



STUDIO TRIBUTARIO VALUTARIO ASSOCIATO

www.stvaroma.it

Dr. Ida Zaccardi • Dr. Dario Statera • Dr. Carlo Costantini • Dr. Sergio Coria  
Dr. Fabio Larussa • Rag. Eugenio Moretti • Dr. Alessandro Gianfrancesco • Dr. Francesco Basile

Roma, 15/12/2008

### **BOLLETTINO INFORMATIVO n.8/2008**

A fine novembre il Governo ha emanato il c.d. decreto legge anti-crisi (D.L. 185 del 29/11/2008) contenente alcune novità di carattere fiscale; qui di seguito commentiamo quelle di maggior interesse.

#### **Deducibilità IRAP (art.6)**

Dal 2008 l'IRAP sarà deducibile dal reddito imponibile ai fini IRES e IRPEF nella misura del 10% secondo il criterio di cassa, ossia nell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento.

Inoltre, a tutti i contribuenti che hanno già presentato istanza di rimborso dell'IRAP versata negli anni precedenti sarà rimborsato un importo pari al 10% dell'imposta a suo tempo versata. I contribuenti che non hanno ancora presentato l'istanza potranno farlo per i periodi non ancora scaduti (in base al termine di 48 mesi dalla data di versamento), ma soltanto per via telematica in base ad un apposito modello che dovrà essere approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Poiché le risorse a disposizione sono limitate, i rimborsi verranno erogati secondo l'ordine cronologico di presentazione delle domande.

Pertanto, la disposizione presenta una formulazione assai infelice in quanto parla di *“un importo pari al 10% dell'IRAP, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi...ovvero delle spese per il personale dipendente al netto delle deduzioni spettanti”*.

Ciò ha fatto sì che alcuni ritengano che il 10% costituisca il limite massimo della deduzione (o del rimborso) e che, entro detto limite, la deduzione (o il rimborso) effettivamente spettante debba essere calcolata tenendo conto della parte del tributo effettivamente afferente la quota imponibile degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente.

Associazione Professionale costituita in data 11 Giugno 1986  
Cod.fisc. 07529530581 • part. IVA 01798431001

Via G.Nicotera, 29 - 00195 Roma • Telefono 06.32.17.652/654 – 06.32.17.743/744 • Fax: 06.32.17.712 • e-mail: info@stvaroma.it

Altri, invece, tra cui l'Assonime, ritengono che la misura della deduzione sia in ogni caso costituita dal 10% dell'IRAP in misura forfetaria, senza necessità di analisi; pertanto, come spesso succede, sarà necessario attendere la presa di posizione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Versamento dell'IVA per cassa (art.7)**

Per il 2009, 2010 e 2011 il versamento dell'IVA potrà essere effettuato dopo l'incasso del corrispettivo. L'imposta, comunque, sarà in ogni caso dovuta una volta trascorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione. Le fatture per le quali il contribuente vorrà avvalersi della nuova norma dovranno recare l'indicazione "operazione con imposta a esigibilità differita"; parallelamente, per l'acquirente del bene o del servizio l'imposta sarà detraibile soltanto dopo l'effettuazione del pagamento.

La disposizione si applica soltanto alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione: pertanto sono escluse le operazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori o dei soggetti IVA che effettuano acquisti nell'ambito della sfera personale.

La nuova normativa non si applica a chi si avvale di regimi speciali ed alle operazioni soggette al *reverse charge* ed è subordinata all'autorizzazione da parte della U.E.

Un apposito decreto ministeriale dovrà stabilire il volume d'affari dei contribuenti nei cui confronti potrà applicarsi la novità (in fase di approvazione del decreto si è parlato di contribuenti con volume d'affari non superiore a 100.000 €).

#### **Revisione degli studi di settore (art.8)**

Viene stabilito che gli studi di settore potranno essere integrati al fine di tener conto degli effetti prodotti dalla crisi economica.

#### **Acconti IRES/IRAP delle società ed enti (art.10)**

Per il periodo d'imposta 2008 la misura degli acconti IRES e IRAP, per i contribuenti soggetti all'Ires, scende dal 100% al 97%. Chi aveva già effettuato il versamento al momento dell'emanazione del decreto legge (29/11/2008) potrà utilizzare il maggior importo in compensazione tramite modello F-24.

Tuttavia, poiché un apposito decreto ministeriale dovrà stabilire le modalità per versare entro il 2008 l'importo dell'acconto residuo, non si comprende quale sia la reale utilità del provvedimento.

#### **Affrancamento operazioni strardinarie (art.15 cc.10-12)**

E' introdotta la possibilità di affrancare i maggiori valori attribuiti alle immobilizzazioni immateriali in occasione delle operazioni straordinarie versando il 16% dell'importo (al posto dell'imposta sostitutiva a scaglioni del 12-14-16%) entro il 16/6/2009; in questo modo si otterrà la

possibilità di dedurre le maggiori quote di ammortamento già a partire dall'anno successivo (2010), ammortizzando avviamento e marchi per un nono anziché un diciottesimo.

Il riallineamento potrà riguardare anche beni diversi dalle immobilizzazioni immateriali, però in questo caso si dovranno applicare le ordinarie aliquote IRES e IRAP. Le nuove modalità di affrancamento potranno essere utilizzate anche per le operazioni straordinarie pregresse, integrando gli affrancamenti eventualmente già effettuati in Unico 2008.

### **Titoli non immobilizzati (art.15 c.13)**

Per l'anno 2008 è possibile valutare i titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie in base al valore di iscrizione in bilancio, senza tener conto, quindi, dell'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

### **Rivalutazione beni immobili (art.15 cc.16-23)**

Le società di capitali e di persone possono rivalutare gli immobili posseduti al 31/12/2007, diversi dalle aree fabbricabili e dai beni che costituiscono rimanenze. Dovrà essere chiarito se la rivalutazione può essere effettuata anche dalle imprese individuali e dalle stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti.

Per ottenere il riconoscimento fiscale (oltre che civilistico) della rivalutazione bisognerà versare un'imposta sostitutiva del 10% per i beni ammortizzabili (immobili strumentali) e del 7% per gli altri (terreni agricoli e immobili abitativi). Il versamento dell'imposta dovrà essere effettuato entro il 16/6/2009 in unica soluzione, oppure in tre rate annuali scadenti il 16/6/2009, 16/6/2010 e 16/6/2011 maggiorate di interessi al 3%.

I maggiori ammortamenti saranno riconosciuti fiscalmente a partire dal 2011, mentre per sfruttare i maggiori valori al fine di ridurre le plusvalenze si dovrà attendere fino al 2012.

Sarà anche possibile affrancare la riserva di rivalutazione, rendendola liberamente distribuibile, mediante il versamento di un'imposta pari al 10% del suo importo.

Nel caso in cui si decida di effettuare la rivalutazione, bisogna tener conto del fatto che i maggiori valori attribuiti agli immobili – sempre a partire dal 2011 - aumenteranno anche l'importo richiesto dal test per la società di comodo.

Infine, è opportuno tenere a mente che, a differenza di quanto avvenuto con altre leggi di rivalutazione, in questo caso si potrebbe optare per una rivalutazione con valenza soltanto civilistica e non fiscale. In tal caso:

- a) non ci sarebbe esborso monetario;
- b) i maggiori valori non sarebbero riconosciuti ai fini degli ammortamenti e delle plusvalenze di vendita;

- c) ci potrebbe comunque essere un interesse all'effettuazione dell'operazione in quanto si verrebbe a ricapitalizzare la società grazie all'aumento (gratuito) del patrimonio netto senza necessità di ricorrere al notaio per l'assemblea straordinaria e soprattutto senza necessità di mettere mano al portafoglio.

#### **Semplificazioni varie (art.16 cc.2-4)**

Vengono eliminati due obblighi previsti da precedenti disposizioni legislative ma mai entrati in vigore: l'invio telematico al fisco dei corrispettivi giornalieri da parte dei commercianti e la comunicazione preventiva per chi vuole compensare in F-24 somme superiori a 10.000 €

#### **Ravvedimento operoso (art.16 c.5)**

Vengono ridotte le sanzioni da corrispondere in caso di ravvedimento operoso; in particolare per il ravvedimento entro trenta giorni dalla violazione la sanzione passa da un ottavo del minimo ad un dodicesimo, mentre per il ravvedimento entro l'anno dalla violazione l'importo scende da un quinto ad un decimo del minimo. Ciò significa che in caso di omesso o ritardato versamento, se la violazione viene sanata entro 30 gg. si dovrà versare una sanzione del 2,5% (finora era del 3,75%), mentre se il ravvedimento interverrà entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione l'importo da pagare sarà pari al 3% (al posto dell'attuale 6%).

Anche la sanzione prevista in caso di ritardo nella presentazione della dichiarazione non superiore a 90 giorni viene ridotta da un ottavo del minimo a un dodicesimo.

I nuovi importi si applicano alle regolarizzazioni effettuate a partire dal 29/11/2008.

#### **Posta elettronica certificata (Pec) (art.16 cc.6-8)**

Sia per le imprese che per i professionisti iscritti in un albo diventa obbligatorio avere la posta elettronica certificata, che costituirà una sorta di sede legale elettronica.

In particolare l'obbligo scatta immediatamente (dal 29/11/08) per le società di nuova costituzione, mentre quelle già esistenti dovranno provvedere entro tre anni dalla suddetta data; per i professionisti iscritti in albo il termine, invece, è di un anno.

Giuridicamente la Pec ha lo stesso valore della raccomandata A/R e delle notificazioni a mezzo posta, per cui ciascun soggetto in possesso della stessa potrà notificare atti agli altri soggetti titolari di Pec.

#### **Definizione degli inviti al contraddittorio (art.27 cc.1-4)**

Per gli inviti al contraddittorio (non preceduti da processo verbale di constatazione o da accertamento) emessi a partire dall'1/1/2009 sarà possibile aderire alla pretesa dell'Agenzia delle Entrate ottenendo la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo.

Se l'adesione riguarda un invito al contraddittorio emesso in relazione agli studi di settore (che dovrebbe essere il caso più frequente), al contribuente verrà attribuita la stessa franchigia prevista per coloro che sono congrui e coerenti, e cioè non potrà subire accertamenti basati su presunzioni semplici fino al 40% dei ricavi o compensi definiti, con il limite massimo di 50.000 €

#### **Compensazione in F-24 con crediti inesistenti (art.27 cc.16-21)**

La sanzione per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (ferma restando la sanzione penale nel caso di compensazioni superiori a 50.000 € nello stesso esercizio) diviene pari ad una somma che va da un minimo del 100% ad un massimo del 200% del credito indebitamente compensato. Inoltre il termine per l'accertamento diventa di otto anni e si applica anche agli anni passati per i quali gli ordinari termini di accertamento non sono ancora scaduti (dall'anno 2003 in poi): pertanto, di fatto, la norma viene ad avere efficacia retroattiva.

#### **Detrazione del 55% per investimenti volti al risparmio energetico (art.29 cc.2-11)**

Per il recupero del 55% sugli investimenti di cui sopra diventa obbligatoria, oltre alla domanda da inviare all'ENEA, un'istanza preventiva al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Associazioni private (art.30)**

Per poter continuare a beneficiare delle agevolazioni fiscali i soggetti di cui sopra, oltre a possedere i requisiti previsti dalla legge, dovranno trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali tramite un apposito modello che dovrà essere approvato entro il 31/1/2009.

\* \* \*

#### **Spese di rappresentanza**

Cogliamo l'occasione per comunicare anche che dovrebbe essere ormai in dirittura di arrivo l'approvazione del decreto ministeriale che fissa le modalità di deduzione delle spese di rappresentanza per le imprese; tale provvedimento, tra l'altro, riveste una particolare importanza in quanto deve essere applicato già a partire dall'esercizio 2008.

Da indiscrezioni apparse sulla stampa specializzata il decreto dovrebbe prevedere quanto segue: si considerano inerenti e sono quindi integralmente deducibili le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

In particolare si considerano spese di rappresentanza:

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza precedentemente indicati.

Le spese di rappresentanza come sopra individuate sono deducibili in misura non superiore all'1,3% dei ricavi fino a 10.000.000 €, allo 0,5% dei ricavi per la parte eccedente i 10.000.000 € e fino a 50.000.000 € ed allo 0,1% dei ricavi per la parte eccedente 50.000.000 €

Per le imprese di nuova costituzione è previsto che le spese di rappresentanza sostenute negli esercizi anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, siano deducibili in quest'ultimo esercizio ed in quello successivo (sempre che rientrino nei limiti percentuali visti sopra).

Non rientrano nel conteggio i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 € che restano integralmente deducibili senza limitazioni connesse all'ammontare dei ricavi.

Non costituiscono spese di rappresentanza, e non sono quindi soggette ai limiti visti sopra, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa. La deducibilità di queste spese, tuttavia, è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Da ricordare che dal 2008 non esiste più la norma che stabiliva la deducibilità delle spese di rappresentanza in misura di un terzo, da ripartire poi in cinque anni: pertanto, da tale periodo d'imposta, se le spese di rappresentanza rientrano nelle definizioni viste sopra sono deducibili per intero (salvo i limiti legati all'ammontare dei ricavi), altrimenti si considerano interamente indeducibili.