applicazione dell'istituto della programmazione fiscale, degli importi dovuti che vengono calcolati nelle seguenti misure:

- 28% dei maggiori ricavi o compensi, a titolo d'imposta sostitutiva dei redditi, dell'IRAP per le società di capitali;
- 23% dei maggiori ricavi o compensi, a titolo d'imposta sostitutiva dei redditi, delle addizionali e dell'IRAP, per gli altri soggetti;
- aliquota media, risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e il volume d'affari dichiarati, sui maggiori ricavi o compensi, per tutti i soggetti passivi ai fini IVA.

Nell'ipotesi in cui gli importi da versare siano superiori a 10.000 euro per le società di capitali, e ad 5.000 euro per gli altri soggetti, il 50% dell'eccedenza può essere versato entro il 16 dicembre maggiorato degli interessi legali.

L'omesso versamento degli importi dovuti non determina l'inefficacia della definizione che continua a produrre i suoi effetti, ma comporta l'iscrizione a ruolo delle somme non versate ed inoltre, sarà dovuta una sanzione del 30%, ridotta al 15% in caso di versamento eseguito entro 30 giorni dalla richiesta.

La cartella relativa all'iscrizione a ruolo deve essere notificata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo al termine del versamento. Per completezza, si ricorda che nel caso in specie non risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.

L'adeguamento consente ai contribuenti di chiudere il proprio rapporto con il Fisco, ma non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertate un maggiore reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468,53.

Altre conseguenze dell'istituto sono:

- l'esclusione della rilevanza delle perdite fiscali maturate nei periodi definiti ed il loro riporto a nuovo;
- l'esclusione del riporto a nuovo del credito IVA risultante dalle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta oggetto di definizione, nonché del diritto al rimborso eventualmente richiesto, in relazione alle medesime dichiarazioni.

In sede di commento critico alle nuove disposizioni, si osserva che l'istituto della definizione agevolata non appare destinato ad avere un grande successo tra i contribuenti, per le evidenti ragioni che esso non possiede i tre fondamentali requisiti, che rendono veramente appetibile qualunque tipo di condono:

- la semplicità di adesione;
- la non eccessiva onerosità;
- la definitività della procedura.

6. RIVALUTAZIONI

6.1. Commi 469-472: rivalutazione facoltativa dei beni d'impresa e delle partecipazioni

Sono stati riaperti i termini per la rivalutazione dei beni delle imprese, come disciplinata dall'art.10 della Legge 21 novembre 2000, n.342 e già approfondita con nostre circolari n.3 dell'11 febbraio 2002 e n.3 del 23 gennaio 2004, cui si rimanda per ulteriori approfondimenti.

In beni oggetto di rivalutazione devono essere presenti anche nel bilancio al 31 dicembre 2004 ed essa va eseguita nel bilancio per il quale il termine di approvazione scade dopo il 1° gennaio 2006 .

Possono essere rivalutati sia i beni ammortizzabili, che quelli non ammortizzabili ma la condizione necessaria per la rivalutazione è che essa abbia ad oggetto tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea (es. automezzi, impianti).

Il costo della rivalutazione è pari al 12 per cento per quanto riguarda i beni ammortizzabili e il 6 per cento per i beni non ammortizzabili.

Il versamento deve avvenire entro il termine del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Gli effetti fiscali decorrono dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di rivalutazione.

Pertanto, solo a partire dall'anno 2008 sarà possibile dedurre le quote di ammortamento calcolate sul nuovo valore e determinare la plus/minusvalenza da cessione, tenendo conto del valore rivalutato.

Unica novità rispetto alle norme precedenti è che il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRE/IRES e dell'IRAP nella misura del 7%. Tale imposta va versata in 3 rate annuali, senza interessi, entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi:

- il 10% nel 2006;
- il 45% nel 2007;

- il 45% nel 2008.

L'affrancamento consente di rendere disponibile il saldo attivo di rivalutazione, che diviene immediatamente distribuibile.

6.2. Commi 473-476: rivalutazioni delle aree fabbricabili

Le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa si applicano, in quanto compatibili, anche alle aree fabbricabili non edificate o risultanti tali a seguito della demolizione degli edifici esistenti, qualunque ne sia l'iscrizione nel bilancio (sono rivalutabili pertanto anche quelle iscritte nell'attivo circolante come rimanenze).

Nel caso di aree rivenienti dalla demolizione di edifici esistenti, per poter procedere alla rivalutazione, occorre che tale demolizione sia avvenuta prima del 31.12.2004.

La rivalutazione deve riguardare tutte le aree fabbricabili appartenenti alla stessa categoria omogenea e a tal fine si considerano comprese nella medesima categoria le aree edificabili aventi uguale destinazione urbanistica.

Le aree oggetto di rivalutazione devono risultare iscritte nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2004 o iscritte nel registro dei beni ammortizzabili alla stessa data.

La rivalutazione si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva, nella misura del 19 per cento del maggior valore attribuito, in 3 rate annuali, senza interessi, entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi, aventi le seguenti misure:

- il 40% nel 2006;
- il 35% nel 2007;
- il 25% nel 2008.

Infine affinché la rivalutazione abbia effetto occorre che l'impresa provveda all'utilizzazione edificatoria dell'area nei 5 anni successivi alla rivalutazione.

7. DISTRETTI INDUSTRIALI ED IMPRESE

7.1 Commi 366-371: Distretti produttivi

Con le nuove disposizioni, il Ministro dell'Economia delle Finanze definirà le caratteristiche e le modalità di individuazione dei Distretti Produttivi, cioè libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale, con l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione.

L'adesione da parte di imprese industriali, di servizi, turistiche ed agricole e della pesca è libera. Tali distretti usufruiscono di agevolazioni nell'ambito fiscale, contabile - amministrativo e in quello finanziario.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle società, le stesse qualora appartenenti a distretti, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di distretto, osservando le disposizioni relative alla tassazione di gruppo delle imprese residenti (articoli 117 e seguenti del TUIR).

La determinazione del reddito unitario imponibile, nonché dei tributi, contributi ed altre somme dovute agli enti locali, è operata su base concordataria per almeno un triennio, in unica cifra annuale per il distretto nel suo complesso.

I distretti possono concordare in via preventiva e vincolante con l'Agenzia delle Entrate, per la durata di almeno un triennio, il volume delle imposte dirette di competenza delle imprese appartenenti da versare in ciascun esercizio, avuto riguardo alla natura, tipologia ed entità delle imprese stesse, alla loro attitudine alla contribuzione ed ad altri parametri oggettivi, basati anche su base presuntiva.

In tal caso i parametri oggettivi per la determinazione delle imposte concordate per il distretto vengono determinati dall'Agenzia delle Entrate, previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti.

La ripartizione del carico tributario tra le imprese interessate è rimessa al distretto medesimo.

Non concorrono a formare la base imponibile, in quanto escluse, le somme percepite o versate tra le imprese appartenenti al distretto in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.

Resta fermo da parte delle imprese l'assolvimento degli ordinari obblighi e adempimenti fiscali e l'applicazione delle disposizioni penali tributarie.

Medesimo accordo preventivo e vincolante può essere raggiunto con gli enti locali competenti per il volume dei tributi, contributi ed altre somme da versare dalle imprese appartenenti in ciascun anno del triennio di riferimento.

La determinazione di quanto dovuto è operata tenendo conto della attitudine alla contribuzione delle imprese, con l'obiettivo di stimolare la crescita economica e sociale dei territori interessati.

In caso di osservanza del concordato, i controlli sono eseguiti unicamente a scopo di monitoraggio, prevenzione ed elaborazione dei dati necessari per la determinazione di quanto dovuto in base al concordato;

In merito alla ripartizione del carico tributario agli eventuali controlli si applicano le stesse regole per le imposte dirette.

Al fine di favorire la massima semplificazione ed economicità per le imprese che aderiscono ai distretti, le imprese aderenti possono intrattenere rapporti con le pubbliche amministrazioni e con gli enti pubblici, anche economici, ovvero dare avvio presso gli stessi a procedimenti amministrativi per il tramite del distretto di cui esse fanno parte.

In tal caso, le domande, richieste, istanze ovvero qualunque altro atto idoneo ad avviare ed eseguire il rapporto ovvero il procedimento amministrativo, ivi incluse, relativamente a quest'ultimo, le fasi partecipative del procedimento, qualora espressamente formati dai distretti nell'interesse delle imprese aderenti si intendono senz'altro riferiti, quanto agli effetti, alle medesime imprese.

Qualora il distretto dichiara altresì di avere verificato, nei riguardi delle imprese aderenti, la sussistenza dei presupposti ovvero dei requisiti, anche di legittimazione, necessari, sulla base delle leggi vigenti, per l'avvio del procedimento amministrativo e per la partecipazione allo stesso, nonché per la sua conclusione con atto formale, le pubbliche amministrazioni e gli enti pubblici devono provvedere a quanto di loro competenza senza altro accertamento nei riguardi delle imprese aderenti.

I distretti possono accedere, sulla base di apposita convenzione, alle banche dati formate e detenute dalle pubbliche amministrazioni e dagli enti pubblici.

Al fine di facilitare l'accesso ai contributi erogati a qualunque titolo sulla base di leggi regionali, nazionali o di disposizioni comunitarie, le imprese che aderiscono ai distretti possono presentare le relative istanze ed avviare i relativi procedimenti amministrativi, anche mediante un unico procedimento collettivo, per il tramite dei distretti medesimi che forniscono consulenza ed assistenza alle imprese stesse e che possono, qualora le imprese siano in possesso dei requisiti per l'accesso ai citati contributi, certificarne il diritto.

I distretti possono altresì provvedere, ove necessario, a stipulare apposite convenzioni, anche di tipo collettivo con gli istituti di credito ed intermediari finanziari, volte alla prestazione della garanzia per l'ammontare della quota dei contributi soggetti a rimborso.

Per favorire il finanziamento dei distretti e delle relative imprese saranno individuate con Regolamento del ministro dell'Economia e delle Finanze:

- le semplificazioni, con le relative condizioni, applicabili alle operazioni di cartolarizzazione aventi ad oggetto crediti concessi da una pluralità di banche o intermediari finanziari alle imprese facenti parte del distretto e ceduti ad un'unica società cessionaria;
- le condizioni e le garanzie a favore dei soggetti cedenti i citati crediti in presenza delle quali tutto o parte del ricavato dell'emissione dei titoli possa essere destinato al finanziamento delle iniziative dei distretti e delle imprese dei distretti beneficiarie dei crediti oggetto di cessione;

Al fine di favorire l'accesso al credito e il finanziamento dei distretti e delle imprese che ne fanno parte, con particolare riferimento ai progetti di sviluppo e innovazione, il Ministro dell'Economia e delle Finanze adotterà le misure occorrenti per:

- assicurare il riconoscimento della garanzia prestata dai confidi quale strumento di attenuazione del rischio di credito ai fini del calcolo dei requisiti patrimoniali degli enti creditizi, in vista del recepimento del Nuovo accordo di Basilea;
- favorire il rafforzamento patrimoniale dei confidi e la loro operatività;
- agevolare la costituzione di idonee agenzie esterne di valutazione del merito di credito dei distretti e delle imprese che ne fanno parte, ai fini del calcolo dei requisiti patrimoniali delle banche nell'ambito del metodo standardizzato di calcolo dei requisiti patrimoniali degli enti creditizi, in vista del recepimento del Nuovo accordo di Basilea;
- favorire la costituzione, da parte dei distretti, con apporti di soggetti pubblici e privati, di fondi di investimento in capitale di rischio delle imprese che fanno parte del distretto;

Al fine di accrescere la capacità competitiva delle piccole e medie imprese e dei distretti industriali, attraverso la diffusione di nuove tecnologie e delle relative applicazioni industriali è stata inoltre costituita l'Agenzia per la diffusione delle tecnologie per l'innovazione, la quale:

- promuove l'integrazione fra il sistema della ricerca ed il sistema produttivo attraverso l'individuazione, valorizzazione e diffusione di nuove conoscenze, tecnologie, brevetti ed applicazioni industriali prodotti su scala nazionale ed internazionale;
- stipula convenzioni e contratti con soggetti pubblici e privati che ne condividono le finalità.

Con appositi decreti di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro per la funzione pubblica, saranno stabilite le modalità applicative delle nuove disposizioni.

8. MARCHI E BREVETTI

A far data dal 1° gennaio 2006 è stata disposta:

- l'abrogazione degli artt.9 e 10 della tariffa delle tasse sulle concessioni governative, di cui al decreto del ministro delle Finanze 28.12.1995.

Si tratta dell'abrogazione delle tasse di concessione governativa su brevetti per invenzioni industriali, di brevetti per modelli di utilità e di brevetti per modelli e disegni ornamentali;

- l'aggiunta del comma 352 nella tabella B, relativa agli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, annessa al decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, il comma 27-quater.

Si tratta dell'esenzione dall'imposta di bollo delle istanze, atti e provvedimenti relativi al riconoscimento in Italia di brevetti per invenzioni industriali, brevetti per modelli di utilità e di brevetti per modelli e disegni ornamentali.

9. DISPOSIZIONI VARIE IN MATERIA DI IMPOSTE

9.1. Commi 325-327: ammortamento di beni strumentali per le attività regolate

E' stato inserito nel TUIR il nuovo articolo 102-*bis* che si occupa di fissare particolari criteri, diversi da quelli stabiliti dall'articolo 102, per il calcolo delle quote di ammortamento fiscalmente deducibili, con riferimento ai beni posseduti dalle imprese esercenti determinate attività.

In realtà, la novità in argomento era già contenuta nel decreto legge Dl 203/2005, solo che ivi era prevista l'applicazione delle nuove modalità di determinazione degli ammortamenti, esclusivamente per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione.

Con la finanziaria 2006, invece, la predetta disciplina è stata inserita stabilmente nel TUIR, al fine di estenderne l'applicazione anche agli esercizi successivi.

Le attività interessate dalla nuova disposizione sono elencate al comma 1 del citato articolo 102-*bis*, in particolare sono quelle di:

- distribuzione e trasporto di gas naturale
- distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica.

Il calcolo delle quote di ammortamento ammesse fiscalmente in deduzione è determinato dividendo il costo dei predetti beni per la durata delle rispettive vite utili, così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas e riducendo poi il risultato del 20 per cento.

Limitatamente ai soggetti esercenti l'attività di trasporto e distribuzione di gas naturale si stabilisce che, per i fabbricati iscritti in bilancio entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, la vita utile si assume pari a 50 anni.

In tale ipotesi, pertanto, la durata della vita utile è stabilita convenzionalmente, senza dover fare riferimento alle tabelle determinate dall'Autorità di settore.

E' utile precisare che non tutti i beni posseduti dalle imprese operanti nei settori di cui sopra sono oggetto della presente disciplina ma esclusivamente ai beni classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas.

Per l'avvio della procedura di ammortamento ed il calcolo della relativa durata, occorre tenere presente l'esercizio di prima entrata in funzione del bene, anche se avvenuta presso precedenti utilizzatori.

Ulteriore limitazione riguarda l'impossibilità di effettuare ammortamenti anticipati o accelerati.

Per i costi incrementativi capitalizzati successivamente all'entrata in funzione dei beni le quote di ammortamento sono determinate in base alla vita utile residua dei beni.

Una disciplina particolare è stata prevista, infine, con riferimento ai beni concessi in *leasing* alle imprese operanti nei settori oggetto della presente disciplina.

L'impresa utilizzatrice deduce le quote di ammortamento in luogo dei canoni di locazione, a prescindere dai criteri di contabilizzazione adottati.

Specularmente, l'impresa concedente non potrà dedurre le quote di ammortamento dei predetti beni; mentre alla formazione del reddito imponibile della stessa concorreranno esclusivamente i proventi finanziari impliciti nei canoni di *leasing*, determinati in ciascun esercizio nella misura risultante dal piano di ammortamento finanziario.

9.2. Comma 131: plusvalenza e minusvalenza da cessione di partecipazione

Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate in seguito alla cessione di partecipazioni effettuate anche successivamente al periodo di imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004, il costo fiscalmente rilevante delle relative partecipazioni è assunto, al netto delle svalutazioni dedotte a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002. Si precisa che, correggendo una irrazionalità del legislatore, tale disposizione è stata di recente modificata con l'art.6 del Decreto Legge 10 gennaio 2006 n.2, che ha incluso nel calcolo della plus/minusvalenza anche le svalutazioni dedotte prima del 31.12.2002.

9.3. Comma 374: iscrizione contestuale Camera di Commercio e agli enti previdenziali

A decorrere dal 1° gennaio 2006 le domande di iscrizione e annotazione nel registro delle imprese e nel REA presentate alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura dalle imprese artigiane hanno effetto, sussistendo i presupposti di legge, anche ai fini dell'iscrizione agli enti previdenziali e del pagamento dei contributi agli stessi dovuti.

Le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, attraverso il loro sistema informatico, dovranno trasmettere agli enti previdenziali le risultanze delle nuove iscrizioni, nonché le cancellazioni e le variazioni relative ai soggetti tenuti all'obbligo contributivo.

Entro trenta giorni dalla data della trasmissione, gli enti previdenziali notificheranno agli interessati l'avvenuta iscrizione e richiederanno il pagamento dei contributi dovuti ed ogni altra notizia o comunicazione.

Ne consegue che sempre a decorrere dal 1° gennaio 2006 i soggetti interessati dalle disposizioni del presente articolo, comunque obbligati al pagamento dei contributi, sono esonerati dall'obbligo di presentare apposita richiesta di iscrizione agli enti previdenziali.

9.4. Comma 466: addizionale alle imposte sul reddito per talune attività

E' istituita una addizionale alle imposte sul reddito dovuta dai soggetti titolari di reddito di impresa e dagli esercenti arti e professioni, nonché alle società di persone e assimilati nella misura del 25 per cento.

Per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge è dovuto un acconto pari al 120 per cento dell'addizionale che si sarebbe determinata applicando tale disposizione nel periodo di imposta precedente

L'addizionale è indeducibile ai fini delle imposte sul reddito, si applica alla quota del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi o dei compensi derivanti dalla produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, rispetto all'ammontare totale dei ricavi o compensi.

Al fine della determinazione della predetta quota di reddito, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente alle predette attività e ad altre attività, sono deducibili in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi, degli altri proventi, o dei compensi derivanti da tali attività e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi o compensi.

Ai fini del presente comma, per materiale pornografico e di incitamento alla violenza si intendono i giornali quotidiani e periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, cinematografica, visiva, sonora, audiovisiva, multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, nonché ogni altro bene avente carattere pornografico o suscettibile di incitamento alla violenza, ed ogni opera letteraria accompagnata da immagini pornografiche, come determinati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro per i beni e le attività culturali, sentito il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Per la dichiarazione, gli acconti, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, il contenzioso, le sanzioni, si applicano le disposizioni previste per le imposte sul reddito.

9.5. Comma 521: ammortamento del valore dell'avviamento

Il Decreto Legge n.203 del 30 settembre 2005, convertito dalla Legge n.248 del 2 dicembre 2005, ha stabilito che la deduzione fiscale dell'avviamento prevista dall'art.103 comma 3 del Tuir è fissata in misura non superiore ad un ventesimo.

Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in periodi di imposta precedenti.

Il presente comma modifica nuovamente le modalità di deduzione fiscale dell'avviamento e, a far data dal 2 dicembre 2005, le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del suo costo.

9.6. Comma 137: limite rimborso imposte

A decorrere dal 1° gennaio 2006, in sede di dichiarazione dei redditi e riferito alla singola imposta o addizionale, non si esegue il versamento del debito o il rimborso del credito d'imposta se l'importo risultante della dichiarazione non supera il limite di 12 euro.

La disposizione si applica anche alle dichiarazioni eseguite con il modello 730.

Si resta a disposizione per ogni eventuale ulteriore chiarimento

Napoli, 2 febbraio 2006

Dr. Maurizio Moccaldi Ruggiero