

A tutti Clienti**E loro sedi*****CIRCOLARE N°3 DEL 01/03/2009***

Ariano Irpino, il 01/03/2009

MODIFICHE FISCALI ANNO 2008

Di seguito si sintetizzano le principali nuove norme di carattere fiscale emanate nel corso dell'anno solare 2008.

Tali novità concernono, in particolare, le norme tributarie che hanno rilevanza nelle dichiarazioni fiscali annuali.

Principalmente le nuove disposizioni derivano dalle norme introdotte dalla legge 244/07 (Legge finanziaria 2008) e quelle disposte dalla legge 112/08 (c.d. manovra estiva), nonché dal recentissimo d.l. 185/2008 (c.d. decreto anticrisi).

1) IRES**ALIQUOTA IRES AL 27,50% (ART. 1, L.F. commi 33-34 e D.M. 2 aprile 2008).**

Prevista, a decorrere dal 2008, la riduzione dell'aliquota Ires al 27,5% (in precedenza 33%).

Innalzata, conseguentemente, al 49,72% la percentuale di imponibilità per gli utili e i proventi equiparati corrisposti da soggetti IRES e percepiti da persone fisiche detentori di partecipazioni qualificate.

DEDUCIBILITÀ INTERESSI PASSIVI (ART. 1 L.F., commi 33-34).

Completa riformulazione delle disposizioni in materia di deducibilità degli interessi passivi nell'ambito dell'IRES attraverso l'abrogazione dei meccanismi della c.d. "thin capitalization" e "pro rata" e l'introduzione di una nuova modalità di calcolo. Le nuove disposizioni trovano applicazione a partire dall'esercizio 2008.

Prevista per tutti i soggetti Ires (senza alcuna limitazione):

1. la piena deducibilità degli interessi passivi e degli oneri assimilati sino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi a questi ultimi assimilabili;
2. (per l'eccedenza rispetto al calcolo sub 1) la deducibilità degli interessi passivi nei limiti del 30% del Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica desunto dal conto economico;

SEDE: Ariano Irpino AV via Fontana Angelica 1

TEL. 0825/892086 FAX 0825/892642

E-MAIL castellanovincenzo@virgilio.it – info@studiocastellano.com

Sito web: www.studiocastellano.com

3. l'esclusione dal calcolo di indeducibilità degli interessi capitalizzabili.

In particolare:

- per Reddito Operativo Lordo si intende la differenza tra le voci A e B di conto economico con l'esclusione delle voci 10 a) e b) (ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali), nonché i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali;
- il calcolo in oggetto trova piena applicazione anche in ipotesi di adozione dei principi contabili IAS, utilizzando le voci di conto economico corrispondente.

Ai fini del calcolo rilevano:

1. gli interessi attivi e passivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati derivanti da contratti di mutuo, leasing, dalle emissioni di obbligazioni e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con l'esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con l'inclusione, tra gli interessi attivi di quelli derivanti da crediti della stessa natura;
2. (per i soggetti operanti con la Pubblica Amministrazione), gli interessi attivi "virtuali", calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al tardivo pagamento dei corrispettivi.

Per quanto concerne la quota del Rol non utilizzata per la deduzione degli interessi questa, a partire dal 2010 potrà essere portata ad incremento del Rol dei successivi periodi di imposta.

Gli interessi non dedotti in un periodo di imposta, invece, potranno essere dedotti nei periodi di imposta successivi purché non sia già stata superata la soglia del 30% nel periodo di imposta di competenza.

Sono esclusi dalla norma in commento:

- le banche e gli altri soggetti finanziari (ma non le holding con partecipazioni, in via esclusiva o prevalente, in società industriali e commerciali);
- le imprese di assicurazioni;
- le capogruppo di gruppi bancari o assicurativi;
- alcuni soggetti che operano nel settore delle opere pubbliche (società consortili, società di project financing, società partecipate da enti pubblici che costruiscono impianti per la fornitura di acqua, energia ecc.);
- le società di persone e le ditte individuali.

In ipotesi di adesione al regime di consolidato fiscale l'eventuale quote di interessi passivi indeducibile calcolata sulla singola società potrà essere recuperata in diminuzione da parte di un soggetto aderente al CNM qualora il Rol di quest'ultimo risulti capiente rispetto ai propri interessi passivi.

Come detto la norma decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 ma, per il primo e secondo periodo di imposta di applicazione il limite di deducibilità degli interessi è incrementato in misura fissa pari rispettivamente a 10mila e 5mila euro.

LEASING: NUOVE REGOLE (ART. 1 L.F., CO. 33-34).

Aumentato il periodo minimo dei contratti di leasing ai fini della deducibilità del canone.

Le nuove regole si applicano ai contratti stipulati successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Queste le nuove regole:

1. (regola generale) la durata minima del contratto di leasing non deve essere inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento del bene;
2. (regola per immobili) se dalla durata minima secondo il calcolo di cui sopra si determina un risultato inferiore a 11 anni o superiore a 18 anni, la deduzione dei canoni è ammessa se la durata del contratto è

SEDE: Ariano Irpino AV via Fontana Angelica 1

TEL. 0825/892086 FAX 0825/892642

E-MAIL castellanovincenzo@virgilio.it - info@studiocastellano.com

Sito web: www.studiocastellano.com

almeno pari, rispettivamente a 11 o 18 anni;

3. (regola per auto) la durata minima del contratto deve essere almeno pari al periodo di ammortamento del bene.

PEX: ESENZIONE AL 95% (ART. 1, L.F. commi 33-34 e comma 58).

Ripristinata la percentuale di esenzione relativa alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni dotate dei requisiti per l'esenzione al 95% (a partire dal 2008).

Previsto un regime transitorio (senza limiti temporali) in ipotesi di plusvalenze su partecipazioni per le quali sono state dedotte svalutazioni prima dell'entrata in vigore dell'Ires. In tali casi la percentuale di esenzione "pex" rimane fissa all'84%. L'"holding period" necessario per poter godere del regime "pex" è fissato in 12 mesi (precedentemente 18), a partire dal 2008.

AMMORTAMENTI FISCALI: NUOVE REGOLE (ART. 1, L.F. commi 33-34).

Abrogata la possibilità di effettuare ai fini fiscali ammortamenti anticipati e/o accelerati.

Per i beni nuovi acquistati ed entrati in funzione nel 2008, con eccezione delle auto, non si applica la riduzione a metà del coefficiente di ammortamento.

SPESE DI RAPPRESENTANZA: NOVITÀ (ART. 1, L.F. commi 33-34).

Le spese di rappresentanza saranno integralmente deducibili (in funzione di % calcolate su scaglioni di fatturato), in ossequio al principio dell'inerenza, secondo le regole che verranno stabilite da un apposito decreto, previsto per la fine del 2008; scompare pertanto il principio della deducibilità limitata nel tempo (da considerare effetto sulle differite).

Innalzato a 50 euro il limite massimo di costo per la piena deducibilità degli omaggi (permane ai fini IVA il precedente limite di 25,32 euro).

DEDUZIONI EXTRACONTABILI: INAMMISSIBILITÀ (ART. 1, L.F. commi 33-34 e comma 48).

Eliminata la possibilità di dedurre extracontabilmente alcuni componenti di reddito (attraverso l'utilizzo del quadro EC). Facoltà di affrancare le differenze civilistiche e fiscali con l'applicazione di un'imposta sostitutiva (anche parziale, ma per classi omogenee di deduzioni extracontabili, 12%, 14% e 16% a scaglioni progressivi). Nel caso di affrancamento ci sono da considerare gli effetti sulla diminuzione delle differite passive.

E' possibile liberare il vincolo esistente sulle riserve derivanti dalle deduzioni extracontabili mediante utilizzo del quadro EC con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'1%. In questo caso nessun effetto sulle differite.

IMMOBILIARI: INTERESSI PASSIVI RELATIVI A FINANZIAMENTI (ART. 1, L.F. comma 35).

Per le immobiliari di gestione, non si applica la limitazione alla deducibilità dei componenti negativi (di cui all'art. 90, co. 2, Tuir) in relazione agli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione di immobili patrimonio (indicati nel comma 1 dell'art. 90 Tuir).

OPERAZIONI STRAORDINARIE: AFFRANCAMENTO (ART. 1, L.F. commi 46-47) (art. 15, commi 10-12, D. L. 185/2008).

Dal 2008 per i conferimenti di azienda la tassazione potrà avvenire esclusivamente applicando il metodo "bi-sospensivo". La Finanziaria ha eliminato la possibilità di far emergere plusvalori fiscalmente rilevanti con riferimento ai conferimenti d'azienda. Gli unici conferimenti "realizzativi" rimarranno quelli che hanno ad oggetto partecipazioni di controllo o collegamento.

Il Decreto anticrisi ha introdotto la possibilità di affrancare attività immateriali derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale (fusioni, scissioni e conferimenti) mediante pagamento dell'imposta sostitutiva

SEDE: Ariano Irpino AV via Fontana Angelica 1

TEL. 0825/892086 FAX 0825/892642

E-MAIL castellanovincenzo@virgilio.it - info@studiocastellano.com

Sito web: www.studiocastellano.com

del 16%, con l'ulteriore vantaggio, rispetto alla Finanziaria, di consentire – a partire dal 2009 – la deduzione degli ammortamenti relativi ad avviamento e marchi in noni anziché in diciottesimi.

SOCIETÀ DI COMODO: NUOVE ESCLUSIONI (ART. 1, L.F. commi 128-129).

Estese le ipotesi di esclusione dal calcolo, tra le quali si ricordano:

- le società congrue e coerenti agli studi di settore;
- le società che presentano un ammontare di valore della produzione (voce a conto economico) superiore al totale dell'attivo dello stato patrimoniale.

2) IRAP**ALIQUOTA IRAP AL 3,9% (ART. 1, L.F. commi 50-52).**

Fissata, dall'esercizio 2008, l'aliquota Irap al 3,9% (vengono in relazione modificate anche le maggiorazioni previste per singoli comparti produttivi).

DEDUCIBILITÀ INTERESSI PASSIVI (ART. 82, comma 3 L. 112/2008)

Per tutte le società assicurative, bancarie e finanziarie, ivi incluse le c.d. "holding di partecipazione" ai fini IRAP gli interessi passivi sono sempre deducibili in ragione del 96% del loro ammontare (97% per il 2008). Infatti per le banche, società finanziarie e imprese di assicurazione la percentuale di deducibilità degli interessi passivi dal valore della produzione è pari al 96% (a regime, del 97% nel 2008). Nessun effetto sulle differite.

Analogamente le holding con partecipazioni, in via esclusiva o prevalente, in società finanziarie (e, parimenti, per le capogruppo di gruppi finanziari e assicurativi), ai fini IRAP gli interessi passivi sono indeducibili per il 4% (3% per il 2008).

In definitiva, ai fini IRAP, tutte le holding (sia finanziarie sia industriali, diversamente dal regime ai fini IRES) sono accomunate in un'unica categoria che deduce gli interessi passivi per il 96% del loro ammontare (97% per il 2008).

NUOVA BASE IMPONIBILE (ART. 1, L.F. commi 50-52).

Contestualmente verranno modificate le regole di deduzioni e detrazioni ai fini Irap.

In particolare, queste le principali novità:

1. la base imponibile Irap si sostanzia nella differenza tra le voci di bilancio A e B con esclusione, sostanzialmente, di accantonamenti e spese del personale (anche non afferenti alla voce B9);
2. sparisce ogni riferimento alla correlazione Ires-Irap;
3. sono ridotte alcune deduzioni Irap relative al costo del personale attualmente vigenti (es. le deduzioni forfetarie per il personale assunto a tempo indeterminato – art. 11, comma 1, lettera a), numero 2, D. Lgs. 446/1997).

In particolare si segnala che la modalità di calcolo della base imponibile risulta strettamente vincolata alla classificazione di bilancio dei ricavi e dei costi caratteristici, ora sindacabili dal fisco (c.d. "criterio di derivazione").

AUTO E TELEFONI CELLULARI: NUOVE REGOLE IVA (ART. 1, L.F. 261).

Le nuove disposizioni modificano la presunzione di detraibilità Iva in caso di uso promiscuo di auto e telefoni cellulari e/o la loro concessione in uso ai dipendenti. Codificazione all'interno dell'art. 19-bis1 Dpr. 633/72 delle regole che sanciscono la detraibilità dell'Iva al 40% sull'acquisto delle auto ad uso promiscuo e sulle spese quali carburanti, lubrificanti e pedaggi autostradali.

Inoltre, tramite l'eliminazione della lettera g) dello stesso articolo 19 bis1 viene sancita la detraibilità dell'Iva sui telefoni cellulari in base al requisito dell'effettivo uso degli stessi nell'attività d'impresa.

REGIME IVA SU ALBERGHI E RISTORANTI (ART. 82, comma 1 D. L. 112/2008)

Dal 1 settembre 2008 l'IVA su alberghi e ristoranti diviene detraibile. Viene così modificato l'art. 19 bis, 1 comma, lettera e) del DPR 633/72, consentendo quindi la piena detraibilità per le somministrazioni di alimenti e bevande e le prestazioni alberghiere.

SEDE: Ariano Irpino AV via Fontana Angelica 1

TEL. 0825/892086 FAX 0825/892642

E-MAIL castellanovincenzo@virgilio.it – info@studiocastellano.com

Sito web: www.studiocastellano.com

Ires: deducibilità del 10% dell'Irap (art. 6 D. L. 185/2008)

Deducibile il 10% dell'IRAP dalla base imponibile IRES a decorrere dal periodo di imposta 2008.

Il valore forfetario del 10% è diretto a remunerare interessi passivi e costo del lavoro che hanno già avuto autonoma rilevanza.

E' possibile presentare istanza di rimborso per le annualità precedenti in relazione ai pagamenti effettuati negli ultimi 48 mesi ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 602/73. Con apposito provvedimento verranno fissate le modalità di presentazione dell'istanza all'Agenzia delle Entrate, da effettuarsi in via telematica. I rimborsi verranno effettuati seguendo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze.

IAS: riallineamento valori (art. 15, commi 1-9 d. L. 185/2008)

Prevista la possibilità per le imprese che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS di effettuare i riallineamenti tra i valori civilistici e fiscali.

Il riallineamento implica il pagamento dell'imposta sostitutiva e opera con modalità differenti a seconda della tipologia di poste da riallineare.

In particolare:

- con assoggettamento a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo, nell'ipotesi che l'affrancamento riguardi tutte le divergenze di valori dell'attivo e del passivo se il "doppio binario" generatosi in dipendenza delle previdenze normative non abbia applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali. Qualora il saldo globale fosse negativo è ammessa la deduzione in 5 esercizi;
- con l'applicazione di un'apposita imposizione sostitutiva ad aliquota fissa del 16% per l'affrancamento per singole fattispecie delle divergenze di valori di cui al punto precedente;
- con l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ad aliquota progressiva per scaglioni crescenti (12%-14%-16%) di maggiori valori, prevista dalla Finanziaria 2008, per il quadro EC.

In quest'ultima fattispecie ricadono le differenze riconducibili:

- alla disciplina di neutralità prevista dall'art. 13, commi 2, 5 e 6, del D.Lgs. n. 38 del 2005 per la continuazione della valutazione, ai soli fini fiscali, delle rimanenze di magazzino con il metodo c.d. LIFO, per i costi dedotti, ai fini sia contabili che fiscali, e reiscritti nell'attivo patrimoniale in sede di FTA e per lo stralcio dal passivo patrimoniale di taluni fondi di accantonamento considerati dedotti per effetto di specifiche disposizioni del TUIR (in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali ex art. 115 del TUIR e di consolidato fiscale nazionale e mondiale).

Ravvedimento operoso: riduzione delle sanzioni (art. 16, comma 5 d. L. 185/2008)

Ridotte le misure delle sanzioni da corrispondere in sede di ravvedimento operoso; in particolare viene ridotta:

- da un ottavo ad un dodicesimo del minimo la sanzione comminabile in caso di mancato pagamento, se esso viene eseguito nel termine di 30 gg dalla data della sua commissione (lo stesso vale per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore ai 90 gg);
- da un quinto ad un decimo del minimo la sanzione comminabile in caso di mancato pagamento, se esso viene eseguito nel termine "lungo" – vale a dire entro la presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione oppure entro un anno se non è prevista dichiarazione periodica - (lo stesso vale per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore ai 30 gg).

Crediti d'imposta: preventiva richiesta (art. 29, D. L. 185/2008)

Per usufruire di tutti i crediti di imposta vigenti al 9 novembre 2008, si renderà necessario presentare apposita istanza per il monitoraggio dei benefici, entro i limiti delle risorse stanziaste previste.

Lo Studio Castellano è a disposizione per maggiori informazioni.