Gennaio
2007

STUDIO BATTAGLIONI

Speciale Finanziaria 2007

PARTE II – LE INFORMATIVE SULLA FINANZIARIA

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IMPRESE - SOCIETÀ DI COMODO: LE MODIFICHE DELLA LEGGE FINANZIARIA

La Legge Finanziaria per il 2007 (L. n.296/06) interviene sulla disciplina delle società di comodo in tre direzioni principali, e cioè:

1. allo scopo di precisare e, in determinate circostanze, attenuare le condizioni in base alle quali la società può essere considerata non operativa, e ciò agendo sulla costruzione di due dei tre gruppi di beni rilevanti ai fini della disciplina, vale a dire i titoli e gli immobili;
2. per determinare esplicitamente la base imponibile Irap delle società di comodo;
3. per concedere una via di uscita dal regime delle società di comodo, e ciò agevolando le operazioni di liquidazione e trasformazione in società semplici delle società non operative.

Le modifiche al comparto dei titoli

Un primo intervento riguarda l'individuazione dei beni che devono essere ascritti alla categoria dei titoli, che generano ricavi lordi presunti in misura pari al 2%, e redditività netta presunta in misura pari all'1,5% del loro valore. La norma interviene, intanto, per far sì che in tale comparto, oltre alle partecipazioni vere e proprie, si considerino anche gli strumenti finanziari e le obbligazioni, e ciò indipendentemente dal fatto che tali beni siano iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie ovvero nell'attivo circolante. Ancora, la norma interviene sulla rilevanza delle partecipazioni detenute in società di persone. Prima della modifica, queste partecipazioni rilevavano solo se iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie, e non essendo comprese nella categoria dei titoli di cui si è appena detto, rientravano nella categoria delle altre immobilizzazioni, con la conseguenza che da esse si presumeva una redditività lorda del 15 e netta del 12%. L'intervento normativo fa sì che dette partecipazioni rilevino indipendentemente dalla loro classificazione, ma comunque generando una redditività lorda del 2 e netta dell'1,5%. In pratica, per le partecipazioni in società personali:

Ante modifica	
Iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie	**Rilevano al 15% - 12%**
Iscritte nell'attivo circolante	**Non rilevano**
Dopo modifica	
Iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie	**Rilevano al 2% - 1,5%**
Iscritte nell'attivo circolante	**Rilevano al 2% - 1,5%**

Non è detto che tale modifica normativa sia necessariamente più favorevole ai contribuenti, ed è per questo che la norma che ne regola la decorrenza stabilisce, in generale, il suo effetto dal periodo d'imposta 2007 che, tuttavia, e ammesso possa essere anche il 2006, qualora dalla sua applicazione per tale periodo d'imposta il contribuente possa conseguire un effetto più favorevole.

Le modifiche al comparto degli immobili

Il Legislatore prende atto del fatto che le percentuali di redditività, soprattutto lorda, sono particolarmente elevate rispetto ai dati effettivi riscontrabili sul mercato immobiliare, ed è probabilmente per questo che interviene sul comparto immobili per stabilire che:

1. per gli immobili classificati in categoria A 10 (uffici), la percentuale di redditività lorda scende dal 6 al 5%, essendo questa una riduzione a regime, e non andandosi a toccare la percentuale di redditività netta, che resta quella del 4,75%;
2. per gli immobili a uso abitativo, si prevede una riduzione della percentuale di redditività lorda dal 6 al 4% e di quella netta dal 4,75 al 3%; a differenza di quanto visto al precedente n. 1), questa agevolazione compete solo per gli immobili a uso abitativo acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

Quanto alla decorrenza di tali disposizioni, questa è fissata già per il 2006. Quindi, in sede di conteggi relativi a tale anno, la riduzione delle percentuali per gli immobili abitativi si applicherà a quelli acquistati o rivalutati in tale anno, ovvero nel 2005 o nel 2004; per l'immobile acquistato nel 2004, dal 2007 i conteggi dovranno essere effettuati utilizzando le percentuali a regime (6 e 4,75%).
A questo punto, tenendo conto delle novità introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2007, può essere utile costruire una griglia complessiva delle nuove percentuali per il calcolo dei ricavi e del reddito presunto, compendiata nella seguente tabella:

	% ricavi presunti	% reddito presunto
Titoli(1)		
Azioni, partecipazioni in Srl, strumenti finanziari, obbligazioni, partecipazioni in società personali.	2	1,5
Immobili(2)		
- Immobili categoria A 10	5	4,75
- Immobili abitativi(3)	4	3
- Altri immobili	6	4,75
Altre immobilizzazioni	15	12

(1) iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante
(2) iscritti tra le immobilizzazioni
(3) nei primi tre anni dall'acquisto o dalla effettuata rivalutazione

La base imponibile Irap
La Legge Finanziaria per il 2007 precisa che, ai fini Irap, la base imponibile di una società di comodo è data dalla sommatoria delle seguenti grandezze:

reddito minimo
retribuzioni sostenute per i dipendenti
compensi per collaborazioni coordinate e continuative
compensi per prestazioni lavoro autonomo occasionale
Valore della produzione netta per società di comodo

A oggi non risulta immediatamente chiara la decorrenza di tale disposizione, nel senso che essa potrebbe avere effetto in assoluto per il 2007, e quindi sarà un problema da affrontare nel 2008 in sede di dichiarazione dei redditi l'anno precedente, ma potrebbe anche avere effetto sulla prossima dichiarazione dei redditi. La tesi più plausibile appare comunque la prima.

Scioglimento e trasformazione agevolate

A fronte del deciso inasprimento della disciplina delle società di comodo, da più parti, lo scorso anno, si era osservato che mancava, nella normativa, un provvedimento che consentisse una fuoriuscita non particolarmente dolorosa da tale regime.

Il Legislatore è intervenuto, prevedendo delle facilitazioni che descriviamo sinteticamente.

1. destinatarie dell'agevolazione sono le società che erano di comodo nel corso del 2006 ovvero che, in tale anno, si trovavano nel primo periodo d'imposta; la loro compagine sociale deve essere formata esclusivamente da persone fisiche, iscritte a libro soci alla data del 1° gennaio 2007, ovvero che vi siano iscritte anche entro il successivo 30 gennaio, ma in forza di un atto di cessione quote stipulato entro il 1° novembre 2006;
2. per accedere alle agevolazioni, la società deve deliberare lo scioglimento - messa in liquidazione – entro il 31 maggio 2007, e chiedere la cancellazione dal Registro delle imprese entro un anno dalla predetta delibera;
3. può essere altresì deliberata la trasformazione in società semplice, sempre entro la predetta data, e sempre entro un anno da tale delibera deve essere chiesta la cancellazione dal Registro delle imprese;
4. in caso di liquidazione, il reddito che si genera dalla procedura – che andrà a formare, a consuntivo, un unico periodo d'imposta ancorché in parte ricadente nel 2007 e, in parte, nel 2008 – è assoggettato a un'imposta sostitutiva di Ire, Ires e Irap del 25%;
5. in caso di trasformazione agevolata, verificandosi il passaggio da un soggetto imprenditore a uno non imprenditore, si genera una destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa; tale situazione richiede la tassazione delle plusvalenze relative ai beni, come differenza tra il loro valore normale e il loro costo fiscalmente riconosciuto; l'agevolazione consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva di Ire, Ires e Irap con l'aliquota del 25%;
6. oltre al carico fiscale di cui ai due punti precedenti, ne è dovuto uno specifico per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta, sempre con aliquota del 25%, ridotta al 10% in caso di affrancamenti di riserve da saldo attivo di rivalutazione.

Sul versante dei soci che, in quanto persone fisiche, in occasione dell'assegnazione di somme o beni a seguito della liquidazione potrebbero percepire dei redditi assimilati ai dividendi, la norma introduce un criterio che rende tale assegnazione tendenzialmente neutra. La regola generale è che il reddito per il socio è dato dalla differenza tra la somma assegnata e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione ma, nel caso specifico della liquidazione agevolata, si stabilisce che le somme assegnate ai soci, ai fini del predetto confronto, sono diminuite dell'importo assoggettato a imposizione, al netto dell'imposta sostitutiva pagata.

ESEMPIO

In cui una società possiede un immobile completamente ammortizzato, di valore normale pari a 1.000, e con una cassa di 100:

- lo stato patrimoniale prima della vendita dell'immobile è il seguente:

Cassa	**100**	**Patrimonio netto**	**100**
Immobile	**0**		

A seguito della vendita dell'immobile, la società incassa 1.000, ma deve versare l'imposta sostitutiva per 250 e quindi, dopo tale operazione, lo stato patrimoniale si presenterà come segue;

Cassa	**1.100**	**Debiti tributari**	**250**
		Patrimonio netto	**850**

L'importo assegnabile ai soci, prelevabile dalla cassa, è esattamente pari al patrimonio netto di 850 e quindi, applicando la regola vista in precedenza, si ha:

Somme assegnate ai soci – (Importo imponibile – imposta sostitutiva)
850 – (1.000 – 250) = 0

Quindi, fintanto che non si rivela un'eccedenza rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, per il socio non emerge materia imponibile, esaurendosi così la tassazione esclusivamente nel carico fiscale dovuto dalla società.
In caso di trasformazione, vale una regola analoga, nel senso che il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è aumentato dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva (nell'esempio precedente: 1.000).
In caso di cessione o assegnazione di beni ai soci, il valore dei beni è sempre fatto pari al loro valore normale, tranne che per gli immobili, per i quali vale il valore catastale. L'attuale versione normativa non consente di rendere applicabile tale criterio anche al caso della trasformazione agevolata.
Le agevolazioni in esame devono essere richieste nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo che precede la delibera di scioglimento o di trasformazione. Quindi, ad esempio, se lo scioglimento fosse deliberato il 30 aprile 2007, tale richiesta dovrà essere formulata nella dichiarazione relativa al periodo 1 gennaio – 30 aprile 2007. Inoltre, per tale periodo, non opera la disciplina delle società di comodo.
Seguono un insieme di altre agevolazioni valide ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, nel caso di assegnazione ai soci, con l'ulteriore precisazione che tale operazione non è considerata cessione ai fini Iva. Più in particolare si stabilisce che, in caso di cessione di immobili, la base imponibile è data dai valori automatici, oltre a prevedere che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura fissa di € 168 ciascuna.

Disposizioni accertative e interpello disapplicativo
Non immediatamente chiara è la modifica che porta alla soppressione dell'inciso "*salvo prova contraria*" nel co.1 dell'art.30 della L. n.724/94, che ora recita che le società e gli enti *"si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi … (inciso eliminato)…… è inferiore alla somma degli importi che risultano dall'applicazione delle seguenti percentuali..."*. Se non dovesse essere più possibile fornire prova contraria, ci troveremmo di fronte a una situazione in cui la difesa del contribuente non sarebbe, di fatto, più esperibile in sede contenziosa, sede nella quale si potevano addurre le motivazioni che giustificano la mancata dichiarazione dei ricavi e del reddito minimo. Se così fosse, l'unica possibilità di difesa a disposizione del contribuente sarebbe quella dell'interpello disapplicativo che, si ricorda, non è strada da percorrere obbligatoriamente.
Altra modifica riguarda proprio la disciplina dell'interpello disapplicativo, che può essere proposto per far valere situazioni che giustificano il mancato conseguimento dei ricavi presunti anche se non di carattere straordinario. Infatti, nel co.4-*bis* del citato art.30, sono soppresse le parole "*di carattere straordinario*". L'effetto è certamente quello di potenziare l'efficacia dell'istanza disapplicativa, nel senso che le circostanze che rendono, di fatto, la società non operativa, ma che possono comunque giustificare la disapplicazione della disciplina, possono ora essere ricercate anche in situazioni congiunturali, o in altre situazioni maggiormente radicate nel tempo.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: ACCERTAMENTI – IMMOBILI: ANCORA NOVITÀ NELLA FINANZIARIA

Il settore immobiliare, da tempo nel "mirino" del Legislatore e dell'Agenzia, è interessato da alcune modifiche ad impatto operativo contenute nella Finanziaria per il 2007.

Nella tabella che segue si riepilogano gli interventi principali.

REGOLA DEL PREZZO VALORE	Cosa è	La regola del prezzo valore, contenuta nel co.497 della L. n.266/05, consente (dietro opzione del soggetto acquirente) di pagare l'imposta di registro e le ipocatastali limitatamente al valore catastale dell'immobile, nonostante nel rogito venga dichiarato un maggior corrispettivo
	Quando si poteva applicare	Sino al 31.12.2006 la procedura particolare poteva essere utilizzata quando: • **Requisito soggettivo:** il cedente e l'acquirente erano soggetti privati che non agivano nell'esercizio di arti e professioni • **Requisito oggettivo:** il bene compravenduto doveva essere un fabbricato a destinazione abitativa o sua pertinenza
	Le novità	• Dal 01.01.2007 il particolare regime di favore si potrà applicare anche se il soggetto cedente è titolare di partita Iva, ovviamente nelle sole ipotesi in cui alla cessione si applichi l'imposta di registro; restano fermi gli altri requisiti • Ciò comporta la possibilità di un risparmio di imposta in capo al privato acquirente • In capo al soggetto cedente, se imprenditore, è possibile il controllo dei ricavi qualora il corrispettivo dichiarato risulti inferiore al valore normale del bene
VALORE NORMALE	Regola	Con il DL n.223/06, è stato stabilito che le transazioni immobiliari possono essere accertate se il corrispettivo dichiarato risulta inferiore al valore normale (ai fini delle imposte dirette e dell'Iva) oppure al valore venale (ai fini dell'imposta di registro)
	Deroga	Le sole transazioni che sfuggono al criterio di cui sopra (quindi rileva il valore catastale rivalutato) sono quelle in cui è applicabile la regola del prezzo valore
	Le novità	Con la Finanziaria è stato stabilito che, periodicamente, verrà emanato un apposito provvedimento con cui saranno stabiliti i criteri per la fissazione del valore normale degli immobili

IMPOSTA SOSTITUTIVA	Cosa è	La L. n.266/05 aveva introdotto la possibilità di avvalersi (a richiesta del venditore) di un'imposta sostitutiva del 12,50% per la tassazione delle plusvalenze tassate derivanti dalla cessione: • di fabbricati • di aree non edificabili • di aree edificabili laddove ricorressero le previsioni dell'art.67 del Tuir. Tranne casi residuali, il cedente aveva sempre convenienza ad avvalersi del particolare regime, che comportava, tuttavia, l'obbligo di versare direttamente al notaio l'imposta in sede di rogito.
	Le modifiche di ottobre	A decorrere dalle plusvalenze realizzate dal 03.10.2006, l'imposta sostitutiva è stata elevata alla misura del 20%, fermi restando i requisiti oggettivi di accesso.
	Le novità della Finanziaria	A decorrere dal 01.01.2007, l'imposta sostitutiva può essere richiesta per le plusvalenze derivanti da: • cessione di fabbricati • cessione di aree non edificabili. Scompare, invece, la possibilità di tassazione agevolata per le plusvalenze derivanti dalla cessione di aree edificabili.
	Aree edificabili	In relazione a quanto stabilito dal DL n.223/06, ricordiamo che, ai fini tributari, un'area si considera edificabile quando è considerata tale dal piano regolatore semplicemente adottato dal comune. Non è in sostanza necessario che il suddetto piano sia: • approvato dagli organi competenti (quali la regione o la provincia) • attuato, mediante strumenti operativi particolari

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: ACCERTAMENTI – STUDI DI SETTORE: COMPLETATA LA RIVOLUZIONE

Nell'ambito di un ambizioso disegno di contrasto all'evasione fiscale, il Governo, per il tramite della Finanziaria 2007, riscrive gran parte delle regole applicative degli studi di settore, dopo che, con il decreto n.223/06, era già stata estesa a tutti i contribuenti la regola della accertabilità per singola annualità non congrua, indipendentemente dal regime contabile adottato.

Nella tabella che segue si riepilogano le principali modifiche.

REVISIONE E AGGIORNAMENTO DEGLI STUDI	Finalità	• Gli studi di settore sono tanto più significativi quanto maggiormente riescono a cogliere i cambiamenti della realtà economica cui si riferiscono; per tale motivo debbono essere costantemente aggiornati • Solitamente la revisione comporta un incremento dei ricavi o compensi congrui
	Precedente regola	• La revisione era programmata ogni 4 anni dalla data di entrata in vigore o dall'ultima revisione • La revisione può essere anticipata, sentito il parere della commissione di esperti • La revisione è programmata con apposito decreto da emanarsi entro il 28/02 di ogni anno
	La nuova regola a regime	• Gli studi di settore sono soggetti a revisione ogni 3 anni • Nella revisione si tiene conto dei valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori, rispetto a comportamenti considerati normali per il settore economico
	Il periodo transitorio che decorre dal 2006	Per l'elaborazione degli studi, sino alla applicazione della revisione a regime, si tiene conto di specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione dei ricavi o compensi fondatamente attribuibili al contribuente, in relazione alle: • caratteristiche • e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Tali indicatori sono individuati senza sentire il parere della commissione di esperti. Nel periodo transitorio si applicano le disposizioni che consentono una franchigia all'accertamento in caso di congruità e coerenza (vedi oltre)

RISCRITTE LE CAUSE DI ESCLUSIONE	Precedente norma	Gli studi di settore non trovavano applicazione nei confronti dei contribuenti che: • dichiaravano redditi di periodi di imposta di durata diversa da 12 mesi • dichiaravano ricavi o compensi superiori a 5.164.568,99 euro • avevano iniziato o cessato l'attività nel periodo di imposta • si trovavano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività
	Nuova norma	Gli studi di settore non trovano applicazione nei confronti dei contribuenti che: a) dichiarano ricavi o compensi superiori a 7.500.000 euro b) hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo di imposta, tranne nei casi in cui: - il medesimo soggetto cessa un'attività e ne comincia un'altra entro 6 mesi - l'attività costituisce prosecuzione di attività svolta da altri soggetti c) si trovano in periodi di imposta di non normale svolgimento dell'attività L'ipotesi della lett.b) si applica già dal periodo di imposta in corso al 31.12.2006. Dal 2007, invece, valgono le nuove cause di esclusione, che non menzionano più il periodo di imposta di durata differente da 12 mesi.
ACCERTAMENTO E FRANCHIGIA	Nuova forza presuntiva	Gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati qualora i ricavi o compensi dichiarati siano inferiori a quelli congrui. Tale modifica, sembrerebbe assegnare alle risultanze di Ge.Ri.Co. valore di presunzioni legali relative
	Franchigia da congruità e coerenza (dal 2007)	Nei confronti dei contribuenti che risultino, anche per adeguamento in dichiarazione: • congrui, rispetto ai ricavi o compensi • coerenti, rispetto agli specifici indicatori di comportamenti di normalità economica non è possibile esperire accertamenti analitico – presuntivi qualora: • le attività non dichiarate siano non superiori al 40% dei ricavi o compensi dichiarati, con un massimo di 50.000 euro • non siano irrogabili le sanzioni per infedeltà della compilazione del prospetto per la comunicazione dei dati rilevanti per l'elaborazione (vedi oltre)
	Possibile comunque l'accertamento per inadeguatezza dello studio (dal 2007)	L'Ufficio, ha comunque la possibilità di esperire l'accertamento nonostante la franchigia di cui sopra, a condizione che evidenzi, nella motivazione dell'atto, le ragioni per cui si ritiene che lo studio sia inadeguato a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi ascrivibili al contribuente

<table>
<tr><td rowspan="2">CONTRIBUENTI SENZA STUDI DI SETTORE</td><td>Indicatori di normalità economica</td><td colspan="6">Nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi sono applicabili degli indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati</td></tr>
<tr><td>Soggetti con cause di esclusione</td><td colspan="6">Ai soggetti che indicano cause di esclusione derivanti da:
• cessazione dell’attività
• liquidazione ordinaria
• non normale svolgimento dell’attività
può essere richiesta la compilazione del prospetto per la comunicazione dati in Unico</td></tr>
<tr><td rowspan="3">INDICATORI DI CONTINUITA’ PER LE NUOVE SOCIETA’ DI CAPITALI</td><td>Indicatori di vitalità</td><td colspan="6">Vengono stabiliti appositi indicatori di coerenza per l’individuazione di requisiti minimi di continuità della attività, in relazione alle:
• modalità
• condizioni di svolgimento
dell’attività</td></tr>
<tr><td>Approvazione</td><td colspan="6">Gli indicatori, anche distinti per settori omogenei, saranno approvati entro il 20 febbraio 2007 con apposito provvedimento e si renderanno applicabili già dal 2006</td></tr>
<tr><td>Conseguenze della incoerenza</td><td colspan="6">Nei confronti di soggetti che evidenziano incoerenze rispetto agli indici di normale continuazione dell’attività, saranno programmate apposite verifiche</td></tr>
<tr><td rowspan="4">INCREMENTO DELLE SANZIONI PER INDICAZIONI NON CORRETTE IN DICHIARAZIONE</td><td>Ipotesi di violazioni</td><td colspan="6">• omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore
• indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Condizione</td><td>Imposte dirette IRAP</td><td colspan="5">maggior reddito accertato
>
reddito dichiarato + 10%</td></tr>
<tr><td>IVA</td><td colspan="5">maggiore imposta accertata o minore imposta detraibile o rimborsabile
>
imposta dichiarata + 10%</td></tr>
<tr><td>Effetto</td><td colspan="6">Incremento del 10% della sanzione per infedeltà della dichiarazione come segue:
<table>
<tr><td rowspan="2">imposte</td><td colspan="2">edittali</td><td colspan="2">incrementate</td></tr>
<tr><td>minimo</td><td>massimo</td><td>minimo</td><td>Massimo</td></tr>
<tr><td>Dirette</td><td>100%</td><td>200%</td><td>110%</td><td>220%</td></tr>
<tr><td>IRAP</td><td>100%</td><td>200%</td><td>110%</td><td>220%</td></tr>
<tr><td>IVA</td><td>100%</td><td>200%</td><td>110%</td><td>220%</td></tr>
</table></td></tr>
</table>

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: PROFESSIONISTI - FINANZIARIA 2007: LE NOVITÀ PER I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Dopo le numerose modifiche apportate dal D.L. n.223/06, convertito con modificazioni dalla L. n.248/06, la Finanziaria interviene nuovamente da un lato per introdurre la possibilità di dedurre - nell'ambito del reddito professionale - i costi di acquisizione (quote ammortamento e canoni leasing) degli immobili impiegati nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, e dall'altro, incidendo sulle disposizioni del D.L. n.223/06, per attribuire rilevanza a plus e minusvalenze riguardanti gli immobili ed irrilevanza alle minusvalenze da assegnazione di beni. Altre modifiche riguardano i nuovi criteri di deduzione per le spese di telefonia (sia fissa che mobile) e la limitazione alla durata dei leasing relativi all'acquisizione di autovetture.
Le modifiche ora citate hanno di fatto "rivoluzionato" la formulazione dell'art.54 del Tuir, introducendo delle disposizioni che per alcuni aspetti assimilano la disciplina del professionista a quella delle imprese, pur mantenendo inalterato il diverso criterio di determinazione del reddito (principio di cassa per i professionisti e principio di competenza per le imprese).

Nuove regole per l'immobile del professionista
La modifica di maggior impatto contenuta nella Finanziaria 2007 con riferimento alla determinazione del reddito di lavoro autonomo è sicuramente quella relativa alla possibilità di dedurre - a partire dal periodo d'imposta 2007 - i costi riferiti all'immobile strumentale del professionista (tipicamente il fabbricato classificato nella categoria catastale A/10).

Con la riformulazione del secondo e del co.3 dell'art.54 del Tuir la disciplina dell'immobile del professionista viene assimilata per molti aspetti a quella delle imprese e, pertanto, ad essa si potrà fare riferimento per risolvere alcuni dubbi interpretativi in attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.
Per effetto di quanto stabilito nel co.335 della Finanziaria 2007, la nuova disciplina si applicherà inizialmente con alcune limitazioni in quanto per il triennio 2007-2009 la deducibilità viene ridotta ad un terzo.

Trova inoltre applicazione, anche per i professionisti, la disposizione contenuta nei commi 7 e 7-*bis* del D.L. n.223/06 convertito, con modificazioni, dalla legge 248/06, e come ulteriormente innovato dal successivo D.L. n.262/06, in forza della quale non assume rilevanza (ai fini della deduzione del costo) il valore dell'area su cui insiste il fabbricato.

Altra modifica che assimila il trattamento dei professionisti a quello delle imprese riguarda le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione degli immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni. In relazione alla diversa modalità di imputazione di tali spese varia la disciplina sotto il profilo della deduzione:

- In caso di imputazione ad incremento del valore dell'immobile (si procede, quindi, alla loro capitalizzazione), occorre seguire la regola generale di deduzione prevista per il costo degli immobili;

- nel caso in cui - per le loro caratteristiche - non sono imputabili ad incremento del costo dell'immobile al quale si riferiscono, tali spese sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento. Esse sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili; l'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodo d'imposta successivi.

E' bene ricordare che nella disciplina previgente (fino al periodo d'imposta 2006 compreso) le spese di ammodernamento e ristrutturazione andavano ripartite per quote costanti in un arco temporale di 5 anni. In relazione a tale aspetto, si osserva come non sia stata prevista dalla legge finanziaria alcuna norma transitoria per disciplinare le future quote di tali spese riferite ad interventi iniziati prima del 2007; sul punto, si ritiene che le stesse debbano seguire le regole di deduzione previgenti fino al loro completo esaurimento (quindi fino al 2010 per le spese sostenute nel periodo d'imposta 2006).

Infine, la modifica apportata al co.3 dell'art.54 del Tuir equipara, con riferimento agli immobili utilizzati promiscuamente (sia quale ufficio che come abitazione) la locazione finanziaria (*leasing*) alla locazione semplice. Dal 2007, infatti, anche i canoni di *leasing* relativi all'immobile utilizzato promiscuamente potranno essere dedotti dal professionista nella misura del 50%.

La disciplina degli immobili promiscui

ANTE FINANZIARIA (FINO AL 2006)	POST FINANZIARIA (DAL 2007)
Resta fermo il requisito di non possesso di altro immobile strumentale nel medesimo comune:	
➢ **immobili di proprietà utilizzati promiscuamente**: si concedeva la deduzione del 50% della sola rendita catastale a condizione che il contribuente non possedesse nel medesimo comune di altro immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione;	➢ rimane ferma la deducibilità del 50% della rendita nel caso di immobile in proprietà;
➢ **immobili condotti in leasing utilizzati promiscuamente**: si concedeva la deduzione del 50% della sola rendita catastale a condizione che il contribuente non possedesse nel medesimo comune di altro immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione;	➢ viene accordata la deduzione del 50% dei canoni di locazione anche finanziaria, si ritiene alle medesime condizioni generali di cui al comma precedente, parificando l'ipotesi di locazione semplice e finanziaria.
➢ **immobili condotti in locazione semplice utilizzati promiscuamente**: era prevista la deduzione del 50% dei canoni	

Si riporta, di seguito, una tabella che riepiloga le novità introdotte dalla Finanziaria 2007 con riferimento alla disciplina dell'immobile utilizzato dal professionista.

Le novità sugli immobili

RILEVANZA FISCALE	Sono rilevanti ai fini della determinazione del reddito professionale gli immobili strumentali acquistati dai professionisti.
AMMORTAMENTO	Sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.
LEASING	I leasing immobiliari formeranno componenti negativi rilevanti nella determinazione del reddito solo se la loro durata è almeno pari alla metà del periodo di ammortamento e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili.
SCORPORO DELL'AREA	Anche per i professionisti le quote di ammortamento (e il calcolo della quota parte dei canoni di leasing deducibili) dovrà tener conto della non rilevanza del costo del terreno su cui insiste il fabbricato strumentale per natura o destinazione.
IMMOBILI STRUMENTALI	La qualifica di strumentalità necessaria al fine di godere del riconoscimento della deducibilità degli ammortamenti debba essere quella già propria del reddito d'impresa. Ciò significa che l'immobile del professionista potrà essere considerato strumentale sia nel caso in cui lo stesso sia tale per natura che per destinazione.
IMMOBILI PROMISCUI	E' deducibile una somma pari al 50% della rendita, del canone nell'ipotesi di immobili di cui si gode in forza di una contratto di locazione o locazione finanziaria, delle spese per i servizi relativi a tali immobili nonché di quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono a patto che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.
SPESE SUGLI IMMOBILI	Se tali spese non sono capitalizzate sul valore degli immobili stesse sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili. L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.
ENTRATA IN VIGORE	Gli ammortamenti e i canoni di leasing sono deducibili se gli immobili sono acquistati (o i contratti di *leasing* stipulati) nel periodo dal 1º gennaio 2007 al 31 dicembre 2009. Per i periodi d'imposta 2007, 2008 e 2009, gli importi deducibili sono ridotti a un terzo.

Nuova disciplina delle spese di telefonia fissa e mobile

Con una modifica apportata al co.3-*bis* dell'art.54 del Tuir (analoga previsione è stata introdotta per le imprese al co.9 dell'art.102) cambia per i professionisti - a partire dal periodo d'imposta 2007 - la disciplina relativa alle spese di telefonia fissa e mobile (sia con riferimento all'acquisto quanto alle spese telefoniche vere e proprie). Mentre per le spese di telefonia fissa la modifica opera in senso peggiorativo, in quanto si passa da una deduzione totale ad una deduzione parziale nella misura dell'80%, per la telefonia mobile si realizza un miglioramento in quanto la deduzione parziale dell'50% si incrementa fino all'80%. Dal 2007, quindi, si uniforma il trattamento delle spese di telefonia le quali, sia fisse che mobili, consentono entrambe la deduzione nella misura dell'80%.

Va inoltre segnalato, con riferimento alla definizione di telefonia mobile, una diversa formulazione rispetto al passato contenuta nel nuovo co.3-*bis* dell'art.54.

Nozione di telefonia mobile

Vecchia definizione	Nuova definizione
Apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n.131 della tariffa annessa al DPR n.641 del 26 ottobre 1972.	Apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lett.*gg)* del co.1 dell'art.1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. n.259 del 1º agosto 2003.

La nuova definizione

gg) servizio di comunicazione elettronica: i servizi, forniti di norma a pagamento, consistenti esclusivamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica, compresi i servizi di telecomunicazioni e i servizi di trasmissione nelle reti utilizzate per la diffusione circolare radiotelevisiva, ad esclusione dei servizi che forniscono contenuti trasmessi utilizzando reti e servizi di comunicazione elettronica o che esercitano un controllo editoriale su tali contenuti; sono inoltre esclusi i servizi della società dell'informazione di cui all'art.2, co.1, lett.a), del D.Lgs. n.70 del 9 aprile 2003, non consistenti interamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica;

Al di là della non facile comprensione della nuova definizione, il mancato riferimento alla "tassa di concessione governativa" parrebbe risolvere la questione relativa ai servizi di telefonia mobile senza contratto (cosiddetti pre-pagati); per essi, appare oggi scontata l'applicazione della limitazione nella misura dell'80%.
In sintesi, quindi, si rileva, a partire dal periodo d'imposta 2007:

- una restrizione della quota di spese deducibili in relazione alla telefonia fissa, tanto per ciò che attiene l'acquisto del classico centralino e degli apparecchi di studio, quanto per i consumi delle bollette;
- un incremento della quota deducibile per l'acquisto dei cellulari e apparecchi similari e per le relative spese di consumo.

Assimilata alle imprese la durata minima per i *leasing* auto

Con la riscrittura del co.2 dell'art.54 del Tuir da parte della Finanziaria 2007 i professionisti vengono equiparati alle imprese sotto il profilo della durata dei *leasing* relativi alle autovetture. Quindi, anche nel reddito di lavoro autonomo, la deducibilità dei canoni di leasing relativi all'acquisizione dei beni di cui all'art.164, co.1, lett.b) del Tuir è condizionata da una durata contrattuale che non deve essere inferiore al periodo di ammortamento (e non più alla metà) corrispondente ai coefficienti ministeriali.
In pratica (stante la fissazione per le autovetture di un coefficiente pari al 25%) anche per i lavoratori autonomi la deducibilità parziale è ammessa solo nel caso di leasing della durata di 4 anni (e non più di soli 2 anni). In relazione a tale aspetto, va segnalata una diversa decorrenza della modifica che riguarda i professionisti rispetto a quanto in precedenza previsto per le imprese:

- per le imprese la limitazione alla deducibilità in conseguenza della durata minima del contratto è prevista per i contratti stipulati dal 12 agosto 2006 (data di entrata in vigore della L. n.248/06 di conversione del D.L. n.223/06);
- per i professionisti la limitazione alla deducibilità in conseguenza della durata minima del contratto è prevista per i contratti stipulati dal 1 gennaio 2007 (data di efficacia delle disposizioni contenute nella Finanziaria 2007).

Durata *leasing* pari a periodo di ammortamento

Imprese	Per contratti stipulati dal 12 agosto 2006
Professionisti	Per contratti stipulati dal 1 gennaio 2007

Indeducibili le minusvalenza da assegnazione

Con la modifica del co.1-*bis* (eliminazione della dicitura "minusvalenze") e l'introduzione di un nuovo co.1-*bis*1, la disciplina delle minusvalenze da assegnazione nell'ambito del reddito professionale viene, di fatto, equiparata a quella delle imprese: in pratica, contrariamente a quanto previsto per le plusvalenze che risulteranno sempre tassabili, nel caso in cui dalla destinazione del bene a finalità estranee all'arte o professione emergano minusvalenze, le stesse non potranno essere mai portate in deduzione dal reddito professionale (né da quello d'impresa).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IMPRESE E PROFESSIONISTI - COSTI TELEFONICI DEDUCIBILI ALL'80%

La Finanziaria 2007 ha ridisegnato la deducibilità dei costi relativi ai servizi telefonici: a partire dal 1 gennaio 2007 i costi telefonici di **qualsiasi genere** saranno deducibili per un importo pari all'**80%** del costo sostenuto.

Tale nuova percentuale riguarda:

- **tutti i tipi** di trasmissione voce e dati (fissa e mobile, internet, fibre ottiche, ecc.);
- **tutti i costi** connessi i mezzi elettronici di comunicazione (costi di utilizzo, ammortamenti, canoni di *leasing*, costi di manutenzione, ecc.);
- sia le **imprese** (individuali o società) che i **professionisti** (individuali o in forma associata).

Tale nuova misura di detrazione, applicabile dal 1 gennaio 2007, riguarderà anche gli impianti di telefonia acquistati in precedenza dai contribuenti, fatte ovviamente salve le deduzioni già beneficiate nel passato.

Per quanto riguarda gli **autotrasportatori**, a favore di questi rimane invariata la possibilità di beneficiare della **deduzione integrale** delle spese relative ad un impianto di telefonia relativamente ad ogni veicolo

IVA

La modifica introdotta dalla Finanziaria 2007 non riguarda il trattamento Iva delle spese di telefonia; infatti, a fronte dell'uniformazione del criterio di deducibilità dei costi, il trattamento Iva è rimasto **invariato**:

- deduzione al 50% delle spese relative ai servizi di telefonia mobile;
- deduzione al 100% delle spese relative agli altri servizi di comunicazione telefonica ovvero via internet o via fax.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IVA – L'INVERSIONE CONTABILE NEI SUBAPPALTI IN EDILIZIA

Per effetto della nuova disposizione introdotta dalla Legge Finanziaria 2007, a decorrere dal 01.01.2007 è operativa, a carico dei subappaltatori in edilizia, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*. **Tale meccanismo comporta il pagamento dell'Iva da parte del soggetto che riceve la fattura**

In base a quanto disposto, il meccanismo del *reverse charge* è applicabile alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti **subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili che si pongono quali appaltatori principali o, a loro volta, quali subappaltatori. **Di conseguenza, il *reverse charge* non è applicabile alle prestazioni di servizi rese, in forza di contratti d'appalto, direttamente nei confronti di imprese di costruzione/ristrutturazione**. L'Agenzia delle Entrate fornisce inoltre l'importante chiarimento in base al quale le forniture di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione del *reverse charge*. Non sono nemmeno coinvolti nel *reverse charge* i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe in quanto non possono configurare un subappalto o un'ipotesi affine.

Le istruzioni ministeriali hanno specificato che il settore edile deve essere identificato nell'attività di costruzione, individuata sulla base della classificazione ATECOFIN 2004.

In particolare le attività di costruzione sono ricomprese nella sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche (codici attività 45.xx.x), che comprendono:

- i lavori generali di costruzione;
- i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;
- i lavori di completamento di un fabbricato;
- i lavori di installazione in esso dei servizi.

Pertanto occorre verificare che il codice attività del soggetto subappaltatore sia ricompreso nella suddetta sezione.

Gli adempimenti connessi con l'applicazione del *reverse charge* possono essere così riepilogati:

Soggetto subappaltatore

- emette una fattura senza addebito dell'Iva, specificando che l'operazione rientra nel disposto dell'art.17, co.6, DPR n.633/72;
- annota la fattura nel registro delle fatture emesse.

Soggetto appaltatore

(soggetto Iva)

- integra la fattura ricevuta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- annota la fattura integrata nel registro delle fatture emesse entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento;
- annota la fattura integrata anche nel registro degli acquisti.

ESEMPIO DI FATTURA

Rossi Roberto & C. S.n.c.
Via Roma, 12
46100 Mantova
CF e P.IVA 01582160224

EDIL2 srl
Via Verdi, 61
37100 VERONA
CF e P.IVA 02280150231

FATTURA n. 001 del 11.01.2007

Lavori di ristrutturazione immobile XY	€ 16.000,00

Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del reverse charge ex art.17, comma 6, DPR n.633/72- l'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Oggetto: NUOVA IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONI - LE MODIFICHE DELLA LEGGE FINANZIARIA

La Legge Finanziaria per il 2007 agisce nuovamente sulla disciplina dell'imposta di successione e donazione, peraltro lasciando sostanzialmente inalterato il panorama uscito dalla conversione in legge del D.L. n.262/06[1], ma intervenendo per introdurre ulteriori agevolazioni e per mettere a punto alcuni aspetti applicativi della disciplina.

La franchigia per fratelli e sorelle
Il co.77 dell'articolo unico della L. n.296/06 introduce un'agevolazione per i fratelli e le sorelle del *de cuius* ovvero del donante. Questa consiste nella concessione di una franchigia di € 100.000, spettante per ciascun beneficiario, erede o donatario, con la conseguenza che l'imposta sarà dovuta con l'aliquota del 6% solo sulla parte di valore dell'eredità o della donazione eccedente la franchigia.

La franchigia per portatori di handicap
Sempre il richiamato co.77 introduce un'agevolazione a favore di soggetti portatori di handicap grave - dovendosi ottenere questo riconoscimento in base alla L. n.104/92 - in forma di una franchigia di € 1.500.000. Così l'imposta sarà dovuta solo sul valore dei beni ereditati o ricevuti in donazione che eccede tale importo, scegliendo l'aliquota in funzione del grado di parentela con il soggetto dante causa.
Tenendo conto di queste novità, il prospetto riassuntivo della tassazione di successioni e donazioni può essere il seguente:

Beneficiari	Aliquota	Franchigia
- Coniuge - Parenti in linea retta	4%	€ 1.000.000 € 1.500.000*
- Fratelli e sorelle	6%	€ 100.000 € 1.500.000*
- Altri parenti fino al 4° grado - Affini in linea retta - Affini in linea collaterale fino al 3° grado	6%	No Sì € 1.500.000*
- Altri	8%	No Sì € 1.500.000*

* in caso di trasferimento a favore dei soggetti portatori di *handicap* grave

[1] Si veda informativa in Circolare mensile per l'impresa n.12/2006.

Per completezza si segnala che nulla cambia, in caso di trasferimento di immobili, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali.

L'esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni

Particolarmente efficace potrà rivelarsi l'ulteriore intervento della Legge Finanziaria 2007 in materia di allargamento delle fattispecie di trasferimenti non soggetti a imposta, che avviene agendo direttamente sull'art.3 del D.Lgs. n.346/90 (T.U. delle imposte di successione e donazione), per stabilire che non sono soggetti a imposta i trasferimenti che hanno ad oggetto i seguenti beni:

- Aziende;
- Rami di aziende;
- Quote sociali;
- Azioni.

La norma subordina l'agevolazione al rispetto di determinate condizioni:

1. i trasferimenti devono avvenire esclusivamente a favore di discendenti, vale a dire figli e nipoti, nelle ipotesi più probabili;
2. per quanto riguarda le quote di partecipazione in società personali, la norma non sembra porre limitazioni mentre, se si tratta di azioni o quote di società a responsabilità limitata, è necessario che, grazie al trasferimento, il beneficiario acquisisca o integri una partecipazione di controllo nella società. Per partecipazione di controllo, in questo caso specifico, si intende quella che consente di esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria. Quindi sarà agevolato sicuramente il trasferimento di una partecipazione superiore al 50%, ma anche quello di una partecipazione del 20%, se il beneficiario già possedeva una partecipazione del 40%; allo stesso modo dovrebbe essere agevolato il trasferimento di una partecipazione del 5%, se il beneficiario già possedeva il 55% perché, così facendo, il controllo è integrato, ancorché fosse già acquisito;
3. è necessario che il beneficiario, in caso di trasferimento di azienda o ramo, prosegua l'attività per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di partecipazioni, e solo in società di capitali, è necessario che sia il controllo a essere mantenuto per il predetto periodo;
4. l'impegno a proseguire l'attività o a mantenere il controllo deve essere reso dai beneficiari contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione ovvero all'atto di donazione.

Se la condizione di cui al precedente n.4 si rivela a posteriori non rispettata, interviene il recupero dell'imposta – che comunque dovrà essere calcolata tenendo conto della franchigia di € 1.000.000, che spetta a favore dei parenti in linea retta, e quindi dei discendenti – l'irrogazione della sanzione del 30% sulla maggiore imposta dovuta, e la richiesta di interessi moratori.

In particolare, dovrà essere chiarito come andrà a configurarsi il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni ricevute in successione o donazione in applicazione della previsione in commento. Se, per la donazione, dovrebbe operare la norma generale in materia di redditi diversi, in funzione della quale tale costo, per il donatario, è il costo di acquisto sostenuto dal donante – e quindi non si dovrebbero avere modifiche rispetto al passato, anche se il nuovo contesto normativo parrebbe richiedere un approccio differente – per il caso della successione si dovrebbe avere una modifica della disciplina, che dovrebbe essere riportata al suo assetto vigente prima della soppressione dell'imposta di successione e donazione. Ciò dovrebbe implicare che, in generale, per l'erede il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione ricevuta sia il valore dichiarato ai fini dell'imposta di successione e, nel caso specifico del trasferimento a favore dei discendenti, dovendosi ipotizzare una situazione simile all'esenzione, il valore normale della partecipazione alla data di apertura della successione.

Gli altri interventi in materia di successione e donazione

Un ulteriore intervento per chiarire che, nel caso di trasferimento di aziende, azioni o quote di partecipazione, la base imponibile non comprende il valore di avviamento. Questa precisazione normativa, che risente di un dibattito che si era acceso negli anni passati e risoltosi a favore dei contribuenti, dovrebbe valere anche nel senso che, in ogni caso di valorizzazione dei predetti beni, valgono le risultanze contabili e sono quindi irrilevanti anche gli altri plusvalori latenti.

La Legge Finanziaria per il 2007 sistema anche la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione. Questo, che era di dodici mesi dall'apertura della successione, per un infortunio normativo era stato involontariamente riportato alla scadenza originaria di sei mesi da tale evento. Con un'opportuna correzione si ripristina il termine di dodici mesi.

Entrata in vigore

Così come era accaduto in sede di conversione del D.L. n.262/06, anche la Legge Finanziaria per il 2007 detta una data sdoppiata per l'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Infatti si stabilisce che:

1. per le successioni, le nuove disposizioni si applicano già a quelle apertesi dal 3 ottobre 2006; in tal modo, nonostante il frenetico succedersi, da quella data, di disposizioni diverse, per le successioni è previsto un regime unico posteriore a quello di soppressione, in vigore fino al 2 ottobre 2006;
2. per le donazioni, diversamente, si ha che le nuove disposizioni si applicano a quelle fatte dalla data di entrata in vigore della L. n.296/06, vale a dire dal 1° gennaio 2007; questo significa che, per le donazioni, dal 3 ottobre 2006 si succedono ben tre diversi regimi.

<table>
<tr><th></th><th>Dal 25.10.01
al 02.10.06</th><th>Dal 03.10.06
al 28.10.06</th><th>Dal 29.10.06
al 31.12.06</th><th>Dal 01.01.2007</th></tr>
<tr><td>Apertura successione</td><td>L. n.383/01</td><td colspan="3">Disposizioni da Legge Finanziaria 2007 (L. n.296/06)</td></tr>
<tr><td>Effettuazione donazione</td><td>L. n.383/01</td><td>Art.6,
D.L. n.262/06</td><td>D.L. n.262/06
conv. in
L. n.286/06</td><td>L. n.296/06</td></tr>
</table>

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Oggetto: LE NOVITÀ IRPEF DELLA FINANZIARIA 2007

La Finanziaria 2007 prevede un ritorno al passato per il metodo di calcolo dell'Irpef, reintroducendo i meccanismi e sistemi di determinazione dell'imposta vigenti al 31 dicembre 2002. In particolare le novità possono essere così sintetizzate:

- rimodulazione degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote;
- sostituzione delle deduzioni per oneri di famiglia con le detrazioni per carichi di famiglia;
- sostituzione della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione con apposite detrazioni riconosciute in funzione della tipologia di reddito prodotto e dell'ammontare del reddito complessivo.

Con riferimento al primo punto è prevista nel nuovo sistema, che sarà in vigore a partire dal periodo d'imposta 2007, una suddivisione su cinque aliquote variabili dal 23% al 43%.

SCAGLIONI IRPEF			
ANNO 2006		**ANNO 2007**	
fino a € 26.000	23%	fino a € 15.000	23%
oltre € 26.000 e fino a € 33.500	33%	oltre € 15.000 e fino a € 28.000	27%
oltre € 33.500 e fino a € 100.000	39%	oltre € 55.000 e fino a € 75.000	41%
oltre € 100.000	43%	oltre € 75.000	43%

Per quanto concerne le altre due novità, invece, è previsto che dall'imposta lorda, calcolata con i citati scaglioni, vengano operate delle detrazioni d'imposta che saranno quantificate in relazione alla tipologia ed entità del reddito conseguito (detrazioni per assicurare la progressività dell'imposta) ovvero in relazione al reddito e al numero dei familiari a carico (detrazioni per carichi di famiglia).

Con riferimento alla prima tipologia (detrazioni per assicurare la progressività dell'imposta) si segnala sono state previste detrazioni anche con riferimento a nuove tipologie di reddito (ad esempio esercizio occasionale di attività di lavoro autonomo o di attività commerciale) che nel 2002 non beneficiavo di questa agevolazione.

Per quanto concerne, invece, la detrazione per familiari a carico si segnala che la quota effettivamente spettante andrà calcolata sulla base di una funzione matematica che consente di determinare importi decrescenti al crescere del reddito complessivo dell'avente diritto, fino ad annullarsi.

La principale novità rispetto agli anni precedenti, sarà costituita dalla modalità di attribuzione delle detrazioni fra i genitori. E' stata, infatti, soppressa la possibilità di ripartire liberamente la detrazione fra i coniugi cosa che consentiva di massimizzare il beneficio corrispondente. A partire dal 2007 la detrazione dovrà essere ripartita nella misura del 50% fra i coniugi non legalmente ed effettivamente separati, ovvero, previo accordo fra gli stessi, potrà spettare al genitore che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato. Nel caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, è invece stabilito che la detrazione spetta per intero al genitore affidatario. Ciò penalizzerà il genitore non affidatario eventualmente tenuto al mantenimento dei figli: in tale circostanza, infatti, lo stesso non solo non potrà dedurre la parte dell'assegno di mantenimento destinato ai figli, ma non potrà nemmeno fruire delle detrazioni in parola.

Secondo i primi calcoli effettuati, tenendo conto del nuovo meccanismo di determinazione dell'imposta, è stato evidenziato come per un lavoratore dipendente il risparmio d'imposta si attesti su di un livello di reddito pari a € 40.000 oltre tale limite la situazione si inverte e la penalizzazione può arrivare ad un importo massimo di € 1.780 per coloro che hanno redditi pari o superiore a € 100.000.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: SANATORIA PER COSTI BLACK LIST

I costi derivanti da rapporti con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata (appartenenti alla cosiddetta *black list* che può essere verificata nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi) sono soggetti ad un particolare monitoraggio da parte del fisco: è, infatti, necessario darne particolare **evidenza** all'interno della **dichiarazione dei redditi**, pena l'indeducibilità dei costi stessi.

Sanzione del 10%

La Finanziaria 2007, in luogo della precedente sanzione (costituita, come detto, dall'indeducibilità dei costi e dalla relativa sanzione variabile dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta) prevede oggi una specifica **sanzione:**

- **pari al 10%** dei costi per i quali è stata omessa l'indicazione in dichiarazione;
- con un **minimo di € 500**;
- e con un **massimo di € 50.000.**

Violazioni pregresse

Tale nuova norma, per esplicita previsione normativa, è **applicabile anche** alle violazioni già commesse (ossia alle **dichiarazioni già presentate**), salvo fornire dimostrazione dell'effettiva attività svolta dal soggetto estero, ovvero che vi sia un concreto interesse all'operazione e che detta operazione abbia avuto concreta esecuzione.

Occorre poi ricordare che resta comunque applicabile, in aggiunta alla nuova sanzione, quella variabile da un minimo di **€ 258** sino ad un massimo di **€ 2.065** per **dichiarazione irregolare** (ossia mancata o errata indicazione di componenti indispensabili per la determinazione del tributo o per il compimento dei controlli).

Attualmente pare è ancora incerta la possibilità per i contribuenti di poter utilizzare, come previsto dalla R.M. n.12/E del 17 gennaio 2006, l'istituto del ravvedimento operoso presentando oggi dichiarazioni integrative per evidenziare separatamente i costi *black list*, sanando l'omissione in precedenza commessa. In ogni caso, tale possibilità è comunque ammessa solo a condizione che non siano ancora iniziati accessi, ispezioni o verifiche.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Oggetto: NUOVE REGOLE PER LE COMPENSAZIONI SUPERIORI A 10.000 EURO

Tra le novità contenute nella manovra Finanziaria per il 2007, si segnala quella di portata generale che interessa potenzialmente tutti i contribuenti, e in particolare quelli che si trovano a credito verso l'Erario.

La novità in questione consiste nell'obbligo di comunicare preventivamente alle Entrate la propria scelta di compensare i crediti di imposta nel modello F24, quando gli importi superano i 10.000 euro. La norma entrerà effettivamente in vigore una volta definite le modalità di attuazione da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

La preventiva comunicazione, da inviare **in via telematica** entro il quinto giorno precedente a quello in cui si intende procedere con la presentazione dell'F24, dovrà contenere

- l'importo;
- la tipologia dei crediti oggetto della successiva compensazione.

Allorquando saranno messe a punto le procedure di controllo, L'Agenzia, una volta ricevuta la comunicazione, potrà impedire l'utilizzo del credito, comunicando ciò al contribuente.

La mancata comunicazione da parte delle Entrate, entro il **terzo giorno successivo a quello di invio** della manifestazione di voler compensare, vale come silenzio assenso, secondo quanto espressamente disposto dalla norma in questione. Verosimilmente, quella del silenzio-assenso sarà la situazione "normale" per la grande maggioranza dei contribuenti.

Nonostante l'"agevolazione" del silenzio-assenso, i contribuenti che vorranno compensare i loro crediti saranno però chiamati a gestire **in anticipo** la presentazione dell'F24, tenendo tra l'altro in considerazione che dal 1° gennaio tutti i contribuenti Iva sono obbligati alla telematica quale modalità esclusiva per l'invio dei modelli.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: IL CUNEO FISCALE SI TRADUCE IN DEDUZIONI IRAP

La riduzione della "distanza" tra valore netto in busta paga del dipendente e costo effettivo della manodopera in capo al datore di lavoro è stata attuata mediante la concessione di una maggiore deducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile Irap.

E' stato pertanto modificato l'art.11 del D.Lgs. n.446/97 che si riporta schematizzato nella tabella che segue, nella versione vigente dal 01.01.2007

<table>
<tr><th colspan="3">Art.11, co.1, lett.a) modificata
Nella determinazione della base imponibile sono ammessi in deduzione:</th></tr>
<tr><td>1)</td><td colspan="2">i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro</td></tr>
<tr><td>2)</td><td>• Un importo pari a 5.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta.
• Deduzione subordinata alla approvazione UE.
• Da febbraio a giugno 2007 spetta al 50% (ragguagliata ad anno).
• Da luglio 2007 spetta per l'intero importo (ragguagliata ad anno).</td><td rowspan="4">Soggetti esclusi:
• le amministrazioni pubbliche;
• le banche;
• gli altri enti finanziari;
• le imprese di assicurazione;
• le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti</td></tr>
<tr><td rowspan="2">3)</td><td>Un importo fino a 10.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nelle regioni:
▪ Abruzzo ▪ Calabria ▪ Molise ▪ Sardegna
▪ Basilicata ▪ Campania ▪ Puglia ▪ Sicilia</td></tr>
<tr><td>Condizioni per la fruizione:
• alternativa alla deduzione di cui al punto 2)
• nei limiti della regola de minimis
• Da febbraio a giugno 2007 spetta al 50% (ragguaglio ad anno)
• Da luglio 2007 spetta per l'intero importo (ragguaglio ad anno)</td></tr>
<tr><td>4)</td><td>I contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato:
• deduzione subordinata alla approvazione UE;
• da febbraio a giugno 2007 spetta al 50%;
• da luglio 2007 spetta per l'intero importo.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">5)</td><td colspan="2">Spese relative agli apprendisti</td></tr>
<tr><td colspan="2">Spese per il personale assunto con contratto di formazione lavoro</td></tr>
<tr><td>Costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, anche se sostenuti da consorzi tra imprese</td><td rowspan="2">Soggetti esclusi:
• le pubbliche amministrazioni</td></tr>
<tr><td>Condizioni per la fruizione:
• rilascio di un'attestazione di effettività da parte di soggetti abilitati</td></tr>
</table>

Art.11, co.1, lett.b) immutata Non sono ammessi in deduzione	
1)	i costi relativi al personale classificabili nell'art.2425, co.1, lett.b), nn.9) e 14), del codice civile, salvo le deroghe sopra esposte
2)	i compensi per: • attività commerciali non esercitate abitualmente • prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente
3)	i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa
4)	i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente
5)	gli utili spettanti agli associati in partecipazione (art.53, co.2, lett.c) Tuir)
6)	il canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo forfetarie, di cui al DM 24.04.1998

Art.11, co.1-*bis* immutato Norme specifiche per autotrasportatori	
1)	Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente (art.51, co.5, Tuir)

Art.11, co.2 immutato	
1)	Non si comprendono tra i costi non deducibili: • le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori • le somme erogate ai dipendenti e collaboratori a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative.
2)	Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano: • costi relativi al personale non ammessi in deduzione • ovvero concorrenti alla formazione della base imponibile

Art.11, co.3 immutato	
1)	Ai fini della determinazione delle base imponibile concorrono anche: • i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle indicate in detti articoli, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi, • le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, • i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.
2)	Non rilevano le plusvalenze realizzate in neutralità fiscale nei trasferimenti infragruppo del consolidato fiscale.

Art.11, co.4 immutato	
1)	Indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione.

Art.11, co.4-*bis* immutato		
1)	Sono ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi: • euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91; • euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91, ma non euro 180.839,91; • euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91, ma non euro 180.919,91; • euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91, ma non euro 180.999,91	**Soggetti esclusi:** le pubbliche amministrazioni

Art.11, co.4-*bis*1 modificato		
1)	**Condizione di spettanza:** Soggetti con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000	**Soggetti esclusi:** le pubbliche amministrazioni
	Caratteristiche della deduzione dalla base imponibile: • euro 2.000, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque; • ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto: - degli apprendisti, - dei disabili, - del personale assunto con contratti di formazione lavoro.	

Art.11, co.4-*bis*2 modificato		
	In caso di: • periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi, e • inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni (co.4-*bis*) e della base imponibile (co.4-*bis*1) sono ragguagliati all'anno solare	**Deduzioni interessate:** • art.11, co.4-*bis* • art.11, co.4-*bis*1
	• Le deduzioni sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta • nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotte in misura proporzionale	**Deduzioni interessate:** • art.11, co.1, lett.a), nn.2) e 3) • art.11, co.4-*bis*1
	Enti privati: • le deduzioni spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali • in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, l'importo è ridotto in base al rapporto di cui all'art.10, co.2	

Art.11, co.4-*ter* modificato	
1)	I soggetti che esercitano l'attività in più regioni, applicano le deduzioni del presente articolo sul valore della produzione netta prima della ripartizione dello stesso su base regionale

Art.11, co.4-*quater* non modificato Deduzioni per l'incremento della forza lavoro	
1)	**Soggetti esclusi:** le pubbliche amministrazioni
	Periodi di imposta interessati: fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008
	Requisiti per l'agevolazione: • incremento, in ciascuno dei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, del numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente **Casi particolari:** • l'incremento della base occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art.2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. • per gli enti provati, la base occupazionale di cui al terzo periodo è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale e la deduzione spetta solo con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività. In caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, sia ai fini della individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, sia ai fini della deducibilità del costo, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all' art.10, co.2 . Non rilevano ai fini degli incrementi occupazionali i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale.
	Oggetto dell'agevolazione: deducibile il costo del predetto personale: • per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto, • nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nell'art.2425, co.1, lett.b), nn.9) e 14), c.c..
	Decadenza: la suddetta deduzione decade se nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004 il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari rispetto al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.
	Permanenza agevolazione: la deduzione spettante compete in ogni caso per ciascun periodo d'imposta a partire da quello di assunzione e fino a quello in corso al 31 dicembre 2008, sempreché permanga il medesimo rapporto di impiego.
	Imprese di nuova costituzione: nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie.
	Imprese di gestione di servizi pubblici Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Art.11, co.4-*quinquies* non modificato		
	Ulteriore beneficio fruibile nel rispetto del regolamento 2204/02	
	Ammontare incrementato	**Aree interessate**
1)	l'importo deducibile determinato ai sensi del co.4-*quater* è quintuplicato	aree ammissibili alla deroga prevista dall'art.87, par.3, lett.a) del Trattato che istituisce la Comunità europea, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 e da quella che verrà approvata per il successivo periodo
2)	l'importo deducibile determinato ai sensi del co.4-*quater* è triplicato	aree ammissibili alla deroga prevista dall'art.87, par.3, lett.c), del Trattato che istituisce la Comunità europea, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 e da quella che verrà approvata per il successivo periodo

Art.11, co.4-*sexies* di nuova istituzione		
1)	**Soggetti ulteriormente avvantaggiati** lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui al regolamento (CE) n.2204/2002 della Commissione, del 5 dicembre 2002, in materia di aiuti di Stato a favore dell'occupazione.	
2)	**Ammontare dell'agevolazione** L'agevolazione spetta, alternativamente rispetto a quella del co.4-*quinquies*	
	l'importo deducibile è moltiplicato per sette	aree ammissibili alla deroga prevista dall'art.87, par.3, lett.a) del Trattato che istituisce la Comunità europea, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 e da quella che verrà approvata per il successivo periodo
	l'importo deducibile è moltiplicato per cinque	aree ammissibili alla deroga prevista dall'art.87, par.3, lett.c), del Trattato che istituisce la Comunità europea, individuate dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2000-2006 e da quella che verrà approvata per il successivo periodo
3)	**Limiti alla deduzione** l'intera maggiorazione spetta: • nei limiti di intensità • nonché alle condizioni previsti dal predetto regolamento sui regimi di aiuto a favore dell'assunzione di lavoratori svantaggiati.	

<table>
<tr><th colspan="4">Art.11, co.4-septies di nuova istituzione</th></tr>
<tr><td>1)</td><td>Deduzioni interessate</td><td colspan="2">• co.1,
• co.4-bis1
• co.4-quater</td></tr>
<tr><td>2)</td><td>Limite massimo</td><td colspan="2">Per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato:
• dalla retribuzione
• e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro</td></tr>
<tr><td rowspan="2">3)</td><td rowspan="2">Alternatività</td><td colspan="2">È necessario scegliere le agevolazioni tra il primo e il secondo dei seguenti parametri</td></tr>
<tr><td>1° parametro</td><td>2° parametro</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td>• co.1, lett.a), nn.2), 3) e 4)</td><td>• co.1, lett.a), n.5)
• co.4-bis1
• co.4-quater
• co.4-quinquies
• co.4-sexies</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th colspan="4">Regole particolari per gli acconti IRAP
Art.1, co.269, L. n.296 del 27/12/2006</th></tr>
<tr><td rowspan="2">1)</td><td rowspan="2">Disposizioni per la determinazione degli acconti IRAP</td><td>Periodo di imposta in corso al 01.02.07</td><td>Periodo di imposta successivo a quello in corso al 01.02.07</td></tr>
<tr><td>Può assumersi, come imposta del periodo precedente, la minore imposta che si sarebbe determinata applicando in tale periodo:
• le nuove deduzioni,
• e le limitazioni previste</td><td>Può assumersi, come imposta del periodo precedente, la minore imposta che si sarebbe determinata applicando le nuove deduzioni, senza tenere conto delle limitazioni</td></tr>
</table>

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma