

Circolare n. 11/2006

La Manovra d'estate 4: redditi diversi e nuovi adempimenti

Premessa

Con la presente circolare termina l'analisi delle principali novità in materia di imposte sui redditi e di altre imposte indirette introdotte dal Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 153 (Decreto) e convertito, con modifiche, dalla legge 248 dell'11 agosto 2006, pubblicata in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 186, concernente "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione pubblica"

In questa sede verranno analizzate le disposizioni relative a:

1. redditi di impresa;
2. redditi di lavoro autonomo;
3. novità in materia di accertamenti;
4. nuovi adempimenti;
5. acconti Ires ed Irap.

1. Redditi di impresa

1.1 Retrodatazione degli effetti fiscali delle fusioni e delle scissioni – art. 35, commi 17 e 18

L'art. 172, comma 7 del DPR 917/1986 che disciplina il trattamento fiscale delle perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa l'incorporante, prevede che le stesse possano essere portate in diminuzione dal reddito della società risultante dalla fusione:

- per la parte che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto che risulta dall'ultimo bilancio ovvero se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza prendere in considerazione i conferimenti ed i versamenti fatti nei 24 mesi antecedenti alla data cui si riferisce la situazione patrimoniale
- qualora dal conto economico, della società le cui perdite sono riportabili in perdita, relativo all'esercizio precedente a quello in cui è stata deliberata la fusione, l'ammontare dei ricavi e dei costi per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, risulti superiore al 40% rispetto a quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi precedenti.

Il comma 9 del citato articolo prevede che l'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.

Pertanto prima dell'emanazione del decreto, retrodatando gli effetti fiscali della fusione si poteva evitare l'osservanza del limite del patrimonio netto nel riporto delle perdite pregresse dei soggetti partecipanti alla fusione, con la conseguenza che il soggetto risultante dalla fusione poteva dedurre dal proprio reddito tutti i componenti negativi di reddito che l'incorporata aveva maturato dalla data di retrodatazione degli effetti della fusione alla data della fusione.

Il comma 17 dell'articolo 35 del Decreto ha aggiunto un ulteriore periodo al comma 7, art. 172, DPR 917/86, prevedendo che le limitazioni sopraindicate si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo alle società partecipanti alla fusione in relazione al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente all'efficacia giuridica della fusione.

Il decreto si applica a tutte le operazioni di fusione e scissione deliberate dalle assemblee delle società coinvolte successivamente al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore), mentre, per le operazioni già deliberate prima fino al 3 luglio 2006 restano soggette al giudizio di legittimità dell'amministrazione finanziaria¹.

1.2. Regime di esclusione dal reddito degli utili provenienti dai paesi a fiscalità privilegiata – art. 36, commi 3, 4 e 4-bis;

I commi 3 e 4 dell'articolo 36 del Decreto hanno ristabilito, relativamente alla disciplina fiscale degli utili provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata, le disposizioni vigenti prima dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo n.247 del 18 novembre 2005 (Correttivo Ires).

Si ricorda che il comma 4 dell'articolo 47 del TUIR, a seguito della Riforma Ires, aveva disposto che gli utili provenienti da società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato, percepiti da persone fisiche al di fuori di dell'esercizio di impresa con riferimento a partecipazioni qualificate, in deroga a quanto disposto dal primo comma², concorressero integralmente alla formazione del reddito imponibile,

¹ Art. 37-bis, DPR 600/73: 1) Sono in opponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2) L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento in opponibile all'amministrazione. 3) Le disposizioni di cui al comma 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e versamenti ai soci di somme prelevate dal patrimonio netto diverse dagli utili, cessioni di crediti, ecc.

² Gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare.

salvo nel caso in cui gli stessi non fossero già stati imputati al socio per trasparenza ai sensi dell'articolo 167 e 168 del TUIR o, se ivi residenti, sia avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5 dello stesso art. 167.

Il comma 2, lettera b), dell'articolo 2 del Correttivo Ires ha limitato l'applicazione di tale disposizione esclusivamente agli utili derivanti direttamente dalle società partecipate che avevano beneficiato di regimi fiscali privilegiati.

Di riflesso erano esclusi dalla tassazione integrale gli utili provenienti da società che avevano beneficiato di regimi fiscali privilegiati, ma che avevano distribuito tali utili per il tramite società intermediarie residenti in paesi a fiscalità ordinaria e pertanto, utilizzando una propria società come anello di congiunzione, gli utili conseguiti concorrevano alla formazione del reddito imponibile della persona fisica nella misura del 40 per cento.

Il comma 3 dell'articolo 36 del Decreto in questione, ha ripristinato l'originaria formulazione delle disposizioni in vigore prima dell'introduzione della riforma Ires, pertanto la tassazione integrale non riguarderà solo gli utili e i proventi distribuiti direttamente dai soggetti residenti nei paesi a regime fiscale privilegiato, ma anche da quelli che percepiti in Italia per tramite di società intermedie.

Tale disposizione era efficace solo per le persone fisiche, restandone esclusi i redditi percepiti dai soggetti IRES.

In sede di conversione del Decreto, con la legge n. 248 del 4 agosto 2006, il legislatore, introducendo il comma 4-bis nell'articolo 36 del Decreto, ha disposto che anche i soggetti Ires, che percepiscono utili provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata debbano far concorrere tali proventi integralmente alla formazione del reddito e non solo nella misura del 5 per cento.

Alla luce di tale modifica per i dividendi percepiti nel periodo di imposta 2006 devono essere rideterminati gli acconti Ires ed Irap se tali utili sono stati imputati nella misura del 40 per cento, se percepiti da persone fisiche o del 95 per cento se percepiti da società.

1.3. Riporto perdite nella trasparenza fiscale – art. 36, commi da 9 a 11;

I commi da 9 a 11 del Decreto, in riferimento alle perdite fiscali, hanno apportato modifiche agli articoli 115 e 116 del TUIR, concernenti rispettivamente la trasparenza tra società e la trasparenza delle società a responsabilità limitata.

Prima delle modifiche introdotte dal Decreto, le perdite pregresse dei soci potevano essere utilizzate dagli stessi, sia per compensare i propri redditi, che quelli imputati dalla società partecipata, diversamente dal consolidato fiscale, dove le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo potevano essere utilizzate soltanto per compensare i redditi prodotti dalla stessa società cui si riferiscono.

Il Decreto ha equiparato il trattamento delle perdite pregresse nel consolidato e nella trasparenza.

Pertanto anche nel regime di trasparenza è stata negata la possibilità, per i soci, di compensare le perdite realizzate nei periodi di imposta antecedenti l'opzione con i redditi imputati ad essi dalla società partecipata trasparente.

Il Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha disposto che tale disposizione decorre dai redditi delle società partecipate relativi ai periodi di imposta che iniziano dopo il 4 luglio 2006 mentre per i redditi sorti in precedenza trova applicazione la norma antielusiva di cui all'art.37-bs del DPR 600/1973.

1.4. Disposizione in materia di riporto illimitato delle perdite – art. 36, commi da 12 a 14;

Il primo comma dell'articolo 84 del TUIR dispone che, a far data dal periodo di imposta 1997, le perdite di un periodo di imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibili di ciascuno di essi.

Il secondo comma prevede un'eccezione a tale disposizione rappresentata dalla possibilità di computare in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, senza limite di tempo, le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta.

Tale disposizione introdotta per favorire le nuove imprese nella fase di avvio dell'attività è stata utilizzata in modo distorsivo permettendo la costituzione di nuove società mediante scissione e conferimento e quindi trasformare perdite di riporto temporale limitato in perdite riportabili senza limite di tempo.

Il comma 12 dell'articolo 36 del Decreto modificando l'articolo 84 del TUIR ha fissato una duplice condizione per il riporto illimitato delle perdite:

1. i primi tre periodi d'imposta, in relazione ai quali è consentito il riporto illimitato delle perdite realizzate devono decorrere dalla data di costituzione della società;
2. l'attività produttiva delle società cui si riferiscono le perdite deve avere i requisiti della novità.

Tali requisiti devono essere verificati, anche con riferimento alle perdite illimitatamente riportabili relativi a periodi d'imposta precedenti, che non siano state ancora utilizzate alla data di entrata in vigore del decreto.

Pertanto, per effetto di tale modifica il soggetto che acquisisce un'attività già avviata non beneficia del diritto al riporto illimitato delle perdite conseguite nei suoi primi tre periodi di imposta, ma deve sottostare al limite ordinario del riporto delle perdite nel quinquennio.

Il Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha disposto che tale disposizione si applica a partire dalle perdite maturate dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, mentre per quelle sorte in precedenza trova applicazione la norma antelusiva di cui all'art.37-bs del DPR 600/1973.

In relazione alla valutazione soggettiva del titolare delle perdite si rammenta che il comma 3 dell'art.84 del TUIR non consentiva il riporto delle perdite pregresse in presenza delle seguenti condizioni:

1. trasferimento a terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie della società che riporta le perdite;
2. modifica dell'attività principale in fatto esercitata nei periodi in cui le perdite sono state realizzate.

La lettera a) dello stesso comma escludeva da tale limite le società appartenenti ad un gruppo con il rischio di operazioni elusive nell'ambito di un gruppo.

Il comma 12, lettera b) dell'articolo 36 del Decreto ha abrogato tale disposizione.

1.5. Modifiche al regime di trasparenza delle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria – art. 36, commi 16 e 17;

Il comma 16 dell'articolo 36 del Decreto ha:

- soppresso il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 116 del Tuir, che prevedeva l'impossibilità di esercitare l'opzione per il regime della trasparenza delle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, nel caso di possesso o di acquisto da parte della società partecipata di una partecipazione qualificabile per il regime di parziale esenzione previsto dall'articolo 87 dello stesso TUIR;
- aggiunto al comma 2 dell'art.116 del TUIR la disposizione secondo cui le plusvalenze di cui all'articolo 87 e gli utili di cui all'art.89, comma 2 e 3 concorrono a formare il reddito imponibile della persona fisica nella misura del 40 per cento, se si tratta di partecipazione qualificata ovvero è asseggato a ritenuta a titolo di imposta in misura del 12,50 per cento, se si tratta di partecipazione non qualificata.

1.6. Trattamento fiscale dell'acquisto di veicoli a motore e delle relative spese

Il comma 11 dell'articolo 35 del Decreto ha stabilito che, con apposito provvedimento, l'Agenzia delle Entrate, sentito il Dipartimento dei trasporti terrestri del competente Ministero, individuerà i veicoli che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo anche ai fini del trasporto privato di persone.

La disposizione mira ad evitare che automobili di lusso a uso personale possano essere immatricolate come autocarri da lavoro.

L'intervento del legislatore è sembrato opportuno, in quanto in assenza una specifica individuazione del concetto di "uso promiscuo" e del "concetto di inerenza" si sono determinate situazioni che hanno dato vita ad evasione di imposta.

Si ricorda che il comma 1 dell'articolo 17 della Legge 27 novembre 1997, n.449 ha inserito nell'articolo 121-bis del TUIR specifiche disposizioni, fino a tale data contenuta in diversi articoli, concernente i limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese arti e professioni.

Tali disposizioni, traslate nell'articolo 164 del Tuir con la riforma Ires, non individuano precisamente la tipologia di mezzi di trasporto interessati ma fanno espresso rinvio alle norme previste dal D.Lgs. 30 aprile 1992, n.285 (codice delle strada) e pertanto si considerano:

1. le autovetture di cui all'art.54 comma 1, lettera a)³ – Codice della strada;
2. le autovetture di cui all'art.54 comma 1, lettera m)⁴ – Codice della strada;
3. ciclomotori di cui all'articolo 52⁵ - Codice della strada;
4. motocicli di cui all'art.53, comma 1, lettera a)⁶ – Codice della strada;
5. aeromobili da turismo, navi ed imbarcazioni da diporto.

In riferimento alla deducibilità fiscale delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai sopracitati mezzi di trasporto, il primo comma dell'articolo 164 TUIR dispone che sono deducibili per l'intero ammontare se utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni e nella misura del 50 per cento negli altri casi.

L'art.164 TUIR non richiama l'articolo 54 comma 1, lettera c) del codice della strada, che individua gli autoveicoli per trasporto promiscuo ossia quei veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente.

Pertanto in assenza di tale richiamo si dovrebbe applicare quanto previsto per le auto aziendali.

La circolare 48 del 10 febbraio 1998, con l'intento di dare chiarezza alla normativa, ha precisato che ai fini della immatricolazione non è richiesta la sussistenza di particolari requisiti tecnici che differenziano la autovetture di cui all'art.54 comma 1, lettera a) da quelli ad uso promiscuo di cui all'art.54 comma 1, lettera c) ma è necessario che il veicolo venga effettivamente impiegato per lo svolgimento dell'attività da verificarsi di volta in volta e bisogna rifarsi ad un criterio oggettivo rappresentato dalla superficie dell'abitacolo dell'autoveicolo individuata nella dotazione di pianale di carico esterno all'abitacolo quando questo sia riservato, almeno per la metà della sua superficie, in modo permanente, al trasporto di cose.

³ a) autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;

⁴ m) autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente;

⁵ a) motore di cilindrata non superiore a 50 cc, se termico;

⁶ a) motocicli: veicoli a due ruote destinati al trasporto di persone, in numero non superiore a due compreso il conducente;

Con il passar degli anni, considerata la possibilità di immatricolare autovetture senza una sottoposizione di prova e verifica, si è assistito ad una crescente immatricolazione di autovetture come autocarri che consentiva di dedurre interamente il costo e l'Iva.

1.7 Ammortamento dei beni materiali – Art 102 TUIR: articolo 36, commi 5, 6, 6-bis e 6-ter

Il comma 5 del Decreto, modificando l'art.102 del TUIR ha escluso per i beni citati ai punti da 1 a 5 del precedente paragrafo (1.6) la possibilità di dedurre quote di ammortamento anticipato, se non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Il comma 6 del Decreto ha disposto che la disposizione trova applicazione a far data dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del decreto (4 luglio 2006) e si applica anche ai beni acquistati prima dell'entrata in vigore dello stesso.

Con riferimento alla deducibilità dei canoni di leasing riferibili ai beni in oggetto, l'articolo 36 comma 6 bis del Decreto inserendo una nuova disposizione nel comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, subordina la deduzione fiscale alla condizione che il relativo contratto di leasing non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988 (4 anni) al costo del bene e non alla metà del periodo di ammortamento come secondo la normativa previgente. Tale disposizione come espressamente previsto dal comma 6 ter del Decreto trova applicazione per i canoni di locazione stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto (12 agosto 2006).

1.8 Indeducibilità ammortamento terreni: Art 36 commi 7 e 8

I commi 7 e 8 del Decreto hanno introdotto una norma la quale prevede che, nei casi in cui il fabbricato strumentale per l'esercizio dell'attività d'impresa insiste su un terreno sottostante, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione delle aree che ne costituiscono pertinenza.

Al fine di superare la difficoltà oggettiva di separare il costo del fabbricato da quello dell'area è stato individuato un criterio forfetario secondo cui il valore delle aree deve scaturire da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e non deve essere comunque inferiore al 20 per cento e per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo.

Tale disposizione si applica anche alle quote di ammortamento relativi a fabbricati costruiti o acquistati prima dell'entrata in vigore del Decreto (4 luglio 2006).

Il Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha esteso l'applicazione di tale disposizione anche ai fabbricati strumentali acquistati in locazione finanziaria.

In fase di conversione in legge del citato decreto 262/2006, avvenuta in data 23 novembre 2006 e in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, è stato eliminato l'obbligo della redazione della perizia per lo scorporo del valore delle aree dal costo dei fabbricati.

Pertanto, a seguito di tale modifica, il costo da attribuire alle aree 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.

1.9 Minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci – Art.101 TUIR -: Articolo 36, commi 18 e 19

L'articolo 18 del decreto ha stabilito che le minusvalenze patrimoniali derivanti dalla destinazione di beni ai soci o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa sono indeducibili

1.10 Ammortamento dei beni immateriali - Articolo 37, commi 45 e 46

La lettera a), comma 45 dell'articolo 37 del decreto, modificando l'art.103, comma 1 del TUIR , ha disposto che la quota deducibile degli ammortamenti dei diritti di utilizzazione delle opere di ingegno, dei brevetti industriali, dei processi e dei Know how è incrementato da un terzo al 50 per cento.

Tali variazioni incidono anche sulle deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, comma 4, lettera b) del TUIR in quanto le spese di ricerca e sviluppo tra quelle per le quali è consentito l'utilizzo del meccanismo da evidenziare nel quadro EC.

La lettera b) della stesso comma ha stabilito che il limite massimo della quota di ammortamento deducibile del costo dei marchi di impresa è ridotto da un decimo ad un diciottesimo.

Tale disposizione ha l'obiettivo di uniformare i criteri che disciplinano l'ammortamento dei marchi a quelli già previsti per l'avviamento dal comma 521 dell'articolo 1 Legge 23 dicembre 2005 n.266.

Le nuove quote di ammortamento si applicano a partire dal periodo di imposta 2006 e si applicano anche ai costi sostenuti nel corso dei periodi precedenti per quanto riguarda le opere di ingegno e .nei cinque anni precedenti per quanto riguarda i marchi.

1.11 Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale - Articolo 36, commi 20 e 21

E' stato abrogato il comma 3 dell'articolo 93 del TUIR che consentiva alle imprese di ridurre, per rischio contrattuale, il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in misura non superiore al 2 per cento ovvero in misura non superiore al 4 per cento se le opere, forniture e servizi sono eseguiti all'estero.

2. Redditi di lavoro autonomo

2.1. Obblighi contabili esercenti arti e professioni - Articolo 35, commi 12 e 12-bis

Per effetto delle modifiche introdotte dal comma 12 dell'articolo 35 del Decreto, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'articolo 53, commi primo e secondo del TUIR e alle associazioni fra artisti e professionisti di cui all'articolo 5, lettera c) del TUIR è fatto obbligo di:

- o tenere uno o più conti correnti bancari o postali che devono essere utilizzati per il pagamento delle spese sostenute e per far confluire i compensi riscossi nell'esercizio della funzione professionale;
- o riscuotere i compensi solo mediante strumenti finanziari tracciabili (assegni non trasferibili, bonifici, altre modalità di pagamento bancario o postale e sistemi di pagamento elettronico).

Fanno eccezione la riscossione in contanti per somme inferiori ad euro 100,00 anche se a far data dalla legge di conversione del decreto e fino al 30 giugno 2007 il limite per la riscossione in contanti è elevato ad euro 1.000,00 e per il periodo compreso tra il 1° luglio 2007 e il 30 giugno 2008 è elevato ad euro 500,00.

I conti correnti bancari o postali non sono da considerarsi esclusivamente dedicati all'attività professionale ma possono essere utilizzati per operazioni e prelievi che per l'entità dell'importo possono essere ricondotte nella gestione personale e familiare.

Tali modifiche hanno lo scopo di consentire all'Amministrazione finanziaria di monitorare gli incassi dei professionisti per verificare attraverso il canale bancario la corrispondenza degli stessi con quelli che risultano dalle relative dichiarazioni.

Si rende noto che un emendamento alla Legge Finanziaria 2007, presentato ed approvato dalla Camera, prevede che i pagamenti superiori ai 100 euro dovranno essere realizzati obbligatoriamente tramite carta di credito, bancomat o assegno, al fine di favorire la tracciabilità delle somme.

Nello specifico, la nuova modalità di pagamento sarà applicata fino al 30 giugno 2008 per somme superiori ai 1000 euro, dal primo luglio al 30 giugno del 2009 per importi superiori a 500 euro, per poi scendere alla soglia dei 100 dal primo luglio 2009.

2.2 Esclusione della no tax area per i soggetti non residenti - Articolo 36, comma 22

Il comma 22 dell'articolo 36 del Decreto ha disposto che la deduzione per assicurare la progressività dell'imposta di cui all'articolo 11 del TUIR (no tax area) non deve essere applicata ai soggetti non residenti.

Nel caso dei soggetti non residenti, la quota di reddito percepita in Italia rappresenta una parte del proprio reddito complessivo che viene assoggettato a tassazione nel paese di residenza estera pertanto il legislatore

ha ritenuto opportuno escludere l'applicazione della no tax area in considerazione del fatto che sarà lo Stato estero a riconoscere eventuali benefici, conoscendo tutti i redditi del contribuente, ovunque prodotti. Il Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha disposto che tale disposizione si applica a partire dal 1° gennaio 2007.

2.3 Incentivazione per l'esodo dei dipendenti - Articolo 36, comma 23

L'articolo 36, comma 23 del Decreto ha abrogato il comma 4-bis dell'articolo 19 del TUIR il quale prevedeva che, in relazione alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori dipendenti che avessero superato l'età di 50 anni se donne e di 55 se uomini, l'imposta è determinata mediante l'applicazione dell'aliquota prevista per la tassazione del trattamento di fine rapporto, ridotta alla metà.

Tale disposizione è stata introdotta per eliminare profili di incompatibilità con la normativa comunitaria la quale dispone che siano garantite agli uomini e alle donne le stesse condizioni, senza discriminazioni fondate sul sesso.

Pertanto gli incentivi all'esodo saranno tassati con la stessa aliquota determinata per la tassazione del TFR, ai sensi dell'articolo 19, commi 1 e 1 bis del TUIR tali somme saranno imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge.

In sede di conversione in legge del provvedimento, è stato precisato che la disciplina previgente continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima del 4.7.2006 ovvero anche successivamente al 4.7.2006, purché in attuazione di accordi o atti che abbiano data certa anteriore a tale data.

2.4 Ritenuta a titolo di acconto per i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, di non fare o permettere – Art.36, comma 24

La disposizione contenuta nel comma 24 dell'articolo 36 del Decreto ha l'intento di rendere applicabile la ritenuta d'acconto, prevista dall'art.25 del DPR 29 settembre 1973, n.600, anche ai compensi che costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art.67, comma 1, lettera l) del TUIR, derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

Tale disposizione uniforma la modalità di tassazione dei redditi in questione a quelle previste per altri tipi di reddito, come ad esempio quelli di lavoro autonomo occasionale, dove il versamento della ritenuta scatta al momento del pagamento consentendo al Fisco di incassare la ritenuta in corso di anno e non in sede di dichiarazione, come avveniva con il sistema previgente per i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

2.5 Regime delle stock option - Articolo 36, comma 25, 25-bis e 26

Si ricorda che il regime fiscale riservato alle offerte di opzioni per l'acquisto di azioni da parte di dipendenti era disciplinato dalla lettera g-bis) dell'articolo 51, comma 2 del TUIR con cui veniva sancita l'esclusione da imposizione della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente o amministratore a condizione che:

- il prezzo pagato dal dipendente fosse almeno pari al valore delle azioni stesse al momento dell'offerta (che è un momento diverso rispetto alla consegna);
- le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentino una percentuale di diritto di voto esercitabile in assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale non superiore al 10%.

Il legislatore in sede di conversione ha introdotto nuove condizioni, per poter usufruire delle disposizione:

- il dipendente non deve cedere le azioni ricevute nei cinque anni successivi alla data dell'assegnazione;
- nello stesso periodo quinquennale, sulle medesime azioni non devono essere costituite garanzie in qualsiasi forma (es. pegno, disposizioni di mandato a vendere, ecc.);
- il valore delle azioni assegnate non deve superare l'importo della retribuzione lorda annua relativa al periodo d'imposta precedente a quello dell'assegnazione (vale a dire, la retribuzione annua calcolata al lordo di imposte, contributi e deduzioni, quale risulta dal CUD).

Le nuove regole di tassazione valgono per tutti i piani di stock option, inclusi quelli deliberati anteriormente al 4 luglio 2006.

Il Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha introdotto ulteriori condizioni per beneficiare del regime agevolativi:

- l'opzione deve essere esercitata non prima di tre anni dall'attribuzione del diritto;
- alla data in cui l'opzione è esercitabile la società risulta quotata nei mercati regolamentati;
- il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento in titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni, con riferimento ai soli nuovi piani di stock option deliberati a decorrere dal 5 luglio 2006, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia.

2.6. Perdite di lavoro autonomo e di imprese minori - Articolo 36, comma 27 e 28

E' stato previsto che i soggetti che realizzano redditi di lavoro autonomo e per le imprese minori di cui all'art 66 del TUIR, così come già avviene per i soggetti in contabilità ordinaria, possono dedurre le perdite esclusivamente dai redditi della stessa specie e possono essere scomutate anche nei successivi periodi di imposta ma non oltre il quinto.

Le perdite conseguite dalle società di persone e delle associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR sono imputate direttamente ai soci che potranno dedurle nell'esercizio in cui si sono generate e nei successivi periodi di imposta ma non oltre il quinto.

2.7 Reddito di lavoro autonomo – plusvalenza e minusvalenza - cessione clientela – spese sostenute dal committente - Articolo 36, comma 29

Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 36 comma 29, lettera a) n.1) del Decreto all'art.54 del TUIR vengono estese anche ai professionisti alcune regole proprie del reddito d'impresa.

In particolare, in merito alle plusvalenze e le minusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, esse concorrono alla formazione del reddito del professionista le, di antiquariato o da collezione, se:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni;
- i beni sono destinati al consumo personale o familiare del professionista.

La plusvalenza o la minusvalenza risulta dalla differenza (positiva o negativa) tra il corrispettivo o l'indennità percepita e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

In merito alla cessione della clientela, con impegno da parte del cedente a favorire la prosecuzione del rapporto tra i propri clienti con l'acquirente, o di marchi o di elementi immateriali, lo stesso articolo 36 del Decreto ha disposto che i corrispettivi percepiti per la cessione della clientela concorrono a formare il reddito del professionista.

Se i compensi sono percepiti in un'unica soluzione, questi possono essere assoggettati a tassazione separata, di cui alla lettera g-bis dell'art. 17 comma 1, del TUIR.

Il comma 29, lettera a) n.2 del Decreto, modificando il comma 5 dell'art.54 del TUIR ha previsto l'integrale deducibilità (senza limite del 2%) dal reddito di lavoro autonomo delle spese relative a prestazioni alberghiere o somministrazione di alimenti e bevande, se sono sostenute dal committente per conto del professionista e riaddebitate dal professionista in fattura.

Alla luce della nuova disciplina bisogna adottare la seguente procedura:

- il soggetto che presta il servizio alberghiero o di ristorazione emette fattura al committente con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia allo stesso copia della relativa documentazione fiscale.

In questo momento, l'onere non è ancora deducibile per l'impresa committente, ma lo sarà nel momento in cui questa, ricevuta la parcella dal professionista, imputando a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Il professionista emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente e considera il costo integralmente deducibile.

3. Novità in materia di accertamenti

3.1 Accertamento in base agli studi di settore - Articolo 37, commi 2 e 3

- I commi 2 e 3 dell'articolo 37 del Decreto hanno disposto che l'Amministrazione finanziaria può procedere all'applicazione dell'accertamento basato sugli studi di settore nei confronti di contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo a prescindere dal regime di contabilità adottato;
- i contribuenti interessati saranno sottoposti ad accertamento già quando non risultano congrui per una sola annualità rispetto agli studi di settore⁷.

3.2 Notifica delle cartelle di pagamento conseguenti ai condoni - Articolo 37, comma 44

È stato fissato al 31 dicembre 2008 il termine entro cui l'Amministrazione finanziaria può notificare le cartelle di pagamento nei confronti dei contribuenti che, essendosi avvalsi degli istituti definitivi di cui all'art. 7, 8, 9, 14, 15 e 16 non hanno effettuato in tutto o in parte i pagamenti rateali previsti alle scadenze.

3.3 Comunicazioni e poteri all'anagrafe tributaria – Art. 37 commi 4, 7 e 32

Il comma 4 dell'articolo 37 ha rafforzato la possibilità di effettuare indagini economico finanziarie da parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza con la previsione che gli operatori finanziari quali banche poste intermediari finanziari, imprese di investimento, società di gestione e ogni

⁷ La previgente disposizione disponeva che si procedesse ad accertamento in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi considerati, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risultava superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi di imposta;

altro operatore finanziario devono comunicare periodicamente l'elenco dei soggetti con i quali intrattengono rapporti.

Il comma 7 dispone che la stessa anagrafe tributaria può inviare con procedure automatizzate questionari per l'acquisizione di informazioni utili all'attività di controllo se non risultano dalle dichiarazioni annuali o da altri flussi formativi.

Il comma 32 dell'articolo 37 del decreto al fine rafforzare i poteri degli uffici delle imposte ha disposto che gli stessi possono inviare:

- ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati;

richiedere ai titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti dei loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo.

3.4 Termini di decadenza dell'accertamento - Articolo 37, commi da 24 a 26

Sono stati raddoppiati i termini per l'attività di accertamento previsti per l'imposta sui redditi dall'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973 n.600 per l'imposta sul valore aggiunto dall'articolo 57 del DPR 26 ottobre 1972, n.633, quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74.

Pertanto in tale ipotesi l'Amministrazione finanziaria potrà notificare gli avvisi di accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e fino al decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'Iva.

4. Nuovi adempimenti

4.1 Modifica dei termini e delle modalità di trasmissione delle dichiarazioni e dei termini di versamento - Articolo 37, commi da 10 a 14 e da 53 e 55

Sono state modificate i termini e le modalità di trasmissione delle dichiarazioni, nonché i termini di versamento delle imposte, che avranno effetto dal 1° gennaio 2007 e che per semplicità sono riportate nella seguenti tabelle:

Modalità di trasmissione delle dichiarazioni

	Termine precedente	Nuovo termine
Presentazione della dichiarazione	In forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.: - tra il 1 maggio ed il 31 luglio ed in via telematica: - entro il 31 ottobre.	In forma cartacea, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a.: - tra il 1 maggio ed il 30 giugno ed in via telematica: - entro il 31 luglio.
Presentazione della dichiarazione Soggetti IRES	In forma cartacea entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione, in funzione della modalità di presentazione utilizzata, in via telematica entro l'ultimo giorno del decimo mese	in via telematica, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta o dell'evento straordinario in caso di fallimento, trasformazione, fusione e scissione
Dichiarazioni e certificazioni dei sostituti d'imposta	Modello 770 Semplificato 30 settembre Modello 770 Ordinario 31 ottobre (con possibilità di inserimento nella dichiarazione unificata) Consegna CUD e altre certificazioni 15 marzo	Modello 770 Semplificato 31 marzo Modello 770 Ordinario 31 marzo (presentazione solo in via autonoma per entrambe i modelli) Consegna CUD e altre certificazioni 28 febbraio
Trasmissione telematica delle dichiarazioni all'Agenzia delle Entrate per le banche e la Poste italiane S.p.a.	Entro il termine di 5 mesi decorrente dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni tardive dalla data dell'effettiva presentazione	Entro il termine di 4 mesi decorrente dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni tardive dalla data dell'effettiva presentazione
Trasmissione in via telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati fiscali e contributivi dei sostituti d'imposta	Entro il 30 settembre	Entro il 31 marzo
Presentazione in via telematica della dichiarazione dei sostituti di imposta	Entro il 31 ottobre di ciascun anno	Entro il 31 marzo di ciascun anno
Consegna da parte dei sostituti d'imposta delle certificazioni CUD, e le altre certificazioni quali quelle di lavoro autonomo provvigioni e redditi diversi ovvero degli utili e dei proventi equiparati	Entro il 15 marzo	Entro il 28 febbraio
Presentazione delle dichiarazioni per i casi di liquidazione di società o enti soggetti all'IRES, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR e di imprese individuali	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione in via telematica
Presentazione delle dichiarazioni nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data della dichiarazione di fallimento o di deliberazione di messa in liquidazione per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data della dichiarazione di fallimento o di deliberazione di messa in liquidazione in via telematica
Presentazione della dichiarazione dei redditi per le ipotesi di trasformazione di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a tale imposta, o viceversa	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero Entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo la data in cui ha effetto la trasformazione in via telematica
Presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto	In forma cartacea, tra il 1 febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione in via telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno	Tra il 1 febbraio e il 31 luglio, in via telematica

Termini di versamento delle imposte

	Termine precedente	Nuovo termine
Versamento saldo Ires e Irap	Entro il giorno 20 giugno dell'anno di utilizzo per le società che approvano il bilancio entro i 120 giorni	Entro il giorno 16 giugno dell'anno di utilizzo per le società che approvano il bilancio entro i 120 giorni
Versamento saldo Ires e Irap	Entro il giorno 20 del mese successivo all'approvazione del bilancio	Entro il giorno 16 del mese successivo all'approvazione del bilancio
Versamento acconto ICI	Entro il 30 giugno dell'anno di utilizzo	Entro il 16 giugno dell'anno di utilizzo
Versamento saldo ICI	Entro il 20 dicembre dell'anno di utilizzo	Entro il 16 dicembre dell'anno di utilizzo

4.2 Comunicazione telematica dei corrispettivi - Articolo 37, commi da 33 a 37

I presenti commi dispongono che a far data dal 1° gennaio 2007 i commercianti al minuto ed i soggetti ad essi assimilati hanno l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessione dei beni e dei servizi.

La trasmissione dei dati che dovrà avvenire distintivamente per ciascun punto vendita e sostituisce l'obbligo di registrazione dei corrispettivi previsti dall'art 24 del DPR 633/1972.

Inoltre è concesso un credito di imposta pari ad euro 100,00 utilizzabile in compensazione a favore dei contribuenti che scelgono di adattare i misuratori fiscali in uso in funzione della trasmissione telematica dei dati registrati giornalmente.

Si rende noto che un emendamento alla Legge Finanziaria 2007, presentato ed approvato dalla Camera, prevede che la data di trasmissione telematica dei corrispettivi non avrà effetto dal 1° gennaio 2007 bensì da una data che sarà fissata con l'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, entro il 1° giugno 2008.

5. ACCONTI IRES E IRAP PER L'ANNO 2006

5.1 Acconti Ires e Irap per l'anno 2006 - Articolo 36, comma 34

E' stato previsto che, ai fini della determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il 2006, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del decreto stesso.

La norma precisa che eventuali conguagli rispetto all'acconto già versato sono versati insieme alla seconda ovvero unica rata dell'acconto, in scadenza al 30 novembre 2006.

Interessati all'obbligo di ricalcolo sono soltanto i soggetti IRES, con esclusione quindi di imprenditori individuali e società di persone commerciali (S.n.c., S.a.s. e soggetti assimilati).

Napoli, 27 novembre 2006

Dr. Maurizio Moccaldi Ruggiero