

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Circolare n. 10/2005

Roma, 23 dicembre 2005

Oggetto: Modifiche all'IRES

SOMMARIO: 1. - Il quadro generale 2. - Redditi di capitale 3. - Plusvalenze patrimoniali, art. 86 D.P.R. n. 917/1986 4. - Plusvalenze esenti, art. 87 D.P.R. n. 917/1986 5. - Gli immobili non strumentali, art. 90, D.P.R. n. 917/1986 6. - Deducibilità dei canoni di leasing immobiliare, art. 102, D.P.R. n. 917/1986 7. - L'ammortamento dell'avviamento, art. 103 D.P.R. n. 917/1986 8. - Indeducibilità delle minusvalenze su dividendi non tassati, art. 109, comma 3-bis, D.P.R. n. 917/1986 9. - Il vincolo patrimoniale derivante dalle deduzioni extracontabili, art. 109, comma 4, lett.b) D.P.R. n. 917/1986 10. - Il consolidato nazionale, art. 117, ss. D.P.R. n. 917/1986 10.1. - *Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero* 10.2. - *L'esercizio dell'opzione* 10.3. - *Il regime di neutralità* 10.4. - *Disciplina sulle responsabilità* 11. - Il consolidato mondiale, art. 130, ss. D.P.R. n. 917/1986 11.1. - *L'esercizio dell'opzione* 12. - Fusione, art. 172, D.P.R. n. 917/1986 13 - Disposizioni in materia di IRAP 13.1. - *Base imponibile*

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Con la presente Circolare, desideriamo informarVi delle principali novità per le società di capitali derivanti dall'emanazione del D.Lgs 18 novembre 2005, n. 247 (Pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 193 della *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 1° dicembre 2005, n. 280) recante "Disposizioni correttive ed integrative al decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposte sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie" e dall'emanazione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (Pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 3 ottobre 2005, n. 230) convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248 (Pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 195 della *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 2 dicembre 2005, n. 281) recante "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria".

Il presente lavoro ha carattere meramente informativo e non costituisce un parere.

§§§

1. - Il quadro generale

Per effetto del D.Lgs. 19 novembre 2005, n. 247 e del D.L. 30 settembre 2003, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono state apportate delle modifiche alla disciplina fiscale relativa alle imposte sui redditi delle persone giuridiche e all'imposta regionale sulle attività produttive.

Le modifiche introdotte hanno prevalentemente carattere formale, tuttavia, alcune novità introdotte hanno rilievo sostanziale ed incidono profondamente sulla disciplina fiscale relativa alle fattispecie oggetto di cambiamento.

2. - Redditi di capitale art. 44 D.P.R. n. 917/1986

Per effetto dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 247 del 19 novembre 2005, è stato modificato il comma 2, lett. a) dell'art. 44, D.P.R. n. 917/1986.

La norma in questione prevede l'assimilazione alle azioni dei titoli e strumenti finanziari emessi dalle società di capitali la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società.

La modifica intervenuta ha introdotto parità di trattamento tra i titoli emessi da società italiane e i titoli emessi da società estere a condizione che:

- a) la remunerazione sia totalmente costituita dalla partecipazione al risultato economico della società;
- b) la remunerazione sia totalmente indeducibile dal reddito prodotto dal non residente nel suo Paese di appartenenza;
- c) tale indeducibilità risulti da una dichiarazione dell'emittente o da elementi certi e precisi.

Nella precedente formulazione della norma i titoli esteri per essere assimilati alle azioni dovevano in ogni caso costituire una partecipazione al patrimonio o al capitale della società

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

senza che fosse sufficiente il criterio della remunerazione basata unicamente sui risultati economici della società.

Pertanto, il criterio della remunerazione, ai fini dell'assimilabilità dei titoli e strumenti finanziari alle azioni viene applicato anche ai titoli esteri a condizione che siano avverate le condizioni di cui alle precedenti lettere a), b) e c).

La disposizione in esame, inoltre, dispone che anche le remunerazioni derivanti dai contratti di associazione in partecipazione stipulati con soggetti non residenti sono assimilate ai dividendi solo se sono soddisfatti i medesimi criteri di cui alle precedenti lettere a) b) e c).

L'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 247/2005 dispone che la disposizione in esame ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006.

3 - Plusvalenze patrimoniali, art. 86 D.P.R. n. 917/1986

Per effetto dell'art. 6, D.Lgs. n. 247/2005 è stato inserito il comma 5-bis all'art. 86, D.P.R. n. 917/1986 secondo il quale si considerano plusvalenze patrimoniali le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

In sostanza, quindi, le somme ricevute dai soci a titolo di ripartizione di capitale e riserve di capitale seguiranno la medesima disciplina prevista per le plusvalenze per la parte del loro ammontare che eccede il costo fiscalmente riconosciuto.

Pertanto, nel caso in cui il socio è in possesso di partecipazioni che hanno i requisiti per la *participation exemption* si applicheranno le relative disposizioni che prevedono l'esenzione parziale della plusvalenza. Diversamente, l'intera plusvalenza concorrerà a formare il reddito.

L'art. 6, comma 13, D.Lgs. 247/2005, prevede che la presente disposizione si applica a partire dal 1° gennaio 2004.

4. - Plusvalenze esenti, art. 87 D.P.R. n. 917/1986

Per effetto dell'art. 5, comma 1, lett. b), D.L. 30 settembre 2005, n. 203 sono state apportate rilevanti modifiche al regime di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni aventi i requisiti per l'esenzione. Le modifiche introdotte dalla norma in commento dispongono una parziale imponibilità delle plusvalenze in discorso e un aumento del termine di possesso delle stesse ai fini del beneficio della (parziale) detassazione.

In sostanza, la disciplina relativa alle plusvalenze da partecipazione sarà la seguente:

- a) fino al 3 ottobre 2005 esenzione del 100% per le partecipazioni possedute da 12 mesi;
- b) dal 4 ottobre al 2 dicembre 2005 esenzione del 95% della plusvalenza per le partecipazioni possedute da 18 mesi;
- c) dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006 esenzione del 91% della plusvalenza per le

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

- partecipazioni possedute da 18 mesi;
d) dal 1° gennaio 2007 esenzione dell'84% della plusvalenza per le partecipazioni possedute da 18 mesi.

L'art. 6, comma 2, lett. a), D.L.gs. n. 247/2005 ha introdotto il comma 1-bis all'art. 87, D.P.R. n. 917/1986, in base al quale le cessioni delle azioni o quote appartenenti alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie e di quelle appartenenti alla categoria dell'attivo circolante vanno considerate separatamente per ciascuna categoria. La norma in esame regola l'ipotesi di cessioni di partecipazioni trasferite da un comparto all'altro e viceversa.

A tal riguardo occorre sottolineare che l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito nella Circolare ministeriale n. 36/E che nel caso di cessioni di partecipazioni trasferite da un comparto all'altro per verificare se vi sono i requisiti per la parziale esenzione è necessario applicare il criterio del LIFO a tutto il pacchetto azionario, senza effettuare alcuna distinzione tra partecipazioni iscritte nell'attivo circolante e quelle relative alle immobilizzazioni finanziarie.

Con la norma in esame il legislatore è intervenuto disponendo che le cessioni di partecipazioni devono essere considerate separatamente per ciascuna categoria e, pertanto, il criterio del LIFO dovrà essere applicato solo con riferimento alla singola categoria interessata. A tal riguardo, tuttavia, si fa presente che il legislatore non ha individuato i criteri per mezzo dei quali dovranno essere identificate le partecipazioni trasferite dall'attivo circolante alle immobilizzazioni finanziarie e viceversa, demandando tale individuazione all'interpretazione ministeriale.

L'art. 6, comma 13, D.Lgs. 247/2005, prevede che la presente disposizione si applica per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005.

Per effetto dell'art. 6, comma 2, lett. b) D.Lgs. n. 247/2005, è stato modificato il comma 3 dell'art. 87 D.P.R. n. 917/1986 che prevede la non applicabilità dell'esenzione della plusvalenza in caso di cessione di contratti di associazione in partecipazione allorquando non siano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 44, comma 2, lett. a) D.P.R. n. 917/1986 relative all'indeducibilità della remunerazione erogata dal reddito imponibile nel Paese estero dell'associante.

Inoltre, l'art. 6, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 247/2005 modifica l'art. 87, comma 6, D.P.R. n. 917/1986 ed estende l'esenzione delle plusvalenze realizzate di cui all'art. 5-bis, relative al differenziale tra le somme ricevute a titolo di ripartizione di capitale e di riserve di capitale e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

L'art. 6, comma 13, D.Lgs. 247/2005, prevede che la presente disposizione si applica a partire dal 1° gennaio 2004.

5. - Gli immobili non strumentali, art. 90, D.P.R. n. 917/1986

L'art. 7, comma 1, lett. a), D.L. n. 203/2005 ha introdotto delle modifiche all'art. 90, D.P.R. n.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

917/1986 in materia di determinazione del reddito relativo agli immobili non strumentali locati dalle imprese. Gli immobili in questione, quindi, sono quelli posseduti dalle imprese che non costituiscono:

- beni strumentali per destinazione, ossia beni utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività;
- beni strumentali per natura, ossia beni che non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. A tal riguardo, si fa presente che gli immobili strumentali per natura rientrano nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10.

La norma in esame dispone che in caso di immobili locati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 15% dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di interventi di manutenzione ordinaria risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione al netto di tale riduzione.

In sostanza, con la norma in commento non sarà più concessa la deduzione forfetaria del 15% dal canone di locazione, ma sarà possibile unicamente dedurre dal canone le spese sostenute per la manutenzione ordinaria effettivamente sostenute e documentate fino al limite massimo del 15% dello stesso.

La disposizione in commento entra in vigore, ex art. 7, comma 2, D.L. n. 203/2005, dal periodo d'imposta in corso al 4 ottobre 2005.

6. - Deducibilità dei canoni di leasing immobiliare, art. 102, D.P.R. n. 917/1986

L'art. 5-ter del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 ha modificato la disciplina relativa alla durata del leasing immobiliare prevista e disciplinata dall'art. 102, comma 7, D.P.R. n. 917/1986. La norma in esame innalza per le imprese, ai fini della deducibilità fiscale dei canoni di leasing, da 8 a 15 anni la durata del contratto di locazione finanziaria.

In sostanza, la durata del contratto di leasing, ai fini della deducibilità dal reddito imponibile dei relativi canoni, non dovrà essere inferiore alla metà della durata del periodo di ammortamento corrispondente a quello derivante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali previsti per ogni singolo bene ammortizzabile, con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 se ha ad oggetto beni immobili.

La disposizione in commento trova applicazione, ai sensi dell'art. 5-ter, comma 2, D.L. n. 203/2005, relativamente ai contratti di locazione finanziaria stipulati successivamente al 3 dicembre 2005.

7. - L'ammortamento dell'avviamento, art. n. 103 D.P.R. n. 917/1986

Per effetto dell'art. 5-bis D.L. 30 settembre 2005 n. 203 convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248 è stato modificato l'art. 103, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 relativo alla deduzione fiscale dell'avviamento e le parole "un decimo" sono sostituite dalle

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

parole “un ventesimo”.

In buona sostanza, con la norma in commento il costo fiscale dell'avviamento (che in precedenza era ammortizzato in 10 anni) è ripartito in un periodo non inferiore a 20 anni. A tal riguardo si fa presente che nella bozza di Legge Finanziaria per l'anno 2006 è prevista un'ulteriore modifica della ripartizione del costo fiscale dell'avviamento che dovrebbe essere ripartito per un periodo non inferiore a 18 anni.

L'art. 5-ter, D.L. n. 203/2005 dispone che la norma in commento entra in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore alla data del 3 dicembre 2005, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in periodi di imposta precedenti.

8. - Indeducibilità delle minusvalenze su dividendi non tassati, art. 109, comma 3-bis, D.P.R. n. 917/1986

L'art. 5-quinquies, comma 1, D.L. n. 203/2005 ha introdotto il comma 3-bis all'art. 109, D.P.R. n. 917/1986, in base al quale sono indeducibili le minusvalenze realizzate sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti per la parziale esenzione da tassazione fino all'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo.

Inoltre, la norma in esame ha introdotto il comma 3-ter all'art. 109, D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale l'indeducibilità in questione si applica con riferimento alle azioni, quote e strumenti simili alle azioni (che abbiano i requisiti di esenzione previsti dall'art. 87, D.P.R. n. 917/1986) acquisite nei 36 mesi precedenti il realizzo.

La disposizione in commento si applica, ai sensi dell'art. 5-quinquies, comma 2, D.L. n. 203/2005, per le minusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2006.

Per effetto del comma 3, dell'art. 5-quinquies, D.L. n. 203/2005 le minusvalenze in questione realizzate per un ammontare superiore a Euro 50.000,00 a decorrere dal periodo d'imposta cui si applicano le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 344/2003 (e cioè dal periodo d'imposta che inizia successivamente al 1° gennaio 2004) devono essere comunicate dal contribuente all'Amministrazione finanziaria.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i dati e le notizie oggetto della comunicazione, nonché i termini e le procedure della stessa. In caso di omessa comunicazione la minusvalenza sarà indeducibile dal reddito d'impresa.

La norma in esame, inoltre, prevede che in sede di versamento degli acconti d'imposta relativi all'anno 2006, si dovrà tener conto di quanto disposto dal presente articolo. In buona sostanza, gli acconti per il 2006 dovranno essere calcolati assumendo come imposte del periodo precedente quelle che si sarebbero determinate tenendo in considerazione di quanto previsto dalla norma in commento.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

9. - Il vincolo patrimoniale derivante dalle deduzioni extracontabili, art. 109, comma 4, lett. b), D.P.R. n. 917/1986

L'art. 6, comma 10, D.Lgs. n. 247/2005, introduce delle modifiche all'art. 109, comma 4, lett. b) D.P.R. n. 917/1986, e riguardano il vincolo patrimoniale da tenere in considerazione in caso di distribuzione di utili in presenza di deduzioni extracontabili.

A tal riguardo, si fa presente che l'art. 109, comma 4, lett. b) D.P.R. n. 917/1986 dispone che in presenza di deduzioni extracontabili la distribuzione di utili e di riserve per un ammontare superiore a quello risultante dalla differenza tra le restanti riserve di patrimonio netto (comprensivo degli utili riportati a nuovo) e le eccedenze di deduzioni rispetto a quelle imputate a conto economico concorre a formare il reddito dell'esercizio.

Per effetto delle modifiche introdotte dalla norma in commento, il patrimonio netto che deve essere raffrontato con l'ammontare delle deduzioni extracontabili deve comprendere, a differenza che in passato, anche la riserva legale di utili. Mentre, le riserve e gli utili distribuiti che concorrono a formare il reddito in conseguenza del mancato rispetto del vincolo devono essere aumentate delle imposte differite corrispondenti.

L'art. 6, comma 13, D.Lgs. n. 247/2005 dispone che la norma in esame ha effetto per il periodo d'imposta che entra in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2004.

10. - Il consolidato nazionale, art. 117, ss. D.P.R. n. 917/1986

10.1. - Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Per effetto dell'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 247/2005, è aggiunto il comma 1-bis all'art. 118, D.P.R. n. 917/1986 relativamente ai crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero dalle società che hanno optato per il regime di tassazione del consolidato nazionale.

In particolare, la norma in commento dispone che ai fini della determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165, D.P.R. n. 917/1986:

- a) per reddito complessivo deve intendersi il reddito complessivo globale;
- b) la quota d'imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato e per ciascuno Stato;
- c) nelle ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione il diritto al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza di cui all'art. 165, comma 6, D.P.R. n. 917/1986 compete ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero.

In buona sostanza, con la norma in commento è chiarito che il calcolo delle imposte pagate all'estero deve essere effettuato "per company" e cioè conteggiando le imposte pagate da ogni singola società in ogni Stato (contrariamente a quanto previsto dalle istruzioni alla dichiarazione dei redditi del consolidato nazionale ove veniva adottato il criterio "per country" e cioè conteggiando le imposte pagate in ogni singolo Stato da tutte le società ivi operanti).

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Inoltre, la norma in esame dispone che in caso di interruzione del consolidato il diritto al riporto del credito per le imposte pagate all'estero compete alle singole società che hanno prodotti i redditi all'estero e non alla società consolidante.

Le modifiche relative ai crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero hanno effetto, ai sensi dell'art. 8, comma 7, D.Lgs. n. 247/2005, a decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio a decorrere dal 1° gennaio 2005.

10.2. - L'esercizio dell'opzione

L'art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 247/2005 ha modificato l'art. 119, comma 1, lett.d), D.P.R. n. 917/1986, relativo ai termini per l'esercizio dell'opzione.

In particolare, la comunicazione per l'opzione ai fini della tassazione del consolidato dovrà essere effettuata entro il 20° giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta. In sostanza, la norma in commento ha reso uniformi i termini per la comunicazione del consolidato con quelli relativi al versamento degli acconti d'imposta.

La modifica ha effetto, ex art. 8, comma 7, D.Lgs. n. 247/2005, per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006.

10.3. - Il regime di neutralità

L'art. 8, comma 4, D.Lgs. n. 247/2005 ha aggiunto il comma 2-bis all'art. 123/D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale le perdite fiscali pregresse relative alle società appartenenti al consolidato non possono essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni effettuato in regime di neutralità fiscale.

La norma in esame risponde ad una logica antielusiva ed ha la finalità di evitare che le società appartenenti al consolidato trasferiscano indirettamente le perdite pregresse (che possono essere utilizzate unicamente dalle società cui le stesse si riferiscono) alla società consolidante, compensando i componenti positivi derivanti dalla cessione di beni trasferiti in neutralità fiscale con perdite pregresse relative alla società cedente.

La norma in commento entra in vigore, ai sensi dell'art. 8, comma 7, D.Lgs. n. 247/2005, per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005.

10.4. - Disciplina sulle responsabilità

Per effetto dell'art. 8, comma 6, D.Lgs. n. 247/2005, sono apportate delle modifiche all'art. 127, D.P.R. n. 917/1986 relativo alle responsabilità per le maggiori imposte, sanzioni e interessi riferibili ai redditi delle società che partecipano al regime di tassazione di gruppo.

In particolare, con la modifica in commento vi è un'inversione della responsabilità solidale

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

relativamente ai maggiori imponibili accertati.

In precedenza la società consolidante era responsabile solidalmente con le consolidate per i maggiori redditi derivanti dalla maggiore imposta accertata alle stesse. Nel sistema attuale le singole società consolidate sono responsabili solidalmente con la consolidante in relazione alle maggiori imposte del consolidato derivanti da un maggior reddito accertato alle stesse consolidate.

Inoltre, la disposizione in esame dispone che la società consolidante è solidalmente responsabile con le controllate con riguardo alle sanzioni derivanti dall'attività di controllo ex art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973.

L'art. 8, comma 7, D.Lgs. n. 247/2005, dispone che la modifica in esame ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004.

11. - Il consolidato mondiale, art. 130, ss., D.P.R. n. 917/1986

11.1. - L'esercizio dell'opzione

Per effetto dell'art. 9, D.Lgs. n. 247/2005, è stata aggiunta la lett. d-bis) all'art. 132, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, relativamente all'esercizio dell'opzione per il regime di tassazione del consolidato mondiale. Con la norma in esame è previsto che per esercitare l'opzione relativa al regime di tassazione del consolidato mondiale sia effettuata la medesima comunicazione disposta per il regime di tassazione del consolidato nazionale.

Precedentemente, era necessario effettuare l'interpello all'Agenzia delle Entrate ed attendere l'esito positivo dello stesso per poter accedere al regime di tassazione del consolidato mondiale.

La disposizione in esame ha effetto, ai sensi dell'art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 247/2005, per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2005.

12. - L'avanzo di fusione, art. 172, D.P.R. n. 917/1986

L'art. 12, D.Lgs. n. 247/2005, ha modificato l'art. 172, comma 6, D.P.R. n. 917/1986 relativo alla regime fiscale dell'avanzo di fusione dopo la ricostituzione dei fondi in sostituzione d'imposta.

Pertanto, il comma 6, dell'art. 172, D.P.R. n. 917/1986 dispone che all'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da concambio, che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve in sospensione d'imposta si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata o fusa, diverse da quelle in sospensione che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione.

In sostanza, la norma dispone che l'avanzo o l'aumento di capitale che residua dopo la

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta assume il regime fiscale delle riserve e del capitale della società incorporata o fusa, diverse da quelle in sospensione, che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. La disposizione introdotta, quindi, richiama anche il regime fiscale del capitale e delle riserve, mentre la precedente versione della norma faceva riferimento esclusivamente alle riserve.

Inoltre, l'ultimo periodo della disposizione introdotta dispone che si considerano non concorrenti alla formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata. La disposizione, quindi, sembrerebbe eliminare dal calcolo proporzionale della formazione dell'avanzo di fusione la parte di capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del costo della partecipazione annullata.

L'art. 12, comma 8, D.Lgs. n. 247/2005 dispone che la norma in commento ha effetto per i periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2005.

13 - Disposizioni in materia di IRAP

13.1. - Base imponibile

L'art. 17, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 247/2005, ha modificato il comma 3 dell'art. 11, del D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, relativo alla determinazione della base imponibile ai fini IRAP. La norma in esame dispone che non concorrono alla formazione della base imponibile le plusvalenze realizzate in seguito ai trasferimenti avvenuti in regime di neutralità tra i soggetti che hanno optato per il regime di tassazione del consolidato.

L'art. 17, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 247/2005 ha, inoltre, riscritto completamente l'art. 11-bis, D.Lgs. n. 446/1997 relativo alle variazioni fiscali del valore della produzione netta.

Il "nuovo" comma 1, dell'art. 11-bis, D.Lgs. n. n. 446/1997 fornisce una elencazione delle disposizioni, che in deroga al criterio del parallelismo tra le variazioni in aumento e in diminuzione operate ai fini delle imposte sui redditi non trova applicazione ai fini IRAP. A tal riguardo giova sottolineare l'aggiunta delle seguenti esclusioni ai fini del computo della base imponibile IRAP:

- interessi passivi non dedotti ai fini IRES in applicazione del *pro rata* patrimoniale;
- interessi passivi non dedotti ai fini IRES in applicazione della *thin capitalization*.

L'art. 17, comma 3, D.Lgs n. 247/2005 prevede che le disposizioni in commento hanno effetto per i periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2004.

§§§

Nel restare a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento e/o necessità si rendesse opportuno al riguardo, cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri più cordiali saluti.

Studio Tributario Celli