

Circolare n. 5/2006

Roma, 6 luglio 2006

**Oggetto:** Manovra d'estate

**SOMMARIO:** 1. - Il nuovo trattamento delle perdite 2. - Disposizioni in materia di ammortamenti 3. - Disposizioni in materia di spese di ricerca 4. - Disposizioni in materia di opere ultrannuali 5. - Disposizioni in materia di società non operative 6. - Disposizioni in materia di stock options 7. - Disposizioni in materia di società holding 8. - Disposizioni in materia di trasparenza fiscale 9. - Disposizioni in materia di minusvalenze 10. - Disposizioni in materia di fusioni e di scissioni 11. - Il ricalcolo degli acconti IRES 12. - Le disposizioni in materia di IVA 12.1. - *Disposizioni in materia di immobili* 12.2. - *Obblighi di comunicazione elenchi clienti e fornitori* 13. - Disposizioni in materia di ritenute

# STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Con la presente circolare intendiamo informarVi delle principali novità per le società di capitali alla luce del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 4 luglio 2006, n. 153) recante “*disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale*”. Le disposizioni di seguito commentate rivestono al momento carattere provvisorio perché il provvedimento è stato emesso nella forma del decreto legge e, quindi, per sua natura suscettibile di modifiche nel corso dell’iter di conversione in legge.

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

§§§

## **1. - Il nuovo trattamento delle perdite**

L’art. 36, comma 12, Decreto Legge n. 223/2006 apporta alcune sostanziali modifiche al regime di utilizzo delle perdite fiscali da parte delle società e dei soci. L’art. 84, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 che regola il riporto illimitato delle perdite viene modificato introducendo due nuove condizioni in assenza delle quali le perdite rientreranno nell’ordinario regime quinquennale. Per effetto delle modifiche apportate le perdite risulteranno illimitatamente riportabili allorché:

1. conseguite nei primi tre esercizi dalla data di costituzione della società (non vanno considerate eventuali operazioni straordinarie);
2. formate a seguito di una nuova attività produttiva.

Le perdite realizzate nei primi tre periodi d’imposta prive dei requisiti di cui sopra formatesi in esercizi precedenti a quello in corso alla data di decorrenza del decreto legge (periodo d’imposta 2006 per i contribuenti con esercizio coincidente con l’anno solare) e non ancora utilizzate alla medesima data, possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d’imposta successivi a quello di formazione, ma non oltre l’ottavo. In buona sostanza con il 2006 viene meno il diritto ad utilizzare perdite ex illimitate formatesi nel 1997 (primo anno di applicazione della normativa).

Il provvedimento in esame, inoltre, allarga anche i casi in cui il cambio di proprietà può generare la cancellazione delle perdite fiscali. L’art. 84, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 stabilisce, infatti, che il riporto delle perdite viene meno quando muta il socio di maggioranza e si modifica l’attività di fatto esercitata. Prima della manovra questa disposizione non trovava applicazione se il cessionario delle partecipazioni era a sua volta una società dello stesso gruppo. Questa ultima esimente viene eliminata così che una qualunque modifica dell’azionista di controllo diretto comporta l’azzeramento delle perdite, anche se di fatto il controllo non varia. Resta, invece, ferma l’altra causa di esclusione, basata sulla vitalità della società le cui perdite sono riportabili. La norma si applica alle società la cui partecipazioni sono trasferite dalla data di entrata in vigore del decreto legge.

## **2. - Disposizioni in materia di ammortamenti**

Il Decreto legge in esame esclude, a partire dal 2006, la possibilità di applicare gli

ammortamenti anticipati per i mezzi di trasporto a motore disciplinati dall'art. 164, primo comma, lett. b), D.P.R. n. 917/1986 utilizzati nell'esercizio d'impresе. La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge anche per i beni acquistati in precedenti periodi d'imposta (periodo d'imposta 2006 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Per brevetti, opere dell'ingegno e know-how sale da 1/3 al 50% la percentuale di deduzione massima consentita dell'ammortamento (in buona sostanza l'ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno brevetti industriali, processi, formule, invenzioni ... avverrà non più in tre esercizi ma in due). Diversamente scende da 1/10 ad 1/18 il periodo di ammortamento dei marchi così come avviene per l'avviamento. La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge (periodo d'imposta 2006 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti. Per i brevetti la norma riguarda solo quelli registrati dall'entrata in vigore del decreto legge o nei 5 anni precedenti.

### **3. - Disposizioni in materia di spese di ricerca**

L'ammortamento delle spese per studi e ricerche può usufruire del doppio binario, nell'ipotesi in cui, in base ai principi contabili, queste siano state ammortizzate. Se per esempio le spese di ricerca sono capitalizzate e ammortizzate in tre o cinque esercizi è possibile l'imputazione integrale ai fini fiscali. La disposizione si applica alle spese per studi e ricerche sostenute dal periodo successivo alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 223/2006. La capitalizzazione dei costi deve essere valutata in base alle norme del codice civile ed ai principi contabili.

### **4. - Disposizioni in materia di opere ultrannuali**

Per effetto delle novità contenute nel decreto legge n. 223/2006 è previsto che le opere, le forniture ed i servizi di durata ultrannuale perdono la deduzione forfetaria per rischio contrattuale del 2 e del 4%. Fino ad ora, infatti, era possibile usufruire, anche in via extra contabile (nel quadro EC del modello Unico) della deduzione del 2%, aumentata al 4% per opere, forniture e servizi eseguiti all'estero se i corrispettivi erano dovuti a soggetti non residenti.

La nuova disposizione abolisce la possibilità di effettuare la svalutazione con rilevanza fiscale delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale. La misura si applica dal 2006, vale a dire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto e pertanto interviene anche sulle opere in corso.

La novità riguarda tutte le imprese che valutano i lavori ultrannuali non in base al costo (commessa completata) ma in base alla percentuale di completamento come previsto dall'art. 2426, n. 11, del codice civile e dai principi contabili nazionali n. 23 e internazionale n. 11.

## 5. – Disposizioni in materia di società non operative

L'art. 35, comma 15, Decreto Legge n. 223/2006 interviene anche in materia di società non operative. Infatti, si rendono più restringenti i criteri per stabilire se una società risulta operativa o meno. Le società si considerano, salvo prova contraria, non operative se l'ammontare complessivo dei ricavi, dell'incremento delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari risultanti dal conto economico è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando:

- a) il 2% al valore dei beni indicati all'art. 85, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 917/1986 anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato dei crediti;
- b) il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, anche in locazione finanziaria;
- c) il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Le disposizioni in questione non si applicano:

1. ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
2. ai soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3. alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
4. alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
5. alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6. alle società con un numero di soci non inferiore a 100.

Per le società e gli enti non operativi l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini IVA non è ammessa al rimborso, né può costituire oggetto di compensazione ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997. Qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui sopra l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

In presenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinato come sopra ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini IVA la società interessata può richiedere la disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973.

Le disposizioni in questione si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto legge n. 223/2006 e cioè dal periodo d'imposta 2006 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

## 6. - Disposizioni in materia di stock option

Con la manovra viene modificato il regime fiscale previsto per le stock option. L'art. 36, comma 25, D.L. n. 223/2006 ha soppresso l'art. 51, comma 2, lett. g-bis), D.P.R. n. 917/1986 il quale prevedeva un regime impositivo di favore per i piani di stock option. Il vecchio regime disponeva che:

## STUDIO TRIBUTARIO CELLI

1. i benefici derivanti dai piani di stock option si qualificavano sempre come reddito di lavoro dipendente;
2. il momento impositivo coincideva con il momento di effettiva acquisizione delle azioni e non già in quello antecedente di attribuzione delle stock option o di prima esercitabilità di queste opzioni;
3. il reddito di lavoro dipendente era quantificato nella differenza tra il valore normale delle azioni alla data della loro effettiva acquisizione e il prezzo pagato;
4. tale reddito non concorreva alla formazione del reddito imponibile nel rispetto di una serie di condizioni (prima fra tutto quella attinente alla congruità del prezzo di esercizio delle stock option rispetto al valore normale delle azioni alla data di attribuzione del diritto di acquisto delle azioni).

A seguito delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 223/2006 è stato previsto la concorrenza alla formazione del reddito imponibile del dipendente del reddito riconducibile all'acquisizione delle azioni. Da ciò consegue la piena tassazione per il dipendente a fronte della ineducibilità per il datore di lavoro.

### **7. - Disposizioni in materia di società holding**

Per effetto dell'art. 36, commi 13 e 14, D.L. n. 223/2006 sono considerate residenti in Italia, salvo prova contraria, le holding estere che controllano società ed enti residenti, se:

1. sono controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti oppure;
2. sono amministrate prevalentemente da consiglieri residenti in Italia.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

### **8. - Disposizioni in materia di trasparenza fiscale**

Le perdite pregresse dei soci delle società trasparenti non sono compensabili con gli utili prodotti dalla partecipata nel periodo dell'opzione.

### **9. - Disposizioni in materia di minusvalenze**

Non sono deducibili le minusvalenze realizzate in caso di assegnazione ai soci o destinazione extraimprenditoriale.

### **10. - Disposizioni in materia di fusioni e di scissioni**

Anche nelle fusioni retroattive vengono introdotte limitazioni all'utilizzo del perdite generate in corso d'anno. In primo luogo se la società non è operativa non sarà compensabile tutta la perdita con il risultato positivo dell'incorporante (o dell'incorporata). Se la società è operativa dovrebbero operare i limiti riferiti al patrimonio netto.

## 11. - Il ricalcolo degli acconti IRES

L'art. 36, comma 34, Decreto Legge n. 223/2006 obbliga a tener presente nel calcolo degli acconti dovuti ai fini IRES per il periodo d'imposta in corso alla sua data di entrata in vigore (2006 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) le disposizioni introdotte dal provvedimento in esame (riporto perdite, trasparenza fiscale, minusvalenze da assegnazione, opere e servizi ultrannuali ....).

Gli eventuali conguagli andrebbero versati a novembre insieme con la seconda rata.

## 12. - Le disposizioni in materia di IVA

### 12.1. - Disposizioni in materia di immobili

Per effetto del Decreto Legge n. 223/2006 viene previsto che tutti i trasferimenti immobiliari sono sottoposti ad imposta di registro e quindi esentati dal regime IVA, salvo i fabbricati ceduti dai costruttori e ultimati da meno di 5 anni. Questi ultimi, infatti, andranno regolarmente assoggettati ad IVA.

In buona sostanza, a seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Legge n. 223/2006 l'imposta di registro sarà dovuta nei seguenti casi:

- vendita di fabbricati da parte delle imprese costruttrici dopo che sono trascorsi cinque anni dall'ultimazione;
- vendita di un fabbricato strumentale da parte di una qualsiasi impresa (che non lo abbia costruito nel quinquennio);
- vendita di fabbricati abitativi e non da parte delle imprese immobiliari di rivendita;
- cessione a seguito di riscatto dei fabbricati in locazione finanziaria.

Alcune modifiche vengono apportate anche al regime IVA della locazione. In particolare, viene previsto che:

1. tutte le locazioni prima dichiarate esenti da IVA sono tali anche se si tratta di locazioni finanziarie;
2. diventano esenti da IVA le locazioni anche finanziarie di fabbricati strumentali;
3. divengono esenti da IVA le locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese che le hanno costruite per la vendita.

Nelle ipotesi di cui ai precedenti punti n. 2 e 3 l'imposta di registro si applicherà in misura fissa.

L'art. 37, comma 8, D.L. n. 223/2006 apporta delle modifiche al regime di detrazione dell'IVA, in quanto viene esclusa la detrazione dell'IVA sugli acquisti per le imprese che hanno per oggetto l'attività di rivendita dei fabbricati. L'indetraibilità opera per i soli fabbricati a destinazione abitativa mentre rimane per i fabbricati strumentali.

Ciò comporta la necessità di rettificare la detrazione operata ex art. 19-bis2, D.P.R. n. 633/1972. L'imposta dovuta per effetto della rettifica operata è versata in tre rate annuali da corrispondere entro il termine di versamento dell'acconto (la prima rata scadrà il 27 dicembre

2006).

## ***12.2. - Obblighi di comunicazione elenchi clienti e fornitori***

Il Decreto Legge n. 223/2006 ha introdotto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate in via telematica l'elenco dei clienti e dei fornitori. Per il 2006 (primo periodo d'imposta di applicazione della nuova disposizione) i contribuenti sono obbligati a mettere nell'elenco clienti i soli titolari di partita IVA. A decorrere dall'anno d'imposta 2007 gli elenchi comprenderanno tutte le fatture emesse sia nei confronti di titolari di partita IVA che dei consumatori finali, ad esclusione delle cessioni di beni e prestazioni di servizi certificati con scontrini fiscali o ricevute.

## **13. - Disposizioni in materia di ritenute**

Per effetto del decreto legge n. 223/2006 è stato esteso l'obbligo di effettuazione della ritenuta d'acconto del 20% sui redditi corrisposti a fronte dell'assunzione dell'obbligo di fare, non fare e permettere. I redditi riconducibili alle fattispecie in questione se corrisposti da un sostituto d'imposta comporteranno l'obbligo di operare una ritenuta d'acconto.

§§§

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

Studio Tributario Celli