

Circolare n. 3 /2006

Decreto Legge 203 del 30.09.2005

Premessa

In data 2 dicembre 2005 si è concluso l'iter legislativo del Decreto Legge n. 203 del 30.09.2005, con la conversione nella Legge n. 248 del 2 12.2005.

Il citato Decreto Legge, già parzialmente commentato nella circolare n. 5/2005, ha apportato diverse novità e modifiche alle imposte sui redditi e ad altre imposte indirette, che appare opportuno riepilogare.

Per agevolare la lettura procederemo all'analisi dei provvedimenti ritenuti, di maggior interesse, quali:

- **Partecipazione dei Comuni all'evasione fiscale;**
- **Controlli anticipati sui versamenti di imposta;**
- **Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione;**
- **Nuove competenze delle Commissioni Tributarie;**
- ***Participation exemption;***
- **Deduzione fiscale del costo dell'avviamento;**
- **Durata del contratto di leasing immobiliare;**
- **Manutenzione immobili delle imprese**

1. Partecipazione dei Comuni all'evasione fiscale

Per potenziare il contrasto all'evasione i Comuni riceveranno una quota di partecipazione all'accertamento fiscale del 30% sui tributi statali riscossi definitivamente. Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha 45 giorni di tempo dall'approvazione definitiva del Decreto per fissare le modalità tecniche di accesso alle banche dati e di trasmissione ai Comuni di copia delle dichiarazioni.

2. Controlli anticipati sui versamenti di imposta

È concessa la possibilità all'Amministrazione Finanziaria, in caso di pericolo per la riscossione, di controllare, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, la tempestiva effettuazione dei versamenti periodici ed annuali dell'Iva, dei versamenti delle imposte, contributi e premi dovuti a titolo di saldo ed acconto, nonché delle ritenute operate in qualità di sostituto d'imposta.

3. Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione

A far data dal 1° ottobre 2006, le funzioni della riscossione nazionale sono attribuite all'Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante una società appositamente costituita da Agenzia delle Entrate e Inps, denominata "Riscossione S.p.a.", con capitale iniziale di 150 milioni di euro.

La società può effettuare attività di riscossione mediante ruolo, attività di riscossione spontanea, liquidazione e accertamento di entrate, tributarie o patrimoniali, di enti pubblici, anche territoriali e delle loro partecipate, nonché altre attività di riscossione strumentali a quella dell'Agenzia delle Entrate tramite stipula di appositi contratti.

Per aumentare l'incisività del recupero coattivo dei crediti pubblici è prevista una cooperazione tra la nuova società e la Guardia di finanza.

4. Nuove competenze delle Commissioni Tributarie

Sono state introdotte alcune modifiche al rito tributario, con decorrenza dal 3.12.2005.

Il Legislatore è intervenuto sia sul DLGS 545/92, che disciplina l'organizzazione della giustizia, sia sul DLGS 546/92, che regola il processo vero e proprio.

L'attenzione viene posta sulle novità relative al DLGS 546/92 ed in particolare alle modifiche degli articoli 2, 7, 12, 22 e 53 del citato DLGS.

Modifiche all'articolo 2

Va precisato che già con l'articolo 12 della Legge 28.12.2001 n. 448, il Legislatore aveva ampliato, con decorrenza 1.1.2002, l'oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti "tributi di ogni genere e specie", includendo quelli "regionali, provinciali e comunali", confermando il *favor* legislativo verso l'allargamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria rispetto a quella ordinaria ed amministrativa.

Il Decreto collegato alla Finanziaria 2006 è intervenuto nuovamente ed ha rafforzato tale impostazione, aggiungendo al primo comma, dopo le parole "tributi di ogni genere e specie" la locuzione "comunque denominati".

E' stato altresì modificato il secondo comma dell'articolo 2, in cui è stato precisato che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".

Modifiche all'articolo 7

In merito alle modifiche apportate ai poteri istruttori dei Giudici Tributari, il Legislatore è intervenuto sull'articolo 7, sopprimendo il comma 3, che prevedeva la facoltà, spesso esercitata da parte delle Commissioni Tributarie "di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

La soppressione del comma è derivata dall'uso improprio che di essa è stato fatto, allorquando l'ordine di acquisizione di alcuni documenti finiva, di fatto, per sopperire alle carenze difensive di una delle parti, sollecitando la prova richiesta per la definizione della controversia.

Modifiche all'articolo 12

L'articolo 12 comma 2 elenca i soggetti abilitati al patrocinio innanzi alle commissioni tributarie, con le modifiche del Collegato alla Finanziaria 2006, è stata estesa la difesa anche ai consulenti del lavoro, unitamente ai dottori commercialisti, ragionieri ed avvocati, purché iscritti nei relativi Albi Professionali

Modifiche all'articolo 22

La nuova formulazione dell'articolo 22 prevede che il ricorrente, nel rituale termine di trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, debba provvedere al deposito dello stesso presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, ovvero alla sua trasmissione "a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento".

Il Legislatore, ha lasciato comunque aperto il dubbio circa la questione del termine, non avendo sul punto precisato se, in caso di deposito del ricorso a mezzo posta, faccia fede la data di spedizione ovvero quella di ricezione da parte della Commissione.

Sembrerebbe potersi affermare che, in analogia a quanto accade in tutte le altre circostanze in cui nel rito tributario si utilizzi il sistema postale, anche in questo caso possa far fede la data di spedizione.

Modifiche all'articolo 53

Il Legislatore è intervenuto anche nel procedimento di notificazione del ricorso in appello, inserendo, al comma 2 dell'articolo 53, il seguente periodo: "ove il ricorso non sia notificato a mezzo ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare una copia dell'appello presso l'ufficio della commissione tributaria, che ha pronunciato la sentenza impugnata".

La novità del provvedimento, è dirompente poiché, tale adempimento è previsto a pena di inammissibilità dell'appello proposto e ad oggi potrebbe essere sfuggito alle parti, che si siano trovate ad incardinare un giudizio di appello dopo l'entrata in vigore della norma il 3.12.2005.

5. Participation exemption

L'articolo 5 del D.L. 203/2005, ha introdotto alcune modifiche di natura restrittiva all'istituto della PEX, in relazione alle operazioni di cessione delle partecipazioni avvenute a decorrere dalla sua entrata in vigore (4.10.2005).

Le modifiche, che risentono delle esigenze legate all'andamento dei conti pubblici, nonché degli effetti psicologici negativi, rivenienti dai ben noti casi di macro plusvalenze esenti realizzate sui mercati borsistici, hanno riguardato:

1. il requisito della durata minima di possesso delle partecipazioni (HOLDING PERIOD);
2. l'introduzione di una imposizione delle plusvalenze realizzate dai soggetti passivi IRES;
3. modifiche sul pro - rata patrimoniale;

HOLDING PERIOD

Per effetto delle nuove disposizioni, per poter beneficiare della PEX occorre, tra l'altro, l'ininterrotto possesso delle partecipazioni per almeno 18 mesi pieni al posto dei 12 precedentemente previsti, considerando cedute per prime le partecipazioni acquistate per ultime (metodo LIFO).

Va precisato che le modifiche introdotte lasciano immutata la durata dell'Holding Period, in caso di realizzo di minusvalenze su cessione di partecipazioni, confermando, per queste ultime il requisito dei 12 mesi di periodo di possesso ininterrotto.

In sostanza resta immutato il regime vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del Decreto Legge 203/2005.

SCHEMA RIASSUNTIVO HOLDING PERIOD

Partecipazione acquistata il 20.10.2004

	Vecchio regime		Nuovo Regime	
Cessione entro il 31.10.2005	Plusvalenza imponibile	Minusvalenza deducibile	Plusvalenza imponibile	Minusvalenza deducibile
Cessione tra il 1° novembre 2005 e il 30.04.2006	Plusvalenza esente	Minusvalenza indeducibile	Plusvalenza imponibile	Minusvalenza indeducibile
Cessione dopo il 1° maggio 2006	Plusvalenza esente	Minusvalenza indeducibile	Plusvalenza esente	Minusvalenza indeducibile

Plusvalenze imponibili

Un'ulteriore modifica è contenuta alla lettera b) del comma 1 del richiamato articolo 5, la quale ha introdotto una parziale imponibilità delle plusvalenze per la cessione di partecipazioni, che si caratterizzano per l'esenzione, disponendo che essa spetti nella misura del 91%¹, e dell'84% a decorrere dal 2007.

Per quanto concerne le minusvalenze, invece non viene modificato l'art. 101 comma 1 del TUIR che prevede l'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni con i requisiti PEX. Pertanto l'indeducibilità resta al 100% e non è allineata al 91% (od all'84%).

Di seguito si riporta la tabella riassuntiva:

PARTECIPATION EXEMPTION

	Fino al 3.10.05	dal 4.10.05	dal 3.12.05	dall'1.1.07
Esenzione plusvalenze	Totale	95% della plusvalenza	91% della plusvalenza	84% della plusvalenza

Pro-rata patrimoniale

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 5 del DL citato, ha inoltre introdotto il comma 1 bis all'articolo 97 del TUIR, relativo alla determinazione del pro-rata patrimoniale, con il quale è disposto che, ai fini dell'individuazione della quota di interessi passivi ineducibile relativa ai finanziamenti utilizzati per l'acquisto delle partecipazioni esenti, "il requisito di cui all'articolo 87, comma 1 lettera a), si intende conseguito qualora le partecipazioni siano possedute ininterrottamente dal primo giorno al dodicesimo mese presedente quello della fine del periodo di imposta".

Resta anche in questo caso, invariata la disciplina prevista anteriormente al DL 203/2005.

Nella circolare n. 53 del 2004 l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non si applica il citato pro-rata patrimoniale, se al termine del periodo di imposta non sono maturati tutti i requisiti per l'esenzione, compreso quello del periodo di possesso.

¹ Tale percentuale è stata determinata dall'emendamento approvato in data 27 ottobre 2005 dalla Commissione Finanza del Senato, il Testo originale aveva previsto la percentuale di esenzione del 95%.

La modifica normativa con il DL 203/2005, conferma tale interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, quindi l'applicazione dell'articolo 97 del TUIR, può creare dei benefici al contribuente, quali interessi deducibili al termine del periodo di imposta in quanto la partecipazione non ha maturato il periodo di possesso dei 12 mesi, e plusvalenze esenti se il realizzo avviene successivamente a tale momento di maturazione.

Si riporta lo schema riassuntivo del pro - rata patrimoniale dopo le modifiche del DL 203/2005.

PARTECIPAZIONE ACQUISITA IL 20.10.2004

	Vecchio regime		Nuovo regime	
Bilancio al 31.12.2004	No pro - rata	No requisito Pex	-	-
Bilancio al 31.12.2005	Si pro - rata	Si requisito Pex	Si pro - rata	No requisito Pex
Bilancio al 31.12.2006	Si pro - rata	Si requisito Pex	Si pro - rata	Si requisito Pex

6. Deduzione fiscale del costo dell'avviamento

L'articolo 5 bis del DL 203/2005, ha previsto che l'ammortamento dell'avviamento iscritto a bilancio, ai fini esclusivamente fiscali, sia calcolato, per tutte le imprese, anche non quotate (che non devono adeguarsi agli IAS), in venti anni piuttosto che nei dieci anni previsti oggi.

Detta disposizione si applica a decorrere dal 3.12.2005, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore dell'avviamento iscritto in periodi di imposta precedenti.

Come si può notare, l'efficacia della norma è davvero incisiva sotto un duplice punto di vista:

1. va a colpire anche la deduzione delle quote di ammortamento in corso;
2. scoraggia eventuali manovre di pianificazione fiscale volte a far emergere valori di avviamento fiscalmente deducibili nelle transazioni infragruppo.

Si precisa altresì, che la Legge Finanziaria 2006 al comma 521, ha modificato 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.

7. Durata del contratto di leasing immobiliare

Anche la modifica apportata all'articolo 102, comma 7 del TUIR ad opera dell'articolo 5 ter del DL 203/2005 appare incisiva, e determinante per la politica aziendale delle società.

Si prevede che le società utilizzatrici dei contratti di leasing immobiliare, potranno dedurre i canoni di leasing a condizione che la durata del contratto non sia inferiore *“alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili, e comunque con un minimo di otto anni ed un massimo di quindici anni se lo stesso ha per oggetto beni immobili”*.

Prima dell'intervento di detta modifica, per i beni immobili si stabiliva solo un periodo minimo del contratto di leasing in otto anni, senza fare alcun riferimento alla durata del periodo di ammortamento fiscale del relativo bene.

Tale novità, incide non poco sulle scelte di pianificazione aziendale, poiché nella maggior parte dei casi la durata dei leasing dovrà essere portata ad almeno 15 anni, con diminuzione dei vantaggi fiscali di una durata più breve.

8. Manutenzione immobili delle imprese

La lettera a) dell'articolo 7 del DL 203/2005 è intervenuto sull'articolo 90 del TUIR, prevedendo, in luogo della previgente regola di deduzione dal reddito fondiario (pari al

maggiore tra rendita catastale e canone di locazione) di una percentuale forfetaria del 15% di tale reddito, una deduzione entro il limite del 15% dell'importo delle spese effettivamente sostenute nel periodo d'imposta (debitamente documentate) per gli interventi di manutenzione ordinaria, che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione di finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza impianti tecnologici esistenti, limitate a quelle previste all'articolo 3 della lettera a) del comma 1 del DPR 380/2001.²

Come può notarsi, quindi da una deduzione a forfait si passa ad una deduzione analitica nel limite del 15% del reddito fondiario relativo.

Tale "stretta" tende a scoraggiare la costituzione di società immobiliari "di comodo" ed ad eliminare l'arbitraggio fiscale infragruppo tra il 100% di deduzione del canone di fitto per l'utilizzatrice e l'85% di tassazione del fitto attivo per la proprietaria.

Detto provvedimento è efficace a far data dall'1.1.2006, il che incide fortemente sulle scelte già operate e che sono in corso di esecuzione.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli 27 febbraio 2006

Dr. Gianmaria Di Meglio

² All'articolo 3 lett. a) comma 1 DPR 380/2001 si intendono per "interventi di manutenzione ordinaria": gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.