

Circolare n. 1/2006

Roma, 20 gennaio 2006

Oggetto: Legge Finanziaria 2006

SOMMARIO: 1. - Le disposizioni in materia di IVA 2. - Le novità in materia di dichiarazione 2. - Le novità in materia IRES 2.1. - *Le novità in materia di erogazioni liberali* 2.2. - *Le novità in materia di rivalutazione dei beni delle aziende* 2.3. - *Le disposizioni in materia di ammortamento* 2.4. - *Le novità in materia di cessione delle partecipazioni* 3. - La programmazione fiscale concordata 3.1. - *Il quadro generale* 3.2. - *I soggetti esclusi* 3.3. - *Il perfezionamento* 3.4. - *Gli effetti* 3.5. - *La formulazione per gli altri periodi d'imposta* 4. - L'entrata in vigore

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Con la presente circolare intendiamo informarVi delle principali novità per le società di capitali recentemente introdotte dalla L. 23 dicembre 2005, n. 266 (cosiddetta “Legge finanziaria per l’anno 2006, pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 211 della *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 29 dicembre 2005 n. 302) recante “*disposizioni per la formazione del Bilancio annuale e pluriennale dello Stato*”. Gli ulteriori approfondimenti saranno forniti con successive circolari anche alla luce dei chiarimenti ministeriali che interverranno prossimamente sull’argomento e dei relativi provvedimenti di attuazione.

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

§§§

1. - Le disposizioni in materia di IVA

L’art. 1, comma 125, Legge finanziaria 2006 ha prorogato al 31 dicembre 2006 il regime di indetraibilità dell’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di ciclomotori, di motocicli, di autoveicoli (nonché dei relativi componenti e ricambi, delle spese di manutenzione e riparazione degli stessi) ed ha esteso dal 10 al 15% l’ammontare dell’IVA detraibile. In buona sostanza, nel sistema di detrazione dell’imposta viene prevista:

- una indetraibilità dell’85% dell’imposta afferente l’acquisto, l’importazione e l’acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, dei veicoli sopra citati;
- una indetraibilità del 50% dell’imposta afferente l’acquisto, l’importazione e l’acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, dei suddetti veicoli nel caso abbiano propulsione non a combustione interna (ad esempio motori elettrici);
- una indetraibilità del 100% dell’imposta afferente gli acquisti degli altri beni e servizi indicati nel citato art. 19 - *bis* 1), D.P.R. n. 633/1972, quali per esempio i pezzi di ricambio, le prestazioni di custodia, manutenzione e riparazione dei suddetti veicoli.

In buona sostanza, per l’anno 2006 per l’acquisto, l’importazione e l’acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, dei predetti veicoli (risultanti da fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2006), l’indetraibilità dell’IVA è ridotta all’85% del relativo ammontare e alla metà nel caso di veicoli con propulsori non a combustione interna.

Va inoltre ricordato che la detrazione dell’imposta, anche se parziale, comporterà che la successiva rivendita non potrà avvenire in regime di esenzione, ma dovrà, invece, assoggettarsi al tributo. L’imposta dovrà applicarsi, infatti, sulla parte di base imponibile corrispondente alla percentuale della detrazione applicata pari al 15% (nelle ipotesi dell’85% di indetraibilità) e al 50% (nelle ipotesi del 50% di indetraibilità).

2. - Le novità in materia di dichiarazioni

Per effetto dell’art. 1, comma 137, Legge finanziaria viene previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2006, in sede di dichiarazione non si esegue il versamento del debito o il rimborso del credito d’imposta se l’importo risultante non supera il limite di Euro 12.

2. - Le novità in materia IRES

2.1. - Le novità in materia di erogazioni liberali

Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 353, Legge finanziaria 2006 sono integralmente deducibili dal reddito dell'impresa i fondi trasferiti per il finanziamento della ricerca, a titolo di contributo o liberalità, della società in favore di università, fondazioni universitarie e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici Gli atti relativi al trasferimento in questione sono esenti da tasse e imposte indirette diverse da quelle sul valore aggiunto e da diritti dovuti a qualsiasi titolo e gli onorari notarili relativi agli atti di donazione sono ridotti del 90%.

2.2. - Le novità in materia di rivalutazione dei beni delle aziende

L'art. 1, comma 469, L. n. 266/2005 riconosce alle società di capitali la possibilità di rivalutare i beni materiali ed immateriali classificati tra le immobilizzazioni nel bilancio. In particolare, la rivalutazione può essere eseguita con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge finanziaria (e cioè 1° gennaio 2006). Per ogni ulteriore approfondimento si rinvia alle nostre precedenti Circolari informative n. 18/2000 del 4 dicembre 2000 e n. 2/2002 del 16 gennaio 2002.

Il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi ed ai fini dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita (quindi in linea generale dal 2008).

Sui maggior valori andrà versata un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP pari al 6% (per i beni non ammortizzabili) ed al 12% (per i beni ammortizzabili). L'imposta in questione andrà versata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Il saldo di rivalutazione può essere assoggettato, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 7%.

Il versamento dell'imposta sostitutiva consente di affrancare il saldo di rivalutazione monetaria e, conseguentemente, distribuire lo stesso senza che concorra a formare la base imponibile della società. Diversamente, la distribuzione del saldo di rivalutazione monetaria concorre a formare il reddito della società. L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi nella misura del 10% per il 2006, del 45% per il 2007 e del 45% per il 2008.

Si ricorda al riguardo che possono essere oggetto di rivalutazione rispettivamente:

1. i beni materiali, anche se completamente ammortizzati;
2. i beni immateriali, giuridicamente tutelati quali ad esempio, i diritti di brevetto industriale, di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di concessione, licenze, know-how;
3. le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile,

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

sempre che le stesse siano iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie ed a condizione che il rapporto di controllo o di collegamento sussista almeno dalla fine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2004 e continui a sussistere ininterrottamente alla data di chiusura dell'esercizio nel cui bilancio o rendiconto la rivalutazione viene effettuata.

Inoltre, possono essere rivalutati i beni di costo unitario non superiore ad euro 516,46 ed i beni in corso di costruzione per la parte iscritta in contabilità ed i beni riscattati dalle società di leasing. La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. Diversamente, non rientrano tra i beni che possono essere rivalutati:

- i beni materiali ed immateriali alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni comprese le convertibili);
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ovvero, ancorché considerate controllo o di collegamento non costituiscono immobilizzazioni.

2.3. - Le disposizioni in materia di ammortamento

Per effetto dell'art. 1, comma 521, Legge finanziaria 2006 è stato previsto che le quote di ammortamento del valore dell'avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo.

2.4. - Le novità in materia di cessione delle partecipazioni

Con l'esercizio 2006 non si applicano più le norme transitorie della cosiddetta "PEX" che comportavano la tassazione integrale delle plusvalenze per l'importo delle svalutazioni dedotte nel 2002 e nel 2003. A questo riguardo, l'art. 1, comma 131, Legge finanziaria 2006 ha previsto che le svalutazioni delle partecipazioni riducono il costo dei titoli (ed aumentano quindi la plusvalenza) solo se dedotte nel 2002 e nel 2003.

In buona sostanza, il costo fiscalmente rilevante delle partecipazioni è assunto al netto delle svalutazioni dedotte a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002.

3. - La programmazione fiscale concordata

3.1. - Il quadro generale

Per effetto dell'art. 1, comma 499, L. n. 266/2005 è stato introdotto l'istituto della programmazione fiscale concordata alla quale possono accedere i titolari di reddito d'impresa (e gli esercenti arti e professioni) cui si applicano gli studi di settore ed i parametri per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

L'accettazione della programmazione fiscale determina preventivamente per un triennio la

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

base imponibile caratteristica dell'attività svolta:

1. da assumere ai fini delle imposte sui redditi con una riduzione della imposizione fiscale e contributiva per la base imponibile eccedente quella programmata;
2. da assumere ai fini dell'IRAP.

3.2. - I soggetti esclusi

Non sono ammessi alla programmazione fiscale concordata i titolari di reddito d'impresa:

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

3.3. - Il perfezionamento

La programmazione fiscale si perfeziona con l'accettazione degli importi proposti al contribuente dall'Agenzia delle Entrate che individuano per un triennio la base imponibile caratteristica dell'attività svolta, esclusi gli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario (l'eventuale accettazione è comunicata dal contribuente entro il 16 ottobre 2006). L'eventuale notifica di PVC con esito positivo o di avvisi di accertamento o rettifica, nonché inviti al contraddittorio di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 218/1997 ai fini IRES, IRAP, IVA relativi al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004 comporta che la proposta debba essere formulata dal contribuente.

3.4. - Gli effetti

Per i periodi d'imposta oggetto di programmazione relativamente alla base imponibile caratteristica dell'impresa:

1. sono inibiti i poteri di accertamento spettanti all'Amministrazione finanziaria relativamente alle imposte sul reddito;
2. per la parte dichiarata eccedente quella programmata l'aliquota IRES sarà ridotta di 4 punti percentuali;
3. i contributi previdenziali si applicano esclusivamente per la parte programmata, fatto salvo il minimale reddituale previsto ai fini contributivi;
4. l'imposta regionale sulle attività produttiva si applica esclusivamente per la parte programmata.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Per gli stessi periodi d'imposta ai fini IVA si producono le suddette implicazioni:

1. il contribuente assolve ordinariamente a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dalla legge;
2. all'ammontare degli eventuali maggiori ricavi o compensi da dichiarare rispetto a quelli risultanti dalle scritture contabili si applica, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato;
3. sono inibiti i poteri di accertamento previsti dalla legge.

In caso di divergenza tra gli importi risultanti dalle dichiarazioni e quelli oggetto di programmazione da comunicare nella dichiarazione presentata ai fini delle imposte sui redditi, l'Agenzia delle Entrate procede ad accertamento parziale.

L'inibizione dei poteri di controllo non opera allorché il reddito dichiarato differisca da quello effettivamente conseguito (di oltre il 10%), non siano adempiuti gli obblighi sostanziali previsti dalla legge IVA ovvero non siano state tenute regolarmente le scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi ovvero siano state commesse le fattispecie criminose disciplinate dal D.Lgs. n. 74/2000.

3.5. - La formulazione per gli altri periodi d'imposta

Ai contribuenti destinatari delle proposte di programmazione l'agenzia delle Entrate formula, inoltre, una proposta di adeguamento dei redditi d'impresa nonché della base imponibile IRAP relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004 per i quali le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2005 sulla base di maggiori ricavi determinati a seguito di elaborazioni effettuate dall'anagrafe tributaria. Agli importi in questione si applica, per le società di capitali che non hanno optato per la trasparenza fiscale, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP del 28% e per le altre tipologie di soggetti del 23%.

L'accettazione della proposta comporta il pagamento dell'IVA determinata applicando all'ammontare dei maggiori ricavi, tenuto conto di operazioni non soggette all'imposta ovvero soggette a regimi speciali, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili (diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili) e il volume di affari dichiarato. L'adeguamento si perfeziona con il pagamento entro il 16 ottobre 2006 delle somme dovute.

Per ciascun periodo d'imposta gli importi calcolati a titolo di maggior ricavo non potranno essere inferiori ad euro 3.000 per le società di capitali ed euro 1.500,00 per gli altri soggetti. Sulle maggiori imposte non si applicano sanzioni ed interessi.

Nel caso in cui gli importi da versare complessivamente eccedano la somma di Euro 10.000,00 per le società di capitali ed Euro 5.000,00 per gli altri soggetti il 50% dell'importo eccedente potrà essere versato entro il 16 dicembre 2006, maggiorato degli interessi legali a decorrere dal giorno successivo alla data del primo versamento. L'accettazione della proposta esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle perdite risultanti dalla dichiarazione (è pertanto inefficace il riporto a nuovo delle predette perdite).

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Sono esclusi dall'istituto i soggetti:

1. per i quali sussistono cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o parametri per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 ed al 31 dicembre 2004;
2. che hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta nei periodi d'imposta oggetto di definizione o che hanno presentato per tali periodi d'imposta una dichiarazione dei redditi ed IRAP con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta;
3. che hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini IVA per le annualità d'imposta oggetto di definizione o che hanno presentato per tali annualità una dichiarazione con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta;
4. che hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per i periodi d'imposta di cui sopra;
5. nei confronti dei quali sono state constatate entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione dell'istituto delle fattispecie criminose di cui al D.Lgs. n. 74/2002.

4. - L'entrata in vigore

La normativa in esame è entrata in vigore il 1° gennaio 2006.

§§§

Nel restare a disposizione per ogni ulteriore chiarimento si rendesse opportuno, cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri più cordiali saluti.

Studio Tributario Celli