

SINACTA

avvocati e commercialisti associati

Via Larga, 15 20122 Milano Tel. 02.583401 Fax 02.58340501/2
E-Mail: sinacta.mi@sinacta.com C.F. e P.IVA 03555940968

CIRCOLARE MONOTEMATICA:
MANOVRA CORRETTIVA

Data: 14/09/2006

SETTORE FISCALE: PAG. 1-14

SETTORE LEGALE: PAG.15

MANOVRA BIS 2006

Con la Legge 248 del 04 agosto 2006, è stato definitivamente convertito, con l'apporto di alcune modifiche, il Decreto Legge n. 223 del 04.07.2006 (manovra correttiva).
Di seguito si riassumono gli interventi in materia fiscale contenuti nella manovra:

Modifiche al regime di tassazione della compravendita e locazione di Immobili –
art.35 co. da 8 a 10 sexies

La locazione e la compravendita di immobili divengono operazioni generalmente esenti – per gli immobili strumentali l'imponibilità è su opzione e costa l'1% in più. L'imposta ipo-catastale per gli immobili strumentali aumenta al 4%

la legge di conversione, pur confermando l'estensione generalizzata del regime di esenzione IVA per il settore immobiliare, previsto nell'originario decreto, ha apportato delle modifiche che ridimensionano l'impatto della nuova modalità di tassazione.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA delle operazioni attive, sono stati riformulati il n.8 e 8-bis dell'art. 10 DPR 633/72 ed è stato introdotto nel medesimo articolo il nuovo n. 8-ter.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 04.08.2006 n. 27/E, a commento delle modifiche intervenute, chiarisce che la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali va operata sulla base della classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo. Dunque:

- Ø Immobili ad uso abitativo sono quelli classificati nelle categorie catastali da A1 ad A9 e A11, inclusi gli immobili censiti in un'altra categoria catastale (box, cantine, etc.) che costituiscono pertinenze di un fabbricato avente destinazione abitativa;
- Ø Immobili strumentali sono quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni classificati nelle categorie catastali A10, B, C, D ed E.

In base al riformulato art. 10 del DPR 633/72, nel seguente schema si descrive in sintesi la mappa delle nuove regole relativamente al regime di locazione e compravendita di immobili:

LOCAZIONE DI IMMOBILI:

Tipo immobile	Requisiti soggettivi	Requisiti oggettivi	Regime Iva	Imposte di registro e ipo- catastali
abitativo	soggetti esercenti arti, imprese o professionisti	verso chiunque	Esente	Registro: 2%

RIPRODUZIONE VIETATA



strumentale	soggetti esercenti arti, imprese o professioni	verso privati o soggetti Iva con detraibilità Iva <=25%;	Imponibile	Registro: 1%
strumentale	<u>soggetti Iva che esercitano l'opzione per l'imponibilità</u>	verso chiunque	imponibile	Registro: 1%
strumentale	soggetti esercenti arti, imprese o professioni	verso altri soggetti	esenti	Registro: 1%

Poiché scopo della norma in esame è quella di limitare la detraibilità dell'Iva nei vari passaggi immobiliari come si nota, a differenza che nel passato la locazione degli immobili diviene sempre esente, tranne quando l'immobile è strumentale e il soggetto conduttore è un privato ovvero un soggetto che non può detrarre l'Iva in misura superiore al 25%. Per i soli immobili strumentali il locatore tuttavia, può derogare alla regola generale dell'esenzione nel caso in cui decida di optare per l'imponibilità Iva in sede di stipula del contratto. Per i contratti in corso di locazione al momento di entrata in vigore del decreto legge, le parti dovranno presentare un'apposita dichiarazione per la relativa registrazione. Le Modalità e tempi degli adempimenti verranno stabiliti entro il 15 settembre mediante provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

decorrenza: per gli immobili strumentali l'opzione per il regime di imposizione ha effetto a partire dal 4 luglio (data di emanazione dell'originario decreto) pertanto chi la esercita potrà integrare le eventuali fatture emesse a luglio in regime di esenzione addebitando con apposita nota di addebito l'Iva. In tal modo si eviterà la presenza di eventuali operazioni esenti nella liquidazione Iva di luglio e gli effetti negativi sulla detrazione delle operazioni passive.

CESSIONE DI IMMOBILI

Tipo immobile	Requisiti soggettivi	Requisiti oggettivi	Regime Iva	Imposte di registro e ipo- catastali
abitativo	imprese costruite o di ripristino che hanno terminato i lavori da meno di 4 anni	verso chiunque	imponibili	Registro: € 168 Ipo-catastale: € 168+ € 168
abitativo	soggetti passivi d'imposta diversi	verso chiunque	Esenti	<u>1° casa</u> : Registro al 3% Ipo-catastale: € 168+ € 168 <u>2° casa</u> : Registro al 7% ipocatastale : 2%+1%
strumentale	imprese costruite o di ripristino che hanno terminato i lavori da meno di 4 anni	verso chiunque	imponibili	Registro: € 168 ipo-catastale: 3% + 1%
strumentale	soggetti passivi d'imposta diversi	verso privati o soggetti Iva con detraibilità Iva <=25%	imponibili	Registro: € 168 Ipo-catastale: 3%+1%
strumentale	soggetti passivi d'imposta diversi	Verso soggetti Iva con detraibilità >25%	esente	Registro: € 168 Ipo-catastale: 3%+1%
strumentale	<u>soggetti Iva che esercitano l'opzione per l'imponibilità</u>	verso chiunque	imponibili	Registro: € 168 Ipo-catastale: 3%+1%
strumentale	soggetti non	verso chiunque		Registro al 7%

RIPRODUZIONE VIETATA



	passivi d'imposta		Fuori campo	ipocatastale : 2%+1%

Infine, si chiarisce che le immobiliari di rivendita non possono più detrarre l'imposta assolta sull'acquisto di fabbricati abitativi e viene inoltre eliminata l'aliquota Iva ridotta al 10% per le imprese che locano fabbricati di civile abitazione costruiti per la rivendita.

Locazioni Finanziarie

La disciplina Iva riguardante la locazione di immobili si applica anche alle operazioni di leasing immobiliare, con la differenza che dal 01.10.2006 in sede di riscatto si ha una riduzione all'1,5% delle imposte ipotecarie e allo 0,5% delle imposte catastali.

Detrazione dell'Iva a credito

Il nuovo regime di esenzione introdotto dalla nuova normativa ha effetti rilevanti sulla detraibilità dell'Iva a credito per i soggetti che pongono in essere operazioni di cessione e/o locazione degli immobili. Al fine di limitare tali effetti, il co.9 dell'art. 35 prevede anzitutto un regime transitorio che in conformità al principio del legittimo affidamento, deroga alla disciplina generale della rettifica della detrazione. In particolare, il regime transitorio opera nelle seguenti ipotesi:

Tipo immobile	proprietario dell'immobile	Rettifica della Detrazione	cessione
abitativo	impresa di compravendita immobiliare che al 04.07.2006 possedeva già gli immobili	no	esente
abitativo	impresa di costruzione e/o di ripristino che al 4/07/2002 aveva già terminato i lavori	no	esente
strumentali	imprese diverse da quelle di costruzione	no se esercita l'opzione o se l'acquirente è un privato o un soggetto Iva con detraibilità <=25%	imponibile solo se esercita l'opzione o se l'acquirente è un privato o un soggetto Iva con detraibilità <=25%
strumentali	imprese di costruzione e/o di ripristino che al 4/07/2006 ha terminato i lavori da più di 4 anni	no se esercita l'opzione o se l'acquirente è un privato o un soggetto Iva con detraibilità <=25%	imponibile solo se esercita l'opzione o se l'acquirente è un privato o un soggetto Iva con detraibilità <=25%

Le ipotesi diverse dalle precedenti che invece comporteranno la rettifica dell'Iva detratta sono le seguenti:

Tipo immobile	proprietario dell'immobile	Rettifica della Detrazione	cessione
abitativo o strumentale	impresa di costruzione e o di ripristino che cede l'immobile entro 4 anni dalla ultimazione dei lavori	no	imponibile
abitativo	impresa di costruzione e o di ripristino che cede l'immobile oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori	si pro - rata (art.19 co.5)	esente
abitativo	imprese di compravendita immobiliare e altre imprese	si indetraibilità oggettiva	esente
strumentale	imprese di compravendita immobiliare/ impresa di	no se esercitano l'opzione	

RIPRODUZIONE VIETATA



	costruzione e o di ripristino che cede l'immobile oltre 4 anni dall'ultimazione dei lavori/ altre imprese	ovvero se l'acquirente è un (cessionario privato o soggetto passivo con Pro-rata <= 25%)	imponibile
strumentale	altra impresa	si indetraibilità oggettiva	esente

affitto d'azienda- art. 35 co. 10 quater

L'affitto d'azienda resta imponibile ai fini Iva se non simula una locazione d'immobile

La locazione d'azienda resta un'operazione imponibile ai fini Iva ma il nuovo regime di esenzione della locazione di fabbricati si estende anche alle locazioni di azienda quando si verificano contemporaneamente le seguenti due condizioni:

- il valore normale dei fabbricati, sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
- l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per le locazioni d'azienda, unitariamente considerata, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.

Con questa seconda previsione la norma ha cercato di evitare che chi intende affittare un immobile commerciale, simuli un affitto d'azienda per sfuggire al pagamento dell'imposta di registro al 1%, conseguendo così un risparmio d'imposta.

cessioni immobiliari e sostituzione del valore venale con quello catastale art. 35 co.2,3,4, 23 bis e ter del dl n.223/2006

dal 04.07.2006 Ai fini Iva e dei ricavi e del registro le cessioni degli immobili vengono tassati sulla base del valore venale.

Nelle compravendite fra soggetti non Iva la tassazione è sul valore catastale solo se nel rogito viene indicato il corrispettivo dell'atto di cessione.

La legge di conversione è intervenuta pesantemente sulla base imponibile delle cessioni immobiliari sia quando queste sono soggette a Iva e sia quando sono soggette a imposta di registro.

E' stata eliminata la disposizione che nella finanziaria 2006 (art.15 DI 41/95 conv. l. n. 85/95) che prevedeva che l'ufficio non poteva rettificare il corrispettivo dichiarato dalle parti nel rogito nella cessione di fabbricati rientranti nei gruppi catastali A,B,C, nel caso in cui lo stesso fosse superiore al "valore catastale" dell'immobile. Le conseguenze di tale disposizione sono le seguenti:

Accertamento ai fini Iva e dei redditi e di registro (art. 35 co.2,3 e 23 ter)

Ai fini dell'imposta di registro, Iva e dei redditi se il corrispettivo della cessione di un bene immobile e delle relative pertinenze risulta inferiore al valore normale del bene medesimo (art.14 dpr 633/72 e art.9 del TUIR) l'Ufficio può rettificare direttamente la dichiarazione Iva, la dichiarazione dei redditi e l'imposta di registro dovuta.

Nel caso in cui il trasferimento soggetto a Iva sia finanziato mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari il valore normale non può essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento sottoscritto.

Agevolazione per i privati con obbligo di indicazione del corrispettivo di cessione

Qualora in una compravendita tra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali o professionali aventi ad oggetto immobili ad suo abitativo e relative pertinenze venga indicato nell'atto il corrispettivo della cessione, la tassazione ai fini dell'imposta di registro viene effettuata sul valore catastale dell'immobile.

cessioni immobiliari e nuove informazioni da indicare nell'atto - art. 35 co. 21,22

umentate ulteriormente le informazioni da fornire negli atti di compravendita immobiliare per contrastare il "nero"

Al fine di rafforzare l'azione di contrasto dei fenomeni di evasione fiscale nel settore immobiliare, sono state modificate alcune disposizioni contenute nella Legge n. 266/2005 (finanziaria 2006), ampliando tra l'altro le indicazioni da fornire negli atti di cessione. In particolare:

RIPRODUZIONE VIETATA



•per gli atti di cessione immobiliare per i quali l'acquirente richiede l'applicazione delle imposte di registro e ipocatastali sul valore catastale dell'immobile:
- è comunque richiesta l'indicazione in atto del corrispettivo pattuito;
- l'onorario spettante al notaio è ridotto del 30% (anziché 20%);
- qualora venga occultato, anche in parte, il corrispettivo pattuito, le imposte di registro e ipocatastali saranno dovute sull'intero importo concordato, con applicazione della sanzione dal 50 al 100% delle maggiori imposte calcolate, detratto l'importo della sanzione eventualmente applicata ai sensi dell'art. 71, DPR n. 131/86 per insufficiente dichiarazione di valore;
negli atti di cessione immobiliare, anche se soggetti ad IVA, i contraenti devono rendere un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà al fine di specificare:
- le modalità di pagamento del corrispettivo;
- se si sono avvalsi di un mediatore immobiliare; in caso affermativo, va altresì dichiarato:
• l'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione;
• le relative modalità di pagamento;
• il numero di partita IVA o il codice fiscale dell'agente immobiliare.
In caso di omessa, parziale o mendace indicazione dei dati richiesti, è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa da € 500 a € 1.000, e ai fini dell'imposta di registro gli immobili sono assoggettati ad accertamento ai sensi dell'art. 52, DPR n. 131/86.
Le predette novità sono applicabili agli atti pubblici formati e alle scritture private autenticate dal 6.7.2006.

Definizione di Area fabbricabile –art. 36 co.2

la manovra bis introduce una definizione di area edificabile unica per tutte le imposte

la manovra bis ha introdotto una nuova definizione di area fabbricabile valida ai fini di tutte le imposte (Iva, registro, imposte sui redditi e Ici), secondo cui un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Tale nozione di area edificabile che prima valeva solo ai fini dell'Ici è stata estesa anche alle altre imposte.

COMPRAVENDITA DI TERRENI

Le manovra bis influenza anche la tassazione (Iva-registro e ipocatastale) nella compravendita di terreni

Si espongono qui di seguito le modifiche alla tassazione nella compravendita dei terreni:

Venditore	Tipo di area	Iva	registro	Ipo-catastale
soggetto Iva	Area edificabile	20% sul prezzo dichiarato	€ 168	€ 168+€ 168
soggetto Iva	Area non edificabile e non agricola	Fuori Campo	8% sul prezzo dichiarato	2% + 1% = 3% sul prezzo dichiarato
soggetto Iva	Terreno agricolo	Fuori Campo	15% sul prezzo dichiarato*	2%+1%= 3% sul prezzo dichiarato
non soggetto Iva	Area edificabile	Fuori campo	8% sul prezzo dichiarato	2%+1% sul prezzo dichiarato
non soggetto Iva	Area edificabile compresa in un piano particolareggiato a edilizia residenziale pubblica convenzionata	Fuori campo	1% sul prezzo dichiarato	€ 168+€ 168

RIPRODUZIONE VIETATA



non soggetto Iva	Terreno agricolo	Fuori campo	15% sul prezzo dichiarato	2%+1% =3% sul prezzo dichiarato
non soggetto Iva	Area edificabile compresa in un piano di recupero	Fuori campo	€ 168	€ 168 + € 168

* salvo che l'acquirente richieda le agevolazioni riservate agli agricoltori

**Valori di carico di immobili pervenuti in donazione e tassazione della plusvalenza
Art. 37, comma 38 e 39**

La donazione non sterilizza la plusvalenza, pertanto possono generare plusvalenze gli immobili, diverse dalle aree edificabili, anche se pervenuti per donazione. Il quinquennio per la tassazione della plusvalenza, deve essere conteggiato a decorrere dalla data di acquisto da parte del donante. In tal caso il valore di carico del bene è quello di acquisto o di costruzione sostenuto dal donante.

**Veicolo "adattati" ad uso autocarro
Art. 35, comma 11**

Con apposito decreto saranno individuati i veicoli che, indipendentemente dalla categoria di omologazione, a seguito dell'adattamento possono comunque trasportare persone e ai quali saranno estese le limitazioni previste ai fini IVA e imposte dirette.

**Società di comodo
Art. 35, commi 15 e 16**

Sono state apportate alcune modifiche, applicabili dal 2006, all'art. 30 Legge 724/94 riguardante la disciplina delle società di comodo. In particolare le novità riguardano:

- Ø Le percentuali da applicare ad alcune voci dello Stato Patrimoniale, per determinare se, dal confronto con i ricavi e gli altri proventi di conto economico, una società è considerata di comodo:

Percentuale		Voci di stato patrimoniale
Nuova	Vecchia	
2%	1%	Beni indicati nell'ar.85, comma 1 lett. c) del TUIR (azioni, quote di società, ecc.)
6%	4%	Immobilizzazioni costituite da immobili, anche in locazione finanziaria
15%		Altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria

- Ø Le percentuali di calcolo del reddito minimo:

Percentuale		Componente di reddito
Nuova	Vecchia	
1,50%	0,75%	Beni indicati nell'art.85, comma 1 lett. c) del TUIR (azioni, quote di società, ecc.)
4,75%	3%	Immobilizzazioni costituite da immobili, anche in locazione finanziaria
12%		Altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria

- Ø La preclusione per le società risultanti "di comodo"
 - o dal rimborso/compensazione del credito IVA annuale;



- o dal riporto all'esercizio successivo del credito IVA annuale qualora per 3 periodi d'imposta consecutivi non effettuino operazioni rilevanti IVA almeno pari ai ricavi minimi.

Non è più prevista infine l'esclusione per i soggetti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività (società in liquidazione).

Tuttavia è consentito alla società in presenza di situazioni oggettive di carattere straordinario che non hanno reso possibile il conseguimento dei minimi richiesti dalla norma (in termini di ricavi e di reddito) di effettuare un interpello per richiedere la disapplicazione della norma (ex art. 37 bis dpr 600/73).

Ammortamento anticipato Art. 36, comma 5, 6 e 6-ter

Con un'integrazione dell'art. 102 TUIR è stata disposta l'impossibilità di determinare l'ammortamento anticipato, nell'anno di entrata in funzione e nei due successivi, per i veicoli utilizzati nell'esercizio dell'impresa disciplinati dall'art. 164, comma 1, lettera b) (autoveature).

Tale novità, applicabile anche ai soggetti IRPEF, decorre dal 2006 anche relativamente ai beni acquistati in anni precedenti.

Limitazioni alla deducibilità sono state introdotte anche per i veicoli detenuti in leasing. La deducibilità dei canoni di leasing per le autoveature viene infatti subordinata alla condizione che la durata del contratto sia almeno pari alla vita utile del bene risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali. Tale novità si applicherà con riferimento ai canoni relativi ai contratti di locazione finanziaria stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione.

Ammortamento fabbricati strumentali Art. 36, commi 7 e 8

Come già previsto dai Principi contabili nazionali ed internazionali, viene ora disposto, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento dei fabbricati strumentali, l'obbligo di scorporare dal costo degli stessi il valore delle aree occupate dalla costruzione nonché di quelle pertinenziali.

Il costo del terreno non ammortizzabile è quantificato in misura pari al maggiore tra quello risultante da un'apposita perizia di stima e il 20% (30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo. La perizia di stima va redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili. La norma si applica dal 2006 e riguarda anche le quote di ammortamento di fabbricati acquistati o costruiti in precedenti periodi di imposta.

Rischio contrattuale per opere e servizi ultrannuali Art. 36, commi 20 e 21

A decorrere dal 2006, per effetto della soppressione del comma 3 dell'art. 93 TUIR, in sede di valutazione delle opere, forniture e servizi ultrannuali, non è più possibile ridurre il valore nella misura del 2% per rischio contrattuale e del 4% per le opere, forniture e servizi eseguiti all'estero.

Ammortamento brevetti e marchi Art. 37, commi 45 e 46

Il decreto ha modificato l'art. 103 comma 1 del TUIR e dunque:

- Ø è aumentata da 1/3 al 50% la quota annua di ammortamento deducibile del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti, dei processi, ecc.;
- Ø è ridotta da 1/10 ad 1/18 la quota annua di ammortamento deducibile del costo dei marchi d'impresa.



Spese di ricerca e sviluppo e quadro EC
Art. 37, commi 47 e 48

Integrando l'art. 109, comma 4, TUIR è previsto l'inserimento delle spese di ricerca e sviluppo (sostenute dal 2007) tra quelle per le quali la deduzione è ammessa extracontabilmente previa indicazione nel quadro EC del modello UNICO.

Rideterminazione acconto Ires-Irap 2006
Art. 36, comma 34

Per la determinazione dell'acconto IRES dovuto per il 2006 è necessario assumere, quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizione del Decreto in esame e che eventuali conguagli vanno versati insieme alla seconda o unica rata d'acconto.

In sede di conversione del decreto, specificando che tale disposizione riguarda i soggetti IRES, si è puntualizzato che la determinazione dell'acconto con le nuove modalità trova applicazione anche con riferimento all'acconto IRAP.

Regime di trasparenza e perdite
Art. 36, commi da 9 a 11

E' introdotto un limite alla possibilità da parte del socio di una società di capitali in regime di trasparenza ex art. 115 e 116 TUIR di utilizzare le proprie perdite fiscali relative ai periodi precedenti a quello di opzione per il regime di trasparenza per compensare i redditi imputati dalla trasparente. Tale novità è applicabile dal 2006 e con riferimento ai redditi della società relativi ai periodi di imposta chiusi a decorrere dal 04.07.2006.

Regime di trasparenza e PEX
Art. 36, commi 16 e 17

E' abrogato il secondo periodo del comma 2 dell'art. 116 TUIR, per cui dal 2006 l'opzione per il regime di trasparenza può essere esercitata, ovvero se esercitata mantiene efficacia, anche nel caso di possesso o di acquisto, da parte delle SRL, di una partecipazione avente i requisiti PEX. In tal caso però le plusvalenze e gli utili derivanti dalla partecipazione Pex sono tassati in capo alla srl in misura pari al 40%.

Società esterovestite Art.35 co.13

Salvo prova contraria, si considerano residenti in Italia le società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo di diritto (art. 2359, comma 1, del Codice Civile), in società od enti residenti, qualora, alternativamente:

- siano controllati di diritto, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- siano amministrati da un Consiglio di Amministrazione, ovvero altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

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

Tale disposizione ha effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006.

Dividendi corrisposti da società "Black List" – art. 36 co.3

Salvo interpello favorevole ex art. 37 bis co.8) dpr 600/73 saranno assoggettati a tassazione integrale i dividendi provenienti, anche indirettamente – per il tramite di altre società partecipate situate in Paesi non a fiscalità privilegiata – da società "Black List".

Tale disposizione ha effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006.



Fusione con effetti retroattivi - art. 35 co. 17 e 18

Nelle fusioni i cui effetti dell'operazione decorrono da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società coinvolte, ovvero a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio del soggetto incorporante, le limitazioni al riporto delle perdite già precedentemente in vigore (ex art. 172 co.7 TUIR), si applicano anche ai risultati negativi, che si generano in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione anche nel primo periodo in cui avviene l'operazione.

Tale disposizione ha effetto con riferimento alle operazioni di fusione deliberate dalle assemblee delle società partecipanti dal 4 luglio 2006.

Per le operazioni deliberate anteriormente a detta data resta ferma l'applicazione della norma anti-elusiva generale (art. 37-bis del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600).

Stock Option- art. 35 co. 25,25 bis e 26

Le stock option saranno assoggettate a tassazione ordinaria, come reddito di lavoro dipendente, per la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. La differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente, qualora detto ammontare sia pari almeno al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta, non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente a condizione che:

- le azioni offerte non siano cedute, ovvero costituite in garanzia, prima di 5 anni dalla data di assegnazione;
- il valore delle azioni assegnate non sia complessivamente superiore nel periodo di imposta alla retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo di imposta precedente.

Qualora le azioni siano cedute, ovvero date in garanzia, prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'assegnazione concorre a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione, ovvero la costituzione della garanzia.

Tale disposizione si applica alle azioni la cui assegnazione ai dipendenti è effettuata successivamente al 4 luglio 2006.

Tale reddito rileva anche ai fini contributivi, con riferimento alle assegnazioni effettuate in virtù di piani di incentivazione deliberati successivamente al 4 luglio 2006.

Riportabilità delle perdite per le società di nuova costituzione – Art. 36 co. 12-14

E' illimitatamente riportabile la perdita realizzata nei primi tre periodi di imposta decorrenti dalla data di costituzione, a condizione che la stessa si riferisca a una nuova unità produttiva. Con tali precisazioni viene dunque esclusa dal riporto senza limiti di tempo la perdita derivante dal compimento di eventuali operazioni straordinarie.

Novità per gli esercenti arti e professioni Art. 36 co. 27,28 e 29

Per gli esercenti arti e professioni diviene obbligatorio la tracciabilità dei compensi, le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla formazione del reddito, inoltre le regole per il riporto delle perdite dell'attività vengono equiparate a quelle delle imprese in contabilità ordinaria

a. nuovi obblighi contabili:

Per effetto delle nuove disposizioni i lavoratori autonomi sono d'ora in poi obbligati:

- a tenere uno o più conti correnti bancari o postali ai quali affluiscono, obbligatoriamente le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese;
- a riscuotere i compensi esclusivamente mediante assegno non trasferibile, bonifico, o altre modalità di pagamento bancario/postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi



unitari < € 1.000 sino al 30.06.2007, < a € 500, dal 01.07.2007, < a € 100 dal 1 luglio 2008.

b. perdite di lavoro autonomo e imprese minori:

Dal 2006 le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni o conseguite dalle imprese in contabilità semplificata vengono equiparate a quelle delle imprese in contabilità ordinaria e pertanto potranno essere compensate soltanto con redditi della stessa natura conseguiti nello stesso periodo d'imposta e per la differenza in quelli successivi ma non oltre il quinto.

Non è dunque più ammessa la possibilità di utilizzo delle perdite in diminuzione del reddito complessivo nell'anno di realizzo.

c. Plusvalenze e minusvalenze

concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche:

- le plusvalenze/minusvalenze realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di beni strumentali, esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione;
- i redditi generati dalla cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionale. Qualora tali proventi siano percepiti in unica soluzione gli stessi sono soggetti a tassazione separata.

Viene Infine previsto che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono interamente deducibili (e non sono pertanto soggette al limite di deducibilità del 2% dei compensi percepiti) qualora sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura.

Nuove modalità di versamento - art. 37 co.49

Per i titolari di partita Iva diviene obbligatorio l'F24 on line dal 01.10.2006

a. versamenti dovuti dai titolari di partita Iva

Dal 1 ottobre 2006 i soggetti titolari di partita Iva sono obbligati a effettuare i pagamenti fiscali e contributivi per via telematica con le seguenti modalità:

- direttamente tramite l' F24 online che consente, mediante l'acquisizione di un codice Pin fornito dal sito dell'Agenzia delle Entrate il pagamento online delle imposte senza doversi recare presso gli sportelli bancari. Il percorso per ottenere il Pin è il seguente
<http://fisconline.agenziaentrate.it/fisconline/jsp/MainPage.jsp?page=OPERAZ>
Occorre comunque essere titolari di un conto corrente presso le banche che hanno stipulato con l'Agenzia delle Entrate un'apposita convenzione. Il percorso per vedere l'elenco delle banche è il seguente: <http://www.agenziaentrate.it/ilwcm/connect/Nsi/Versamenti/Banche/>
- **F 24 telematico attraverso il servizio bancario Cbi (corporate banking interbancario) , l'elenco delle banche che aderiscono a tale servizio è disponibile sul sito: www.acbi.it;**
- conferire mandato a un intermediario abilitato, che tramite Entratel può effettuare i versamenti online delle imposte dei propri clienti con addebito diretto sui loro conti correnti.

Trasmissione telematica dei corrispettivi

Art. 37, commi da 33 a 37

A decorrere dall'01.01.2007 è introdotto l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, distintamente per ogni punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri.

Contestualmente è soppresso l'obbligo di certificazione dei corrispettivi tramite scontrino/ricevuta fiscale. Rimane comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente.

Le modalità ed i termini di trasmissione dei dati saranno stabilite con un apposito Provvedimento.

La conversione in legge del decreto

- Ø ha introdotto la possibilità di adattare tecnicamente i misuratori fiscali in uso al fine di effettuare direttamente la trasmissione telematica dei corrispettivi;
- Ø ha stabilito che la prima trasmissione dei corrispettivi è effettuata entro il 31.07.2007 anche con riferimento ai mesi precedenti.



Studi di settore
Art. 37, commi 2 e 3

Con la soppressione dei commi 2 e 3 dell'art. 10 Legge n. 146/98 è eliminata la regola "2 su 3" per l'operatività dell'accertamento nei confronti delle imprese in contabilità ordinaria e esercenti arti e professioni.

Per effetto di tale intervento tutti i contribuenti soggetti all'applicazione degli studi di settore, con effetto dal 2005, sono accertabili se si verifica uno scostamento tra ricavi/compensi dichiarati e quelli presunti, ossia se risultano non congrui e non hanno provveduto ad adeguarsi. A tal fine l'Ufficio dovrà attivare la procedura di accertamento con adesione.

Considerando l'effetto retroattivo è stata prevista, per il 2005, la possibilità di provvedere all'adeguamento alle risultanze degli studi di settore anche entro il termine di presentazione del modello UNICO, e dunque entro il prossimo 31.10.2006.

Elenchi clienti e fornitori
Art. 37, commi 8 e 9

È stato introdotto l'obbligo di trasmettere in via telematica all'amministrazione finanziaria, entro 60 giorni dal termine di presentazione della comunicazione dati IVA, gli elenchi dei clienti e dei fornitori. Le modalità di presentazione del elenchi saranno stabilite con un apposito Provvedimento.

Nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni e di versamento
Art. 37, commi da 10 a 14

A partire dall'01.05.2007 sono stabiliti nuovi termini di versamento delle imposte e di presentazione delle dichiarazioni:

Ø PRESENTAZIONE DELLE DICHAIRAZIONI FISCALI

NUOVA SCADENZA	ADEMPIMENTO
30 giugno	Presentazione dichiarazioni in forma cartacea
31 luglio	Presentazione dichiarazioni in via telematica
31 marzo	Presentazione mod. 770 semplificato e ordinario

Ø VERSAMENTO DELLE IMPOSTE

NUOVA SCADENZA	ADEMPIMENTO
16 giugno	Versamento a saldo delle imposte sui redditi
16 luglio	Versamento a saldo delle imposte sui redditi con maggior.ne 0,40%
16 giugno	Versamento acconto ICI
16 dicembre	Versamento saldo ICI

programmazione fiscale - art. 37, comma 51

soppresso l'istituto della programmazione fiscale

È stato abrogato, mediante la soppressione dei commi da 499 a 518 della Finanziaria 2006, l'istituto della programmazione fiscale.

Franchigia Iva per i contribuenti minimi – art. 37 co. 15,16, 17

nuovo regime dei contribuenti minimi in franchigia



È introdotto, a partire dal 2007, un nuovo regime per le persone fisiche esercenti un'attività commerciale, agricola o professionale che nel 2006 hanno realizzato (ovvero, in caso di inizio attività prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a € 7.000 e non hanno effettuato o non prevedono di effettuare esportazioni. In particolare tale regime prevede:

- l'esonero dall'applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate, nonché dagli adempimenti previsti ai fini IVA, ossia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione;
- il divieto di detrazione dell'IVA a credito sugli acquisti;
- l'obbligo di numerare e conservare le fatture d'acquisto e le bollette doganali nonché di certificare e comunicare telematicamente i corrispettivi all'Agenzia delle Entrate;
- l'obbligo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate l'ammontare delle operazioni effettuate.

Il nuovo regime ha valenza ai fini IVA; non sono previste particolari disposizioni ai fini reddituali e pertanto i soggetti determineranno il reddito con le consuete modalità.

Non possono applicare il regime in esame i soggetti che adottano regimi speciali di determinazione dell'imposta, i soggetti non residenti e coloro che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi.

L'applicazione del nuovo regime di franchigia, che prevede l'attribuzione di uno speciale numero di partita IVA, comporta la rettifica della detrazione ex art. 19-bis2, DPR n. 633/72.

Nel caso di acquisti intracomunitari i contribuenti in franchigia sono tenuti ad integrare la fattura di acquisto ed a versare la relativa imposta entro il giorno 16 del mese successivo.

Il regime perde efficacia a partire:

- dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di € 7.000;
- dall'anno in cui è superato il limite di € 10.500 (più del 50% del limite). In tale ipotesi sarà dovuta l'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno, al netto dell'IVA detraibile sugli acquisti.

È possibile optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari. L'opzione ha validità per almeno un triennio.

Con un apposito Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate fisserà le modalità per l'opzione, i termini e le procedure di applicazione del regime in esame.

apertura partita iva – art. 37 co.18

Nuovi obblighi in sede di apertura delle partita Iva

A partire dall'1.9.2006, l'attribuzione del numero di partita IVA è subordinato all'esecuzione di riscontri per l'individuazione di elementi di rischio connessi alle frodi in materia di IVA. Con apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno individuate:

- le specifiche informazioni da richiedere nella dichiarazione di inizio attività;
- le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione della partita IVA è subordinata al rilascio di una polizza fideiussoria o una fideiussione bancaria;
- le modalità per l'attribuzione di una partita IVA temporanea utilizzabile esclusivamente per l'acquisto di beni e servizi, esclusi gli acquisti intracomunitari.

Sono inoltre programmati specifici controlli per i contribuenti che hanno aperto la partita IVA anche antecedentemente all'1.9.2006.

Fatture detrazione IRPEF 41%

Art. 35, commi 19, 20, 35-ter e 35 quater

Nelle fatture relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio per i quali l'interessato intende usufruire della detrazione IRPEF del 41% è necessario indicare separatamente il costo relativo alla manodopera. La disposizione è applicabile alle spese sostenute a decorrere dal 04.07.2006.

Con l'introduzione in sede di conversione del comma 35-ter, l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati a prevalente destinazione abitativa di cui all'art.7, comma 1, lett. b), Legge 488/99 è tornata al 10%.

L'aliquota ridotta è applicabile alle sole prestazioni fatturate dall'01.10.2006 e fino al 31.12.2006.

RIPRODUZIONE VIETATA



A seguito della riduzione dell'aliquota IVA la misura della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio è ritornata al 36%. La nuova misura è applicabile però con riferimento agli interventi sostenuti nel periodo 01.10.2006 – 31.12.2006. Per gli interventi effettuati nel predetto periodo temporale è stato disposto che il limite massimo di spesa di € 48.000 va riferito all'immobile oggetto dell'intervento.

Detrazioni per oneri di intermediazione immobiliare - art. 35 co. 22 bis

a partire dal 1° gennaio 2007, è possibile detrarre dall'imposta lorda il 19 per cento degli oneri sostenuti per i compensi corrisposti ai soggetti di intermediazione immobiliare per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, per un importo, comunque, non superiore a mille euro per ciascuna annualità.

Esclusione della no tax area per i soggetti non residenti – art. 36 co.22

I redditi prodotti in Italia dai soggetti non residenti, sono esclusi dall'applicazione dei benefici fiscali di cui agli articoli 10, 11 e 12 del TUIR. Tali benefici consistono, rispettivamente, nella deduzione per oneri, nella deduzione per assicurare la progressività e nella deduzione per familiari a carico.

notifiche degli atti- art. 37, commi da 27 a 31

Sono state modificate le norme in tema di notifica degli atti contenute nell'art. 60, DPR n. 600/73 e nell'art. 16, D.Lgs. n. 546/92.

Se il soggetto al quale è consegnato l'atto non è il destinatario dello stesso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto in busta che provvede a sigillare e su cui è trascritto il numero cronologico della notificazione. Sulla busta non possono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Inoltre è possibile per il soggetto non residente o che non ha eletto domicilio in Italia o che non ha nominato un rappresentante fiscale comunicare all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo estero per la notifica degli atti che lo riguardano.

Le notifiche eseguite a mezzo posta sono considerate eseguite alla data di spedizione mentre per il destinatario i termini decorrono dalla data in cui l'atto è stato ricevuto.

Anche per le comunicazioni effettuate alle parti del processo tributario a mezzo posta con plico, le integrazioni apportate dal Decreto in esame all'art. 16, D.Lgs. n. 546/92 prevedono il divieto di apporre segni o indicazioni dalle quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

sanzioni per omesso versamento dell'Iva e per indebita compensazione art. 35 co. 7

Sono state modificate le sanzioni previste da chi non versa l'Iva o opera un'indebita compensazione.

E' stato introdotto il reato di omesso versamento di Iva, punito con la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa entro il termine previsto per il versamento dell'acconto del periodo d'imposta l'Iva risultante dalla dichiarazione per un ammontare superiore a 50.000,00 € per ciascun periodo d'imposta;
E' stato introdotto il reato di indebita compensazione, punito con la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a 50.000,00 € nel corso dell'anno solare

raddoppio termini di controllo in caso di violazioni penali - art. 37 co. 25,26

In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale ex art. 331 del CPP, per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74 del 10/03/2000 i termini per l'accertamento per quel periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione sono raddoppiati.

Appalti art.35 co. 28

L'appaltatore diviene responsabile dei versamenti Iva, dei contributi e delle ritenute non versate dal subappaltatore



L'appaltatore sarà considerato responsabile dei versamenti IVA e del versamento dei contributi previdenziali del subappaltatore per lavori nel settore edilizio.

Viene, inoltre, introdotta la responsabilità solidale a carico dell'appaltatore per le ritenute ed i contributi dovuti dal subappaltatore.

La responsabilità solidale verrà meno qualora l'appaltatore verifichi, sulla base della relativa documentazione e precedentemente al pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti in oggetto siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Tale disposizione si applicherà soltanto a seguito dell'approvazione di apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che stabilisca la documentazione attestante l'assolvimento degli adempimenti di cui sopra.

Disciplina Iva nel subappalto art 35 co. 5, 6, 6 bis e 6 ter

Nei subappalti si applica il reverse charge e vengono inoltre introdotte delle facilitazioni per il recupero dell'Iva

Alle prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore è esteso il meccanismo previsto ai fini IVA del c.d. "reverse charge".

L'operatività di tale disposizione è comunque subordinata all'autorizzazione in ambito comunitario.

Per i soggetti subappaltatori, che si troveranno in situazione di probabile credito Iva strutturale, sono stati previsti due ulteriori rimedi:

- possibilità di richiedere il rimborso dell'imposta;
- ampliamento delle possibilità di effettuare la compensazione infrannuale su modello F24 e, qualora il volume d'affari del precedente anno derivante da operazioni di subappalto sia più dell'80%, beneficiano di innalzamento del tetto massimo compensabile sino a 1.000.000 € anziché di € 516.456.

dichiarazione e versamenti icip - art. 37, commi 53 e 55

dal 2007 è soppresso l'obbligo di presentare la dichiarazione ICI

Dal 2007 è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI nonché della comunicazione sostitutiva prevista dal Comune.

La liquidazione dell'ICI dovrà inoltre avvenire nell'ambito del mod. UNICO o del mod. 730. I termini e le modalità di attuazione di tale novità saranno definiti con un apposito Provvedimento.

icip ed enti non commerciali - art. 39, comma 1

l'esenzione è ora limitata alle sole attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale

È modificato il comma 2-bis, DL n. 203/2005 in base al quale l'esenzione ICI per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché di attività religiose o di culto (vale a dire di cura delle anime, formazione del clero e dei religiosi, scopi missionari, catechesi ed educazione cristiana) si applica ancorché le stesse attività abbiano natura commerciale.

Per effetto della predetta modifica l'esenzione è ora limitata alle sole attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale.



SETTORE LEGALE

L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. n. 223/2006 c.d. "Bersani".

Conversione, con modifiche, del D.L. 04.07.2006 n. 223 **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.**

Nuove previsioni normative: sintesi

Professionisti (avvocati, commercialisti, ingegneri, medici, etc.): con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali (escluso l'esercizio delle professioni nell'ambito del Servizio sanitario nazionale o in rapporto convenzionale con lo stesso) da ora in poi:

a) non sarà più obbligatoria l'applicazione di tariffe fisse o minime;

b) sarà consentito al cliente concordare con il professionista il compenso, anche eventualmente parametrandolo al raggiungimento degli obiettivi perseguiti (sarà pertanto possibile per esempio fissare l'onorario in una data misura percentuale del risultato economico conseguito).

Assicurazioni: abolita la vendita in esclusiva delle polizze assicurative, con possibilità di agenti plurimandatari. I risarcimenti arriveranno inoltre dalla propria compagnia, riducendo i tempi di attesa.

Casa: abolizione dell'obbligo della dichiarazione Ici con la possibilità per i proprietari di case di liquidare l'imposta sulla dichiarazione dei redditi (Unico o 730).

Conti correnti: obbligo per la banca di comunicare al cliente per iscritto le variazioni al contratto del conto corrente con possibilità per il correntista di recedere dal contratto senza costi ulteriori.

Le variazioni contrattuali per le quali non siano state osservate tali prescrizioni saranno pertanto inefficaci, se sfavorevoli per il cliente.

In ogni caso, nei contratti di durata, il cliente avrà sempre la facoltà di recedere dal contratto, senza penalità e senza spese di chiusura.

Ogni banca dovrà inoltre adeguare i tassi di interesse dei conti correnti bancari (sia debitori che creditori) in contemporanea con le variazioni stabilite dalla Banca Centrale Europea.

Trasferimenti di beni mobili registrati: abolito l'obbligo dell'atto notarile nel caso di passaggio di proprietà di automobili, moto e barche. Da oggi sarà necessario solo un atto da potersi effettuare presso gli uffici comunali. Possibilità pertanto che l'autenticazione **della sottoscrizione** degli atti e delle dichiarazioni aventi ad oggetto l'alienazione di beni mobili registrati (es. auto, moto, etc.) possa essere richiesta anche agli uffici comunali ed ai titolari dei c.d. "sportelli telematici dell'automobilista", che sono tenuti a rilasciarla nella stessa data della richiesta, salvo motivato diniego. L'autenticazione è gratuita, tranne i previsti diritti di segreteria.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

SINACTA Avvocati e Commercialisti Associati

RIPRODUZIONE VIETATA