

NOVITA' NORMATIVE IRES

ANNO D'IMPOSTA 2008

- *Società di capitali*
- *Enti non commerciali*

IRES

Società di capitali

Nuova aliquota dell'imposta sul reddito delle società

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 l'aliquota Ires è passata dal 33,00% al 27,50%.

Con la medesima decorrenza, le società che operano nei settori della ricerca e coltivazione degli idrocarburi, della raffinazione di petrolio, della produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari e della produzione o commercializzazione dell'energia elettrica, saranno assoggettate ad una addizionale del 5,5% (cosiddetta "Robin Tax") se nell'anno di imposta precedente hanno conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro (considerando il complesso delle attività svolte).

In caso di opzione per il consolidato, l'addizionale viene calcolata e liquidata in modo distinto da ciascuna società del gruppo.

Deduzione dal reddito d'impresa del 10% dell'IRAP

Il divieto di deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi è stato considerato in contrasto con l'art. 53 della Costituzione (capacità contributiva), in quanto determinerebbe l'assolvimento dell'imposta non su un reddito netto, bensì su un reddito lordo, cui non sono stati detratti tutti i costi vivi afferenti la produzione (tra cui rientra anche l'IRAP).

Tale perplessità è stata parzialmente accolta con l'approvazione dell'art. 6 del decreto legge n. 185/08 che ha introdotto una parziale deducibilità dell'IRAP.

Ai contribuenti che, nell'esercizio, abbiano sostenuto spese per personale o per interessi, viene accordata una deduzione forfetaria pari al 10% dell'IRAP pagata.

Il decreto 185/08 introduce la possibilità di richiedere a rimborso la maggiore Ires pagata negli anni pregressi di indeducibilità integrale dell'Irap.

Ammortamenti

Per effetto delle disposizioni contenute nella Legge Finanziaria 2008, non è più consentito effettuare ammortamenti anticipati o accelerati.

E' stato abrogato il comma 3 dell'articolo 102 del TUIR che prevedeva la possibilità di raddoppiare la quota di ammortamento nei primi tre esercizi di entrata in funzione di beni nuovi (c.d.

ammortamento “anticipato”) o di superarla in proporzione al maggior utilizzo dei beni rispetto alla media del settore (c.d. ammortamento "accelerato").

Questo fa sì che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, se le quote imputate a conto economico dovessero essere superiori a quelle risultanti dall'applicazione dei coefficienti indicati nel D.M. 31 dicembre 1988, diverrà necessario correggere il risultato dell'esercizio (risultante dal conto economico) attraverso una "variazione in aumento", in misura pari a questa eccedenza, nel quadro RF della dichiarazione dei redditi.

In attesa della revisione generale dei coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, la legge finanziaria 2008 ha provvisoriamente riconosciuto la possibilità di dedurre quote di ammortamento anticipato (attraverso l'eliminazione della riduzione al 50% dei coefficienti tabellari nel primo esercizio di entrata in funzione del bene così come, invece, ordinariamente previsto).

Per espressa previsione normativa, quest'ultima disposizione transitoria non assume rilevanza ai fini del versamento degli acconti relativi al secondo periodo d'imposta 2009 (ovvero il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007).

Nuove regole di deducibilità dal reddito degli interessi passivi

Gli interessi passivi e gli oneri simili sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica: per l'anno 2008 si aggiunge al 30% del ROL un importo forfetario di €10.000 (per il 2009 €5.000).

La quota di interessi non “coperta” da interessi attivi e nemmeno, per la parte eccedente, dal 30% del ROL, maggiorato per il 2008 e 2009, non è deducibile nel periodo d'imposta e va riportata agli esercizi successivi dove sarà dedotta sempreché vi sarà un ROL sufficientemente capiente per contenere non solo gli interessi passivi dell'anno ma anche quelli riportati dai periodi precedenti.

Tale nuovo criterio si applica a tutti i soggetti IRES di cui all'art. 73 del TUIR, con l'esclusione:

- di soggetti che svolgono attività finanziaria, per i quali si applica la deducibilità forfetaria degli interessi passivi ai sensi dell'art. 96 c. 5-bis del TUIR;
- di soggetti che svolgono attività “particolari” indicate nel secondo periodo dell'art. 96 c. 5, per i quali è prevista la deducibilità integrale degli interessi.

Il calcolo concreto trova evidenza nei nuovi righe da R118 a RF121, mentre l'eventuale importo indeducibile va evidenziato nel rigo RF16.

La circolare n. 47/E del 2008 ha precisato il trattamento degli interessi passivi correlati a finanziamenti finalizzati alla acquisizione di automezzi. L'Agenzia delle Entrate sostiene che l'articolo 164 del Tuir, che regola il trattamento delle spese relative ad autovetture e mezzi di trasporto, costituendo una disciplina di carattere speciale, riguarda qualunque componente negativo, compresi gli interessi passivi. Quindi, essi risulteranno:

- interamente deducibili, se relativi ai mezzi di trasporto di cui al comma 1, lettera a), nn. 1) e 2), dell'articolo 164 del Tuir (veicoli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o, rispettivamente, adibiti ad uso pubblico);
- deducibili nella misura del 40% (80% per agenti o rappresentanti di commercio) se riferibili ai mezzi di trasporto richiamati nel comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del Tuir;
- deducibili nella misura del 90% se sostenuti relativamente a mezzi di trasporto «dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta».

In sostanza, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, gli interessi passivi relativi agli autoveicoli vanno considerati alla stregua delle altre spese relative ai mezzi di trasporto a motore e, dunque, riconducibili all'art. 164 del Tuir.

Ne consegue che, nel caso degli interessi passivi riferibili ai menzionati veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori), non può essere applicato l'art. 96 del Tuir.

Spese di rappresentanza

La Legge n. 244 del 24 Dicembre 2007 (Finanziaria 2008) ha profondamente modificato il regime fiscale delle spese di rappresentanza. La precedente normativa non forniva alcun criterio di classificazione dei costi rientranti nella categoria delle spese di rappresentanza, che venivano identificate come spese sostenute per "aumentare il prestigio della propria impresa" e "offrire al pubblico un'immagine di floridezza o efficienza".

Il decreto Ministeriale del 19 novembre 2008 individua una nozione generale di spesa di rappresentanza e fornisce delle esemplificazioni su alcune ipotesi che possono essere ascrivibili alla nozione di carattere generale.

I concetti di base al fine di individuare le spese di rappresentanza sono:

- la gratuità;

- la finalità promozionale o di pubbliche relazioni;
- la ragionevolezza rispetto all'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa.

Il decreto esemplifica alcune ipotesi che, comunque, non sono esaustive di tutte le casistiche che possono in concreto verificarsi:

- 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 il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- 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;
- 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 generali.

Si tratta di situazioni in cui “l'inerenza della spesa di rappresentanza si intende implicitamente predefinita” e in cui il contribuente è esonerato da qualsiasi valutazione in merito all'inerenza della spesa e potrà procedere alla deduzione integrale del costo.

Viene stabilito che tali spese sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento solo se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità sopprimendo il precedente limite di deducibilità di un terzo.

Le società di nuova costituzione possono recuperare le spese sostenute nei periodi anteriori a quelli in cui sono stati conseguiti i primi ricavi.

Plusvalenze esenti

L'istituto della "participation exemption" prevede l'esenzione delle plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni che rispondono a particolari requisiti, detenute in regime di impresa, in società con o senza personalità giuridica, sia residenti sia non residenti.

Dalla originaria esenzione totale si è passati ad una progressiva riduzione dell'agevolazione, limitandola inizialmente al 95%, poi al 91% e successivamente all'84%.

Per effetto delle modifiche recate dalla Legge Finanziaria 2008, la quota esente della plusvalenza originata dalla cessione di partecipazioni qualificate viene portata dall'84 per cento al 95 per cento.

Reddito agrario

Con l'approvazione del decreto 213 del 27 settembre 2007, è divenuta operativa la possibilità per le srl che esercitano attività agricola di determinare il reddito sulla base dell'articolo 32 del Tuir in luogo della tassazione a bilancio.

L'opzione per questa tipologia di determinazione del reddito vincola il soggetto per almeno un triennio.

Se l'attività svolta eccede i limiti del reddito agrario, per l'eccedenza il reddito si determinerà in base alla differenza tra ricavi e costi.

Rivalutazione degli immobili.

In base al dl 185/08 la rivalutazione ivi prevista può avvenire secondo due modalità: solo contabile, cioè con maggiori valori che non assumono rilevanza fiscale; oppure con riconoscimento fiscale, pagando l'imposta sostitutiva del 3% (quadro RQ).

Possono essere rivalutati i beni immobili risultanti dal bilancio 2008 e già posseduti in quello 2007.

IRES

Enti non commerciali

Riduzione aliquota IRES

La Finanziaria 2008 (legge 244/2007) ha disposto la riduzione dell'aliquota Ires dal 33 al 27,5%.

La riduzione ha efficacia per tutti i soggetti Ires e, quindi, anche per gli enti non commerciali.

Resta ferma l'ulteriore abbattimento del 50% in favore dei soggetti indicati dall'articolo 6 del Dpr 601/73.

Reddito d'impresa

Le novità di maggior rilievo che riguardano il reddito d'impresa, si applicano anche all'attività commerciale eventualmente svolta dagli enti non commerciali.

Vanno segnalate, in primo luogo, le novità che interessano le modalità di deduzione delle perdite d'impresa.

Si ricorda come le perdite d'impresa in contabilità ordinaria possano essere compensate con i redditi d'impresa e, per la parte non utilizzata, siano riportabili nei cinque esercizi successivi.

Per effetto della modifica apportata dalla legge 244/2007, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, le perdite d'impresa in contabilità semplificata, sono compensabili con tutti i redditi dell'ente non commerciale ma, per la parte non utilizzata, non possono essere riportate a nuovo.

Dal 1° gennaio 2008 opera la nuova disciplina tributaria dell'ammortamento, venendo meno la facoltà di procedere all'ammortamento anticipato ed a quello accelerato.

Importante è la modifica della disciplina delle spese di rappresentanza: decade la regola della deducibilità limitata di 1/3 in 5 esercizi e le spese di rappresentanza sono deducibili al 100% nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità.

Di seguito si riporta il limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare "congrue" rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. *plafond* di deducibilità):

- a) 1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- b) 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- c) 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili.

Nel nuovo assetto normativo la disciplina di deducibilità degli interessi passivi valida per gli enti non commerciali non ricalca quella valida per i soggetti IRES.

Gli interessi passivi, quindi, sono deducibili se inerenti l'esercizio d'impresa, limitatamente al rapporto fra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrano in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

La parziale deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, del 10% dell'Irap versata, forfettariamente riferibile al costo del lavoro e agli oneri per interessi sostenuti, spetta anche agli enti non commerciali a condizione che gli stessi determinino la base imponibile Irap secondo le regole delle società commerciali per opzione (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata).

Innovazioni del modello UNICO ENC

Nei quadri del modello si segnalano alcune novità.

Nel quadro "RQ" trova spazio una sezione che riguarda l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione ed un'altra per la rivalutazione dei beni immobili.

Nel quadro "RT" è stata reintrodotta l'apposita sezione sulle plusvalenze aventi natura finanziaria e sulla rivalutazione delle partecipazioni, mentre nel quadro "RM" è stata reintrodotta l'apposita sezione per la rivalutazione dei terreni.

Modello EAS - trasmissione telematica di "dati e notizie rilevanti ai fini fiscali"

Si rammenta che un ente si considera non commerciale quando, a prescindere dalle finalità perseguite e dall'assenza del fine di lucro, non ha come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale.

In pratica, quindi, la natura fiscale di un soggetto è determinata dal carattere commerciale o meno dell'attività essenziale svolta per realizzare gli scopi statutari.

La qualificazione commerciale ai fini fiscali verte sul fatto che l'attività possa ricondursi fra quelle previste dall'articolo 2195 cc ovvero, se consiste nella prestazione di servizi non riconducibili in questo articolo, se essa viene svolta con organizzazione in forma di impresa (presenza dei connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità).

L'articolo 30, del decreto legge 185/2008 ha istituito il modello Eas, la cui compilazione diviene discriminante per la non imponibilità ai fini IRES dei corrispettivi, quote e contributi.

L'Agenzia delle Entrate in base alle informazioni raccolte ed ai successivi controlli eventualmente eseguiti potrà comunicare l'immediata esclusione dai benefici fiscali. Gli effetti di tali controlli possono manifestarsi già sul versamento delle imposte effettuato nel 2009.

Dall'anno 2009, quindi, sarà direttamente l'Agenzia delle entrate a ricevere i dati dagli enti senza scopo di lucro, con la possibilità di "comunicazione (...) dell'esclusione dai benefici fiscali in mancanza dei presupposti".

Non sono tenuti alla presentazione del modello le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate con decreto del Ministro delle finanze 25 maggio 1995.

Sono considerate attività marginali:

- a. le attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
- b. le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- c. le cessioni di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- d. le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e. attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 111 (oggi articolo 148), comma 3, del Tuir, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Tali attività devono essere svolte:

- o in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'articolo 6 della legge 266/1991;
- o senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa.

L'introduzione di tale adempimento consente una suddivisione delle organizzazioni di volontariato tra quelle che svolgono solamente attività marginali e le altre. Solamente le prime potranno continuare a fregiarsi della qualifica di Onlus "di diritto".

Si sottolinea come tale novità non riguardi i registri del volontariato, cui continueranno ad essere iscritte anche le organizzazioni con partita IVA che svolgono attività diverse da quelle marginali.

Con il Dl 185/2008 è stato soppresso l'articolo 7 del decreto legge 28 maggio 2004 n. 136, che formalizzava l'istituzione del "Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche" presso il Coni.

L'iscrizione telematica al Registro del Coni ha assolto fino a oggi alla funzione di "riconoscimento ai fini sportivi" delle società e associazioni operanti in tale settore ed è stata la condizione necessaria per il mantenimento di determinate agevolazioni fiscali riconosciute a tali soggetti.

L'abrogazione, quindi, ha determinato il ritorno del comparto sportivo dilettantistico sotto il diretto controllo dell'Agenzia delle entrate la quale assolve direttamente alla funzione di organo certificatore.

Impresa Sociale

Nel gennaio 2008 sono stati approvati i provvedimenti di attuazione del decreto legislativo 155/2006, chiarendo oneri e obblighi a carico dell'impresa sociale.

Possono rientrare in questa categoria tutte le organizzazioni private che esercitano principalmente un'attività economica di produzione o di scambio di beni o di servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale.

L'impresa sociale deve svolgere l'attività in determinati ambiti di rilievo sociale, non può distribuire utili ma li deve reinvestire nell'attività e deve essere indipendente da soggetti pubblici o imprese private con finalità lucrative.

Inoltre, a prescindere dallo svolgimento dell'attività in uno dei settori previsti, possono assumere la qualifica di impresa sociale anche le organizzazioni che esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano svantaggiati o disabili, in base al regolamento CE n. 2204/2002, a condizione che questi soggetti rappresentino almeno il 30% dei lavoratori impiegati a qualsiasi titolo nell'attività.

L'impresa sociale non è un soggetto giuridico, ma una "qualifica" che può essere acquisita da associazioni, fondazioni, società, cooperative e consorzi.

L'impresa sociale è quindi una possibile qualificazione e non un nuovo soggetto.