

Circolare n. 2/2007

Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006: Collegato alla Finanziaria

Premessa

Con la presente circolare si illustrano le principali novità introdotte dal Decreto Legge n. 262 del 3 ottobre 2006, denominato “Collegato Fiscale alla Finanziaria 2007”, (Collegato), convertito, con modifiche, dalla Legge n. 286 del 24 novembre 2006, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2006, avente ad oggetto disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.

Le novità introdotte dal Collegato di seguito riportate sono aggiornate con le modifiche apportate dalla Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) e con i chiarimenti forniti dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n.1 del 19 gennaio 2007.

Il Collegato ha anche apportato modifiche al D.L. 223 del 4 luglio 2006 convertito, con modifiche dalla legge 248 dell’11 agosto 2006 (Manovra Estiva).

Indice argomenti

1. Prestazioni di servizi rese da professionisti residenti in Stati a regime fiscale privilegiato;
2. Violazione dell’obbligo di emettere lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale;
3. Immatricolazione mezzi di trasporto oggetto di acquisto intracomunitario;
4. Determinazione quote ammortamenti deducibili di fabbricati strumentali;
5. Tassazione plusvalenze realizzate da cessioni di immobili e terreni;
6. Riporto delle perdite;
7. Riporto perdite nella trasparenza fiscale;
8. Determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito per i non residenti;
9. Stock Option;
10. Aliquote dell’addizionale regionale;
11. Modifiche apportate al D.P.R. 917 del 1986 (T.U.I.R.).

1. Prestazioni di servizi rese da professionisti residenti in Stati a regime fiscale privilegiato - comma 6, art. 1

Il Collegato, con l'aggiunta del comma 12 all'art. 110 del T.U.I.R., estende l'ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra soggetti residenti in Italia ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione Europea, aventi un regime fiscale privilegiato, anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti ivi domiciliati¹.

In merito ai soggetti che ricevono le prestazioni professionali la norma si riferisce alle "imprese residenti" ma è da intendere nel significato più ampio comprendendo anche le stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti².

Tali spese sono in linea generale ineducibili, salvo che le imprese residenti in Italia non provino (comma 11, art. 110 del T.U.I.R.) che il professionista estero svolga effettivamente e prevalentemente un'attività commerciale nello Stato di residenza, oppure che le operazioni siano state effettivamente svolte nel conseguimento di un interesse economico.

L'onere della prova spetta alle "imprese residenti" cui l'amministrazione finanziaria, prima di emettere l'accertamento d'imposta, deve notificare l'avviso in cui viene data la possibilità di fornire le prove citate entro 90 giorni.

Il comma 301 della Finanziaria 2007, modificando il comma 11, art. 110 del T.U.I.R., dispone che le spese e gli altri componenti negativi, sopra citati, considerati deducibili, previa dimostrazione che gli stessi sono stati sostenuti per l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale nello Stato di residenza, oppure per il conseguimento di un interesse economico, devono essere indicati separatamente nella dichiarazione annuale dei redditi.

L'omissione di tale obbligo comporta una sanzione pecuniaria del 10%³ delle spese e dei componenti negativi in questione, con un minimo di euro 500,00 ed un massimo di euro 50.000,00, mentre, resta ferma la sanzione per dichiarazione inesatta che va da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 2.065,00.

Tale sanzione si applica anche alle violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della Finanziaria 2007, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui sopra.

¹ Il termine "Professionisti Domiciliati" comprende non solo i professionisti fiscalmente residenti in Stati a regime fiscale privilegiato, ma anche coloro che sono ivi localizzati in base ad una stabile organizzazione.

² Circolare Agenzia delle Entrate n. 1 del 19/01/2007.

³ La nuova ipotesi sanzionatoria è stata introdotta nell'art. 8 del D.Lgs n. 471 del 18 dicembre 1997 dal comma 303, art.1 della Finanziaria 2007.

In merito all'elenco degli Stati o Territori a regime fiscale privilegiato (definiti tali in quanto in essi vige un sistema di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia oppure manca un adeguato scambio di informazioni) bisogna fare riferimento al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2002⁴.

2. Violazione dell'obbligo di emettere lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale – comma 8, art. 1

Il comma 2, art. 12, D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, avente ad oggetto le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, è stato modificato, prima con l'entrata in vigore del Collegato e dopo con la legge di conversione.

La normativa ante Collegato prevedeva, qualora fossero state accertate definitivamente tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino fiscale (accertate in tre giorni diversi nel corso di un quinquennio), la sospensione, quale sanzione accessoria, a carico del trasgressore, della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, per un periodo da 15 giorni a 2 mesi.

Se gli scontrini non emessi eccedevano l'importo di euro 103.291,37 la sospensione veniva disposta da 2 mesi a 6 mesi.

Il Collegato, non ha apportato alcuna modifica in merito all'entità della sospensione, ma ha disposto che per l'irrogazione della stessa basta la mancata emissione di un solo scontrino fiscale.

In sede di conversione del Collegato si è previsto, a far data dal 29 novembre 2006⁵, la sospensione, a carico del trasgressore, in via sanzionatoria, della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, per un periodo che va da 3 giorni ad 1 mese, qualora viene contestata

⁴ Come stabilito dall'art. 1 e 2, Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002, si considerano Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato: Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Cipro, Filippine, Gibilterra, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Hong Kong, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Isole Vergini statunitensi, Jersey (Isole del Canale), Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Malesia, Montserrat, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu, Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero; Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate a imposta, Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25 per cento del fatturato fuori dal Principato, Singapore, con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

⁵ Data di entrata in vigore della legge di conversione.

per tre volte nel corso di un quinquennio la mancata emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale.

Si è tornati quindi alla normativa ante Collegato con l'unica differenza che, mentre prima erano necessarie tre violazioni distinte accertate definitivamente e non nello stesso giorno, con la disciplina vigente, per l'irrogazione della sanzione accessoria sono sufficienti tre distinte violazioni dell'emissione dello scontrino fiscale, anche se accertate nello stesso momento. Inoltre, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo, non è più necessario attendere il decorso dei termini per l'impugnazione dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione o del passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale in caso di impugnazione.

La sospensione della licenza è disposta per un periodo che va da 1 mese a 6 mesi se i corrispettivi non emessi, nel corso del quinquennio, sono di importo superiore ad euro 50.000,00.

Ante Collegato

Violazione	Sospensione
Mancata emissione per 3 volte in tre giorni diversi nel corso di un quinquennio dello scontrino o ricevuta fiscale	da 15 gg. a 2 mesi
Mancata emissione per 3 volte in tre giorni diversi nel corso di un quinquennio dello scontrino o ricevuta fiscale con violazione di importo complessivo superiore a euro 103.291,37	da 2 mesi a 6 mesi

Post Collegato

Violazione	Sospensione
Mancata emissione per 3 volte nel corso di un quinquennio dello scontrino o ricevuta fiscale	da 3 gg. a 1 mese
Mancata emissione per 3 volte nel corso di un quinquennio dello scontrino o ricevuta fiscale con violazione di importo complessivo superiore ad euro 50.000,00	da 1 mese a 6 mesi

La sospensione è disposta dall'Agenzia delle Entrate competente territorialmente in riferimento al domicilio del contribuente, la Guardia di Finanza è l'organo preposto all'esecuzione ed al controllo dell'adempimento delle sospensioni.

La sospensione dell'esercizio dell'attività deve essere disposta entro sei mesi dalla contestazione a pena di decadenza e decorso questo termine la sospensione non può essere più irrogata.

3. Immatricolazione mezzi di trasporto oggetto di acquisto intracomunitario – comma 9, 10 e 11, art. 1

La materia “scambi comunitari⁶” ha sollevato dall'emanazione delle prime direttive comunitarie (direttiva n. 67/227 e direttiva n. 67/228) alle ultime novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2005, problematiche inerenti le frodi fiscali nel settore automobilistico.

Gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi sono sempre assoggettati ad IVA in Italia, indipendentemente dal fatto che l'acquirente sia soggetto passivo d'imposta o consumatore privato, con l'unica differenza che, nel primo caso il soggetto interessato integra l'IVA registrando la fattura estera sul registro degli acquisti e sul registro delle vendite, in ossequio delle disposizioni previste per le operazioni intracomunitarie, mentre nel secondo caso deve calcolare l'imposta e versarla entro trenta giorni.

L'ipotesi di frode fiscale più frequente è:

1. un soggetto nazionale (soggetto A) acquista un veicolo da un soggetto passivo d'imposta residente in uno stato membro UE (soggetto B), l'acquirente assolve l'IVA con il Reverse Charge (effettua una doppia registrazione sia come acquisto, applicando l'IVA sugli acquisti, sia come vendita, applicando l'IVA sulle vendite, con evidente saldo zero);
2. successivamente il soggetto A cede il veicolo acquistato ad un terzo soggetto C che paga il totale fattura comprensivo di IVA ed immatricula l'autovettura.

Nella maggior parte dei casi il soggetto A non versa l'IVA ed è nullatenente, quindi non ci sono possibilità di recuperare l'IVA.

Le nuove norme del Collegato prevedono che, per l'immatricolazione o la successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli o rimorchi oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, sia nuovi che usati, è necessario fornire copia del modello F24 (modello per il versamento unitario

⁶ Si realizza acquisto intracomunitario qualora sussistono le seguenti condizioni: 1) effettuazione da parte di soggetti passivi d'imposta in Stati membri diversi, 2) scambio a titolo oneroso; 3) movimentazione fisica dei beni dal territorio di uno stato membro ad un altro.

delle imposte) attestante il pagamento e recante per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'importo dell'IVA assolta in occasione della prima cessione interna.

Per l'importazione dei veicoli sopra indicati bisognerà corredare la domanda d'immatricolazione con la presentazione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'IVA e contenente l'indicazione dell'eventuale utilizzo da parte dell'importatore (in quanto esportatore abituale⁷) dell'opzione di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Tali disposizioni non sono prontamente applicabili, ma, subordinate ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che determini la decorrenza, le eventuali esclusioni e che prevederà anche una modifica dell'attuale modello F24.

4. Determinazione quote ammortamenti deducibili di fabbricati strumentali – comma 1, art. 3

La Manovra Estiva⁸, come è noto, ha modificato le modalità di determinazione delle quote di ammortamento deducibili dei fabbricati strumentali insistenti su terreni sottostanti, prevedendo che esse vengano calcolate sul valore dell'immobile al netto del valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenze, ponendo fine, in assenza di specifiche disposizioni legislative, al dibattito in merito alla possibilità o meno di ammortizzare i terreni⁹.

Per la determinazione del valore del terreno secondo le disposizioni dettate dalla Manovra Estiva era necessaria una perizia di stima fatta da soggetti iscritti negli appositi albi (ingegneri, architetti, periti industriali edili, geometri), ma in ogni caso il valore non poteva essere inferiore al 20% (o al 30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo del fabbricato.

Il Collegato ha innanzitutto esteso la disciplina dell'indeducibilità del terreno anche ai fabbricati strumentali acquisiti mediante locazione finanziaria, considerando come valore complessivo la quota capitale del canone in capo al concedente.

In sede di conversione in legge del Collegato è stato eliminato l'obbligo della perizia di stima e quindi il costo da attribuire alle dette aree, se non acquistate autonomamente, è dato dal maggiore tra il valore iscritto in bilancio nell'anno di acquisto a tale titolo e quello corrispondente al 20%, o al 30% per i fabbricati industriali, del costo complessivo stesso.

⁷ Comma 2, art. 8, D.P.R. 633/72.

⁸ Commi 7 e 8, art. 36 del D.L. n. 223/2006.

⁹ L'ammortamento comunque rimarrà consentito in nei casi in cui l'uso del terreno determini un depauperamento del valore (es. cave – discariche).

Per fabbricati strumentali devono intendersi tutti gli immobili ubicati nel territorio italiano iscritti nel catasto edilizio urbano.

Le disposizioni in questione si applicano anche:

- agli impianti e ai macchinari che sono installati sul sottosuolo costituendo un'unica struttura immobiliare iscrivibile nel catasto con una specifica categoria catastale;
- alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato;
- agli immobili che non possono essere considerati cielo-terra¹⁰.

Sono da considerarsi fabbricati industriali quelli destinati alla produzione o alla trasformazione dei beni indipendentemente dalla classificazione catastale.

Nel caso di immobili nei quali vengono svolte attività di trasformazione ed altre tipologie di attività, esse si possono considerare industriali qualora gli spazi destinati allo svolgimento di attività di produzione o trasformazione rivestano il carattere di prevalenza.

La determinazione del valore dell'area deve essere effettuata una sola volta prendendo a riferimento i dati del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2006, per i fabbricati acquistati dopo il 4 luglio 2006 ovvero i dati del bilancio chiuso nel periodo precedente al 4 luglio 2006, negli altri casi.

Nella determinazione inoltre non rilevano le rivalutazioni effettuate e le spese sostenute successivamente all'acquisto o alla costruzione per interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione.

Infine, con riguardo agli immobili acquistati negli anni precedenti il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ancora da ammortizzare è pari al costo storico del fabbricato, al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti.

Ai fini di una maggiore comprensione si espone il seguente esempio: caso di immobile iscritto in bilancio ad un valore distinto rispetto a quello dell'area e caso di immobile iscritto in bilancio ad un unico valore comprensivo anche dell'area.

Nel primo caso:

- se il valore dell'area (risultante dal bilancio) è superiore al 20% (o al 30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo (fabbricato più area) allora si assume tale valore come costo dell'area;

¹⁰ Si definiscono immobili cielo terra quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare.

- se il valore dell'area è inferiore alle percentuali calcolate sul costo complessivo lo stesso si assume come costo dell'area.

Nel secondo caso:

- si calcola la percentuale sul valore complessivo iscritto in bilancio e si assume quale valore dell'area.

Esempio:

Ipotizziamo di dover calcolare l'ammortamento fiscalmente deducibile di un fabbricato sito su un'area acquistata nel 2004 ad un costo, indicato in bilancio, pari ad euro 1.300.000,00 per l'immobile ed euro 300.000,00 per il terreno (prima ipotesi) ovvero costo complessivo immobile più area euro 1.600.000,00 (seconda ipotesi).

Sono stati calcolati ammortamenti nel 2004 e 2005 per un totale di euro 72.000,00.

Il valore dell'immobile ammortizzabile si determina nel seguente modo

- a) $1.600.000,00 * 20\% =$ euro 320.000,00 quota ideale del terreno;
- b) valore del terreno iscritto in bilancio euro 300.000,00;
- c) il valore del terreno da assumere in seguito alle nuove norme è pari a euro 320.000,00 (maggiore tra a) e b))
- d) il valore del solo fabbricato è pari ad euro 1.280.000,00 (dato da 1.600.000,00 – 320.000,00);

il valore residuo del fabbricato da ammortizzare è pari ad euro 1.208.000,00 (dato da 1.280.000,00 – 72.000,00).

Riferendoci sempre all'esempio, qualora il terreno indicato separatamente in bilancio avesse avuto il valore di euro 350.000,00, bisognava prendere quest'ultimo come riferimento.

Tale disposizione si applica anche agli immobili acquisiti in leasing, compresi quelli relativi a contratti stipulati prima del 4 luglio 2006, ma in tale ultimo caso bisogna fare riferimento esclusivamente ai canoni che maturano a decorrere dal predetto periodo di imposta.

Il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile al terreno (non deducibile) deriva, per i contratti di leasing finanziari stipulati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, dall'applicazione delle percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta.

La norma è volta a rendere il trattamento fiscale dei canoni relativi all'acquisizione in leasing di un fabbricato equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisizione del fabbricato a titolo di proprietà e pertanto anche per quanto riguarda la quota interessi implicita nel canone si ritiene che sia deducibile anche la parte riferibile alla quota capitale relativa al valore dell'area sottostante (20% o 30%)¹¹.

L'esempio fornito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 19 gennaio 2007 aiuta a capire le modalità di calcolo.

La parte non deducibile riferibile al terreno è stata determinata applicando la percentuale del 30 per cento alla quota capitale di competenza del periodo d'imposta.

Contratto stipulato nel periodo di imposta 2006

Durata contratto 1.1.2006-31.12 2015;

Maxicanone ripartito per tutti i canoni euro 5.000,00;

- a) Costo sostenuto dalla società di leasing euro 100.000,00;
- b) Giorni durata del contratto 3650;
- c) Giorni periodo di imposta 365;
- d) Prezzo di riscatto euro 2.500,00;

Quota capitale annuale dei canoni [(a-d)/b]*c euro 9.750,00;

Totale canoni euro 136.868,90

Anno	Canoni	Quota capitale	Quota int.	Quota terreno	Quota fabbricato
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2010	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2011	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2012	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2013	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2014	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
2015	13.686,89	9.750,00	3.936,89	2.925,00	6.825,00
Riscatto 2016		2.500,00		750,00	1.750,00
Totali	136.868,90	100.000,00	39.368,90	30.000,00	70.000,00

¹¹ Si intende equiparare il leasing finanziario ad un qualunque finanziamento passivo contratto per l'acquisto di un immobile, i cui interessi sono interamente deducibili.

Per i contratti di leasing stipulati nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006 bisogna calcolare la residua quota capitale fiscalmente deducibile che è pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato (ottenuta applicando le percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva dell'area) decurtata dell'ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006, che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato.

Il valore residuo della quota capitale riferibile al fabbricato sarà deducibile a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 sulla base della residua durata del contratto di leasing.

Ritornando all'esempio precedente e applicando le stesse condizioni si determina la parte dei canoni ancora deducibili nel seguente modo:

Contratto stipulato antecedentemente al periodo di imposta 2006

Anno	Canoni	Quota capitale	Quota int	Quota terreno	Quota fabbricati	Somma canoni
2000	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	9.750,00
2001	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	19.500,00
2002	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	29.250,00
2003	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	39.500,00
2004	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	48.750,00
2005	13.686,89	9.750,00	3.936,89		9.750,00	58.500,00
2006	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	60.937,50
2007	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	63.375,00
2008	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	65.812,50
2009	13.686,89	9.750,00	3.936,89	7.312,50	2.437,50	68.250,00
Riscatto 2010		2.500,00		750,00	1.750,00	70.000,00
Totali	136.868,90	100.000,00	39.368,90	30.000,00	70.000,00	

Al fine di determinare la quota parte dei canoni ancora deducibile occorre sottrarre alla quota capitale relativa al fabbricato (70.000), al netto della quota capitale del prezzo di riscatto riferibile al fabbricato (1.750), la quota capitale dei canoni dedotta nei periodi d'imposta ante 2006 (58.500), interamente riferibile al fabbricato.

L'importo determinato (9.750) sarà deducibile a partire dal periodo d'imposta 2006 e nei successivi tenendo conto della residua durata del contratto di locazione finanziaria.

5. Tassazione plusvalenze realizzate da cessioni di immobili e terreni – comma 4, art. 3

La Legge Finanziaria¹² per il 2006 introducendo una deroga all'art. 67, comma 1 lett. b) del T.U.I.R., secondo cui costituiscono redditi diversi¹³ e concorrono alla formazione del reddito complessivo soggetto alle aliquote progressive Irpef, le plusvalenze realizzate dal soggetto venditore con la cessione di immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni e di aree edificabili¹⁴, applicava a tali plusvalenze una tassazione con imposta sostitutiva del 12,50 per cento.

Tale sistema opzionale era applicabile solo su espressa richiesta del soggetto cedente al notaio rogante, che provvedeva all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva ricevuta dal venditore.

Il notaio doveva comunicare all'Agenzia delle Entrate competente i dati relativi la compravendita secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia.

Il Collegato ha elevato l'imposta sostitutiva dal 12,50% al 20% con efficacia a far data dal 3 ottobre 2006.

Le plusvalenze interessate dalla disposizione sono quelle individuate dal primo comma, lettera b) dell'articolo 67 del T.U.I.R., ossia:

- le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

¹² Art. 1, comma 496, Legge n. 266 del 23 dicembre 2005.

¹³ Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

¹⁴ Un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune al momento della cessione.

Nulla varia in merito alla modalità di determinazione di tali plusvalenze (articolo 68¹⁵ del T.U.I.R.).

Il comma 310, art. 1 della Finanziaria 2007 ha disposto che, a far data dal 1° gennaio 2007, fermo restando il limite temporale del quinquennio, l'imposta sostitutiva del 20 per cento si applica esclusivamente alle plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso di aree non edificabili mentre, quelle realizzate dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, concorrono alla formazione del reddito complessivo Irpef.

6. Riporto delle perdite – comma 5, art. 3

La materia del riporto delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla costituzione, disciplinata dal comma 2, art. 84, T.U.I.R., ha subito modifiche prima con l'emanazione della Manovra Estiva¹⁶, successivamente con l'emanazione del Collegato e con la Finanziaria 2007.

In seguito alla Manovra Estiva le perdite citate potevano essere riportate, senza limiti di tempo, a scomputo del reddito dei periodi d'imposta successivi solo se rispettavano i seguenti requisiti:

1. dovevano realizzarsi nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione;
2. dovevano riferirsi ad una nuova attività produttiva.

Quindi, le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta prive dei requisiti sopra citati, formatesi tuttavia prima dell'esercizio 2006 potevano essere portate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello di formazione ma non oltre l'ottavo¹⁷.

Il Collegato apporta modifiche alla normativa citata, stabilendo che le condizioni citate ai punti 1) e 2) si applicano solo a partire dalle perdite prodotte a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 mentre, le perdite realizzate prima di tale periodo d'imposta sono riportabili illimitatamente salvo che l'operazione che le ha generate è stata attuata senza valide ragioni economiche e pertanto passibile di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'art 37-bis del DPR 600/73¹⁸.

¹⁵ Le plusvalenze sono date dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta ed il prezzo pagato per l'acquisto o il costo di costruzione del bene, aumentato di ogni altro costo inerente lo stesso bene.

¹⁶ Il comma 12, art. 36, modifica il comma 2 dell'art. 84 del TUIR.

¹⁷ Comma 13, art. 36 del D.L. 223/2006.

¹⁸ Art. 37-bis, Dpr 600/73 – 1) Sono inopponibili 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

Il comma 72, art. 1 della Finanziaria 2007 introduce limiti al riporto delle perdite disponendo che per le società che usufruiscono di un regime di esenzione parziale o totale del reddito, la perdita riportabile è ridotta in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile.

Esempio:

Se il reddito è esente all'80% la perdita sarà riportabile solo per il 20% del suo ammontare.

Per le società che usufruiscono di un regime di esenzione dell'utile¹⁹, la perdita è riportabile solo per la parte che eccede l'utile che, negli esercizi precedenti, è stato escluso da tassazione perché destinato alle riserve previste dalla legge.

Le disposizioni introdotte dalla Finanziaria 2007 hanno efficacia a far data dal periodo d'imposta 2007.

7. Riporto perdite nella trasparenza fiscale – comma 6, art. 3

L'istituto della trasparenza fiscale, introdotto con D. Lgs. 344/2003 e disciplinato dall'art. 115 T.U.I.R.) concede la facoltà alle società di capitali, società cooperative, di mutua assicurazione, residenti²⁰ nel territorio dello Stato e le stabili organizzazioni (partecipanti), ciascuna con una percentuale di partecipazione al capitale sociale ed agli utili compresa tra il 10% ed il 50%, di optare per il regime di trasparenza fiscale delle società partecipate²¹.

Così facendo, il risultato d'esercizio delle partecipate viene imputato direttamente ai soci partecipanti in base alla rispettiva quota percentuale di partecipazione.

La Manovra Estiva²² ha introdotto modifiche alla disciplina della trasparenza fiscale prevedendo l'impossibilità di compensare le perdite realizzate dai soci nei periodi di imposta precedenti a quello di inizio della trasparenza con i redditi imputati dalle società partecipate .

Il Collegato ha rimandato la decorrenza delle norme citate al periodo d'imposta che inizia successivamente al 4 luglio 2006, per le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con

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 inopponibile all'amministrazione.

¹⁹ Come le Cooperative a mutualità prevalente.

²⁰ Comma 1, let. a) art. 73 T.u.i.r.

²¹ Società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione residenti.

²² Comma 9, art. 36 del D.L. 223/2006.

l'anno solare, mentre, per le imprese che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare la disposizione trova applicazione per i redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta 2007.

Per i periodi d'imposta precedenti l'eventuale compensazione resta passibile di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria²³.

Quindi, possiamo distinguere due tipologie di perdite a seconda del periodo in cui si sono generate:

1. perdite generatesi in periodi ante opzione il cui utilizzo potrà essere effettuato solo per esentare redditi propri;
2. perdite generatesi in periodi "trasparenti" che, invece, potranno essere utilizzate anche per compensare eventuali redditi imputati dalla partecipata.

8. Determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito per i non residenti – comma 7, art. 3

Prima della Manovra Estiva, la base imponibile su cui calcolare le imposte sul reddito veniva determinata dal reddito complessivo del soggetto, per i residenti esso era costituito dai redditi posseduti, mentre, per i non residenti, solo dai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Al reddito così determinato venivano sottratti gli oneri deducibili, le deduzioni previste per assicurare la progressività dell'imposta, nonché le deduzioni previste per carichi di famiglia (art. 10, 11 e 12 del T.U.I.R.).

La Manovra Estiva²⁴ è intervenuta sulla determinazione della base imponibile: solo i soggetti residenti possono, ora, scontare dal reddito gli oneri deducibili ed altre deduzioni²⁵ previste per carichi di famiglia o per garantire la progressività dell'imposta.

I soggetti non residenti pagano, invece, le imposte sul reddito prodotto nel territorio dello Stato senza le deduzioni sopra citate.

Il Collegato ha rinviato le disposizioni introdotte dalla Manovra Estiva a partire dal periodo d'imposta 2007.

²³ Vedi nota 10.

²⁴ Comma 22, art. 36 del d.l. n. 223/2006.

²⁵ Il comma 6 della Finanziaria 2007 ha trasformato le citate deduzioni in detrazione

9. Stock Option – comma 12, art. 3

La disciplina delle Stock Option²⁶ (comma 2-bis, art. 51 del T.U.I.R.) è stata interessata da varie modifiche, prima con la Manovra Estiva²⁷ e successivamente con il Collegato.

In base alla normativa ante Collegato, la differenza positiva tra il valore delle azioni assegnate ed il prezzo pagato dal dipendente (Guadagno) non veniva tassata, e quindi era assoggettata ad un regime agevolato, se si rispettavano alcune condizioni:

1. le azioni erano emesse direttamente dalla società datore di lavoro ovvero da società che, direttamente o indirettamente, controllavano l'impresa o erano controllate dalla stessa società che controllava l'impresa;
2. il prezzo pagato dal dipendente era superiore o almeno pari al valore delle azioni alla data dell'offerta del diritto di opzione (cioè alla data della delibera che fissava tutte le condizioni del piano di azionariato);
3. le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti complessivamente dal dipendente, compresi quelli oggetto dell'opzione e con riferimento al periodo d'imposta dell'assegnazione delle azioni, non dovevano essere superiori al 10 per cento dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio;
4. le azioni offerte non dovevano essere cedute, né date in garanzia prima del decorso di cinque anni dall'assegnazione;
5. il valore delle azioni assegnate non doveva essere superiore, complessivamente nel periodo d'imposta, alla retribuzione lorda annua del dipendente relativamente al periodo d'imposta precedente.

Qualora le azioni fossero state cedute o date in garanzia prima del quinquennio, il Guadagno non tassato formava reddito di lavoro dipendente ed era assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avveniva la cessione o la costituzione in garanzia.

Il Collegato, ampliando le condizioni necessarie per l'applicazione del regime agevolato citato, a far data dal 3 ottobre 2006, ha disposto che il Guadagno, non è considerato reddito di lavoro dipendente se vengono rispettate, in aggiunta alle prime tre precedenti, le seguenti condizioni:

²⁶ Una stock option è un'opzione sull'acquisto o sulla sottoscrizione di azioni che un'azienda offre ai propri dipendenti a un prezzo determinato (prezzo d'esercizio) e che può essere esercitata entro una certa data o in un periodo di tempo prefissato e limitato. I piani di stock option possono quindi differire tra loro, per i destinatari dell'iniziativa, la durata della stessa, la quantità di azioni offerta, il prezzo di acquisto, l'esistenza di limiti alla cessione eccetera.

²⁷ Comma 25, art. 36 del D.L. 223/2006 convertito con legge 248/2006.

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

Se detti titoli oggetto di investimento sono ceduti (anche se al datore di lavoro o alla società emittente) o costituiti in garanzia (in qualsiasi forma, per esempio pegno, mandato a vendere) prima che siano trascorsi cinque anni dalla data dell'assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione (come reddito di lavoro dipendente) nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione della garanzia.

Per l'ipotesi che il dipendente ceda, prima del quinquennio, i titoli sino a concorrenza del prezzo pagato, il relativo reddito (di capitale) è soggetto ad imposta sostitutiva.

In mancanza anche di una sola delle anzidette condizioni, tutto il maggior valore delle azioni (cioè al netto del prezzo pagato dal dipendente) è considerato retribuzione in natura e tassato come reddito di lavoro dipendente.

10. Aliquote dell'addizionale regionale – comma 24, art. 7

Come disciplinato dall'art. 50, comma 3, D. Lgs. n. 446/97, l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche viene calcolata sul reddito complessivo determinato ai fini delle imposte sul reddito, applicando allo stesso un'aliquota percentuale dello 0,9%.

Detta aliquota può essere maggiorata dalle Regioni mediante provvedimento da pubblicare, entro un termine tassativo, sulla Gazzetta Ufficiale.

Il Collegato ha stabilito che tale termine debba essere non più il 30 novembre ma il 31 dicembre di ogni anno.

Quindi, le Regioni possono variare la percentuale di addizionale regionale da pagare per il periodo d'imposta 2007 pubblicando in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 2006 l'apposito provvedimento.

11. Modifiche apportate al T.U.I.R. - comma 25, art. 7

Alla luce delle modifiche in corso nell'ambito della detrazione IVA sull'acquisto di autoveicoli e spese accessorie, utilizzati nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, introdotta dalla Sentenza UE, il legislatore è corso ai ripari modificando il regime di deduzioni ai fini delle imposte sul reddito allo scopo di recuperare gettito.

Tra le novità introdotte dal Collegato abbiamo:

- la nuova disciplina sulla determinazione del reddito di lavoro dipendente – comma 4, art. 51 del T.U.I.R.;
- la nuova disciplina sulla deduzione, ai fini Irpef ed Ires, delle spese e altri componenti negativi relativi a veicoli aziendali utilizzati nell'esercizio di impresa, arti e professioni – comma 1, art. 164 del T.U.I.R..

Determinazione del reddito di lavoro dipendente - comma 4, art. 51, T.U.I.R.;

Nella determinazione del reddito di lavoro dipendente vanno incluse tutte le somme ed i valori in genere, percepiti a qualunque titolo nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali.

La concessione in uso promiscuo al dipendente di un veicolo rappresenta retribuzione in natura su cui il lavoratore è tenuto al pagamento delle imposte sul reddito.

Il valore di tale retribuzione in natura viene determinato facendo riferimento alle disposizioni previste dall' art. 51, comma 4 del T.U.I.R. a cui sono apportate le seguenti modifiche:

- “per le autovetture²⁸, autobus, autocaravan, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente è cambiato il regime di tassazione in capo allo stesso che secondo la normativa ante collegato costituiva retribuzione in natura solo l'ammontare

²⁸ Art. 54, comma 1, D. Lgs. 285/92 - Gli autoveicoli sono veicoli a motore con almeno quattro ruote, esclusi i motoveicoli, e si distinguono in:

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

c) autoveicoli per trasporto promiscuo: 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;

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;

pari 30% del valore corrispondente a 15.000 chilometri annui al costo delle tariffe ACI²⁹, con il Collegato tale percentuale è stata elevata al 50%”.

Dato che il Fringe Benefit è fissato su base annuale, per determinare l'importo che concorre alla formazione del reddito è necessario adeguare il Fringe Benefit calcolato (come da esempio) al periodo dell'anno in cui il veicolo è stato concesso in uso promiscuo al dipendente.

Esempio:

Si concede in uso promiscuo al dipendente per un intero anno una Opel Vectra 1.7 cdx td 5 porte mod. 94 eco, il costo per chilometro stabilito dall'ACI è pari ad €0,445976

Ante Collegato

Il Fringe Benefit era così determinato: $\text{km. } 15.000 * €0,445976 = €6.689,64 * 30\% = €2.006,89$

Post Collegato

Il Fringe Benefit è così determinato: $\text{km. } 15.000 * €0,445976 = €6.689,64 * 50\% = €3.344,82$

Pertanto la società che ha concesso l'autoveicolo in uso promiscuo ad un dipendente, può dedurre dai costi sostenuti per tale autovettura solo euro 3.344,82 e pertanto oltre tale soglia tutti i costi sono indeducibili.

Dato che la retroattività della norma in oggetto ha sollevato non poche polemiche in quanto prevedeva la realizzazione di diversi adempimenti in capo al sostituto d'imposta, con aggravio di oneri per i dipendenti (il dipendente si vedeva ricalcolare l'imposta dovuta in sede di conguaglio), il comma 324, art.1 della Finanziaria 2007 ha rimandato l'applicazione di tale disposizione al periodo d'imposta 2007.

Deduzione spese e altri componenti negativi relativi a veicoli aziendali utilizzati nell'esercizio di impresa, arti e professioni – comma 1, art. 164, T.U.I.R.

Il Collegato ha apportato significative modifiche all'art.164 TUIR riformando la disciplina fiscale relativa alla deducibilità delle spese e di altri componenti negativi sostenute

²⁹ Tali tariffe devono essere elaborate, entro il 30 novembre di ciascun anno, dall'Automobile Club d'Italia, e devono essere comunicate al Ministero delle Finanze entro il 31 dicembre dello stesso anno.

relativamente ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Per quanto riguarda la deducibilità dei costi relativi a veicoli utilizzati da esercenti arti e professioni la precedente percentuale di deduzione pari al 50 per cento è stata ridotta dal Collegato al 25 per cento ed è applicabile limitatamente ad un solo veicolo (con limiti d'importo³⁰).

Nulla è cambiato per le auto utilizzate da agenti e rappresentanti di commercio per i quali è ammessa una deduzione pari all'80% del costo entro il limite di euro 25.822,84 ed i veicoli³¹ utilizzati esclusivamente come beni strumentali³² nell'attività d'impresa o adibite ad uso pubblico per le quali è prevista una deducibilità del 100%.

Invece i costi connessi ai mezzi di trasporto strumentali all'esercizio dell'impresa continuano ad essere totalmente deducibili .

Per quanto riguarda l'individuazione dei beni strumentali bisogna fare riferimento alla circolare ministeriale n. 48 del 1998 secondo cui si considerano beni strumentali quei veicoli senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata.

Per i costi connessi ai mezzi di trasporto non strumentali all'esercizio dell'impresa che precedentemente potevano essere dedotti nella misura del 50 per cento con il Collegato sono totalmente indeducibili.

³⁰ I limiti di importo in caso di acquisto sono: € 18.075,99 per autovetture ed autocaravan, € 25.822,84 per autovetture di agenti e rappresentanti di commercio, € 4.136,66 per motocicli, € 2.065 per ciclomotori. In caso di locazione o noleggio i limiti (dell'ammontare del canone deducibile) sono: € 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan, € 774,69 per i motocicli, € 413,17 per i ciclomotori.

³¹ Aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, autovetture ed autocaravan.

³² Si considerano beni strumentali quei veicoli senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata.

Percentuali di deducibilità

Utilizzo del bene	Acquisto - Leasing - Noleggio		Spese connesse	
	Ante Collegato	Post Collegato	Ante Collegato	Post Collegato
	autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori		manutenzione, riparazione, carburanti, custodia, ecc.	
esclusivamente come bene strumentale o adibito ad uso pubblico	100%	100%	100%	100%
non strumentale all'attività d'impresa	50% con limiti d'importo	Tutto indeducibile	50% con limiti d'importo	Tutto indeducibile
inerente l'esercizio di arte o professione	50% con limiti d'importo	25% con limiti d'importo	50%	25%
uso promiscuo ai dipendenti	100% per il periodo promiscuo	Fino a concorrenza del Fringe Benefit attribuito al dipendente	100% per il periodo promiscuo	Fino a concorrenza del Fringe Benefit attribuito al dipendente
agenti e rappresentanti di commercio	80% con limiti d'importo	80% con limiti d'importo	80%	80%

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 12 febbraio 2006

Dott. ssa Rosa Lina Di Fiore