

Dott. Carlo Agosta
Dott. Enrico Pogolotti
Dott. Davide Mancardo
Dott.ssa Chiara Valente
Dott.ssa Stefania Neirotti

Torino, lì 16 gennaio 2007

Circolare n. 6/2008

OGGETTO: Legge Finanziaria 2007 – Novità in materia di reddito d'impresa

La manovra finanziaria 2007, costituita dal D.L. 3/10/2006 n. 262 convertito in legge 24/11/2006 n. 286 e dalla legge 27/12/2006 n. 296, è entrata in vigore l'1/1/2007.

In considerazione della complessità del provvedimento, abbiamo cercato di approfondire i temi di maggiore interesse per gruppi omogenei, al fine di non appesantire eccessivamente la trattazione.

Obbligo di comunicazione preventiva alla compensazione nel modello F24

La legge Finanziaria 2007 ha subordinato la facoltà di compensare, nel modello F24, crediti fiscali e contributivi alla preventiva comunicazione di tale intento all'Amministrazione finanziaria.

I titolari di partita IVA che intendano effettuare la compensazione tra debiti e crediti d'imposta per un importo superiore a 10.000,00 euro devono infatti darne comunicazione, per via telematica, all'Amministrazione finanziaria, indicando:

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

La comunicazione, da parte del contribuente, deve avvenire almeno 5 giorni prima dalla data in cui si intende effettuare la compensazione. Se l'Amministrazione finanziaria non comunica la propria eventuale opposizione alla compensazione entro il terzo giorno successivo a quello della comunicazione, opera il silenzio assenso, con la conseguenza che il contribuente potrà procedere liberamente alla compensazione.



Le modalità attuative di tale disposizione saranno definite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

La nuova disciplina non è quindi ancora applicabile.

Riporto delle perdite pregresse

Come noto, l'art. 36, comma 12, D.L. 223/2006, ha modificato l'art. 84, comma 2, TUIR, al fine di stabilire che le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta sono riportabili senza limiti di tempo a due condizioni:

- che le perdite siano realizzate nei primi tre periodi d'imposta "dalla data di costituzione" della società;
- che le predette perdite "si riferiscano ad una nuova attività produttiva".

Il comma 13 dell'art. 36, D.L. 223/2006, per quanto attiene gli aspetti transitori, stabiliva che le perdite:

- realizzate nei primi tre periodi d'imposta
- prive dei requisiti ora indicati
- formatesi in esercizi precedenti all'esercizio 2006
- non ancora utilizzate entro l'esercizio 2005

potevano essere utilizzate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi a quello di formazione, ma non oltre l'ottavo. In altri termini, in caso di applicazione della norma transitoria, le perdite realizzate a partire dal 1997 (anno di prima applicazione della norma che consentiva il riporto delle perdite illimitato) e fino al 2005, già illimitatamente riportabili, sarebbero diventate riportabili entro l'ottavo esercizio successivo a quello di formazione. Ciò significava, tra l'altro, che le perdite formatesi nell'esercizio 1997, non ancora utilizzate nell'esercizio 2005, sarebbero risultate già scadute.

Tale retroattività, che appariva illegittima, viene ora sostanzialmente rimossa dall'art. 2, comma 22, L. 286/2006, che stabilisce che le predette disposizioni si applicano alle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta 2006. Per le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta formatesi in periodi anteriori al 2006 viene fatta salva l'applicazione della norma anti-elusiva di cui all'articolo 37-bis, DPR 600/73.

Opere ultrannuali: abrogazione della valutazione al costo

Il comma 70 della L. 296/2006 dispone l'abrogazione dell'art. 93, comma 5, TUIR; di conseguenza non è più possibile valutare al costo le rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale.



Si ricorda che in precedenza ciò era possibile previa richiesta presentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, che si intendeva accolta in assenza di notifica di avviso contrario entro tre mesi.

Tale abrogazione riguarda le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale la cui esecuzione ha inizio a decorrere dal 2007; è pertanto da notare che le imprese che in precedenza valutavano le opere al costo dovranno applicare dal 2007 un doppio regime di valutazione, al costo per le opere iniziate prima del 2007, a ricavo per le opere iniziate dal 2007. D'altro canto, ciò parrebbe possibile poiché l'abrogazione del comma 5 dell'art. 93, TUIR, fa venire meno anche l'obbligo di applicare il metodo di valutazione al costo a tutte le opere, obbligo già previsto dall'ultimo periodo della citata norma. Sul punto si attende comunque una conferma ufficiale.

Costi dei servizi di comunicazione elettronica (spese telefoniche)

Il comma 401 della L. 296/2006 sostituisce integralmente il comma 9 dell'articolo 102, TUIR, al fine di stabilire che la deducibilità delle quote d'ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di impiego e manutenzione relative ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D. Lgs. 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80%.

In pratica, la norma comporta che la deducibilità delle quote d'ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di impiego e manutenzione:

- viene elevata dal 50% all'80% relativamente ai telefonini;
- viene ridotta dal 100% all'80% relativamente agli altri servizi di trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica, quali ad esempio: telefonia fissa, internet, fax.

È prevista la deducibilità al 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto, limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo. Ai sensi del comma 403, la predetta modifica è applicabile con decorrenza dal periodo di imposta 2007, anche ai fini della determinazione dei relativi acconti.

Per completezza si precisa che il regime IVA dei servizi di comunicazione elettronica non viene modificato dalla L. 296/2006; pertanto, continua ad essere applicabile la detraibilità al 50% per l'imposta pagata sui soli servizi di telefonia mobile, e la detraibilità al 100% per gli altri servizi di comunicazione.

Spese ed altri componenti negativi di reddito relativi alle autovetture

L'art. 2, commi 71 e 72, L. 286/2006, modifica radicalmente l'art. 164, TUIR, ed in sostanza ora prevede, la indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture



ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del D. Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, salvo:

- che siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- che siano adibiti ad uso pubblico.

Ciò significa che diventano indeducibili le spese e gli altri componenti negativi relativi:

- alle autovetture aziendali;
- alle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Per quanto attiene alle autovetture concesse in uso ai dipendenti è solo prevista la deducibilità dell'importo costituente reddito di lavoro (ossia del fringe benefit, la cui valorizzazione viene peraltro aumentata dalla stessa norma dal 30% al 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, importo calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI).

È da notare che tale aumento, ai sensi dell'art. 1, comma 324, lettera a), L. 296/2006 (Finanziaria 2007), ha effetto dal periodo di imposta 2007).

Per quanto attiene le autovetture utilizzate dagli agenti e rappresentanti di commercio, resta ferma la deducibilità all'80% dei costi di impiego e del costo di acquisto (con tetto massimo di spesa pari a €25.822,24).

Il comma 26 dell'art. 7, D.L. 262/2006, in deroga allo "Statuto del contribuente" stabilisce che le suddette modifiche hanno effetto a partire dal periodo d'imposta 2006.

È probabile che, durante il 2007, la percentuale da utilizzare per il calcolo del benefit venga nuovamente ridotta in funzione della definitiva percentuale di detraibilità dell'IVA sui costi delle autovetture che dovrà essere autorizzata dall'Unione Europea.

Ammortamento dei terreni su cui insistono i fabbricati

Come si ricorderà, l'art. 36, comma 7, D.L. 223/2006, ha stabilito, ai fini fiscali, che per calcolare le quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione (cosiddette aree di sedime) e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

In base all'originaria disciplina, il costo delle predette aree avrebbe dovuto essere quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili, e comunque non inferiore al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo del fabbricato.



L'art. 2, comma 18, L. 286/2006, apporta modifiche e precisazioni alla disciplina in argomento, come segue.

La lettera a) del comma 18 dell'articolo 2 citato elimina la parte della disciplina riguardante la perizia di stima, e stabilisce ora che il costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali, al 30% del costo complessivo stesso. La norma precisa che per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni.

La lettera b) dell'art. 2, comma 18, citato, estende tale disciplina anche ai fabbricati strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, con riferimento alla quota capitale del canone.

Per quanto attiene la decorrenza della disciplina e gli aspetti transitori, la lettera c) del comma 18 dell'articolo 2 citato, nel confermare che, in deroga all'articolo 3, comma 1, L. 212/2000 (cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente), la disciplina in argomento si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2006, anche relativamente ai fabbricati acquistati prima del 2006, stabilisce che per tali ultimi fabbricati, si tiene conto del maggiore tra:

- il valore delle aree esposto nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2005;
- il valore risultante applicando le percentuali del 20% o del 30% al costo complessivo del fabbricato, sempre quale risultante dal bilancio al 31 dicembre 2005, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate.

È poi precisato che per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso, al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo. In altri termini, lo scorporo del 20% o del 30% deve essere effettuato solo con riferimento al costo del fabbricato al 31 dicembre 2005, e non anche con riferimento al relativo fondo di ammortamento esistente al 31 dicembre 2005.

Deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati

L'art. 1, comma 6, L. 286/2006, introduce il nuovo comma 12-bis nell'art. 110, TUIR, al fine di estendere il regime previsto dai commi 10 ed 11 dello stesso articolo anche alle prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati.

A seguito di tale estensione, anche per le predette spese valgono le regole già applicabili alle spese e agli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate



fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati; ne consegue:

- che tali spese sono in linea di principio indeducibili, salvo fornire la prova che il soggetto estero svolge prevalentemente un'attività (commerciale o professionale) effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico, e che comunque le stesse hanno avuto concreta esecuzione;
- che, a seguito delle modifiche introdotte dell'art. 1, comma 301, lettere a) e b), L. 296/2006 (Finanziaria 2007), tali spese devono essere separatamente indicate nella dichiarazione dei redditi.

Deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati

Il comma 301 della L. 296/2006 apporta una modifica al comma 11 dell'art. 110, TUIR, al fine di eliminare la sanzione impropria della indeducibilità dei costi sostenuti nei confronti dei "paradisi fiscali", prima prevista in caso di violazione dell'obbligo della loro indicazione separata in dichiarazione dei redditi.

Poiché però la stessa norma introduce una disposizione secondo cui i predetti costi sono (comunque) separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, il comma 302 della L. 296/2006 introduce un'apposita sanzione amministrativa in caso di violazione di tale obbligo; tale sanzione (contenuta nel comma 3-bis dell'art. 8, D. Lgs. 471/1997) è prevista in misura pari al 10% dell'importo complessivo dei predetti costi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000.

Ai sensi del comma 303 della L. 296/2006, la sanzione introdotta dal comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della L. 296/2006 (ossia prima del 1° gennaio 2007), sempre che il contribuente fornisca la prova della deducibilità dei costi ex art. 110, comma 11, primo periodo, TUIR. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, D. Lgs. 471/1997, prevista per le violazioni formali da un minimo di Euro 258,23 ad un massimo di Euro 2.065,83. Tale ultima previsione risulta invero oscura, anche alla luce del divieto di cumulo giuridico delle sanzioni previsto dall'ordinamento. Si attendono pertanto chiarimenti ufficiali sul punto.

Restiamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e porgiamo cordiali saluti.