

# **NOVITA' NORMATIVE IRPEF**

## **ANNO D'IMPOSTA 2008**

- *Persone fisiche*
- *Società di persone*

# **IRPEF**

## **Persone fisiche**

### **Lavoro straordinario e premi di produttività**

Per i lavoratori dipendenti del settore privato e per il periodo dal 1° luglio al 31 dicembre 2008 è stata introdotta, a titolo sperimentale, l'applicazione, alle somme percepite per lavoro straordinario e premi di produttività fino all'importo di 3 mila euro, di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionale e comunale, pari al 10%.

Di tale misura agevolativa si può usufruire solo se il reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno 2007 non è stato superiore a 30 mila euro.

L'imposta sostitutiva viene applicata direttamente dal sostituto d'imposta tranne nei casi di espressa rinuncia in forma scritta da parte del lavoratore, altrimenti, se non trattenuta dal sostituto, dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, se ne ricorrono i presupposti.

### **Bonus a favore dei nuclei familiari a basso reddito**

Per l'anno 2009 è stata prevista l'attribuzione di un bonus a favore dei nuclei familiari a basso reddito.

L'importo del bonus spettante varia in funzione sia della *composizione del nucleo familiare* che del *reddito complessivo conseguito* dai relativi componenti nel periodo d'imposta 2007 o, in alternativa, in quello successivo.

Il beneficio è previsto nel caso in cui il richiedente e gli altri componenti del nucleo familiare abbiano percepito nell'anno 2008 redditi rientranti esclusivamente in una o più delle seguenti categorie:

1. redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del Tuir;
2. redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, del Tuir;
3. taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, del Tuir, e più precisamente:
  - compensi percepiti da soci di cooperative di produzione e lavoro;
  - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
  - remunerazioni dei sacerdoti;

- compensi percepiti da soggetti impegnati in lavori socialmente utili;
- assegni periodici corrisposti al coniuge di cui all'articolo 10, comma 1, lettera c), del Tuir.

4. redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, del Tuir derivanti da attività commerciali o da attività di lavoro autonomo *non esercitate abitualmente*;

5. redditi fondiari di cui all'articolo 25 del Tuir, purché posseduti esclusivamente insieme alle altre tipologie di reddito indicate precedentemente, per un ammontare non superiore a 2.500 euro.

Tale ammontare deve intendersi riferito alla somma dei redditi fondiari prodotti dall'intero nucleo familiare.

### **Redditi di fabbricati**

I proprietari di immobili soggetti alla proroga della sospensione degli sfratti esecutivi per finita locazione nel periodo 1 marzo 2008 - 30 giugno 2009, non dovranno far concorrere alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef i canoni degli immobili oggetto della proroga.

Si tratta di immobili ubicati nei comuni capiluogo di provincia, nei comuni con essi confinanti con popolazione superiore a 10 mila abitanti e nei comuni ad alta densità abitativa, *locati a soggetti con reddito complessivo familiare inferiore a 27 mila euro* che abbiano nel proprio nucleo familiare figli fiscalmente a carico ovvero che siano o abbiano nel proprio nucleo familiare ultrasessantacinquenni, malati terminali ovvero portatori di handicap con invalidità superiore al 66 per cento.

Sono esclusi dalla sospensione gli sfratti per morosità, quelli aventi ad oggetto immobili ad uso diverso dall'abitativo (industriali, commerciali, artigianali, di interesse turistico ecc..).

### **Spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali**

Dal primo gennaio 2008, per usufruire della detrazione d'imposta, occorre essere in possesso della fattura o dello scontrino fiscale "parlante", in cui vanno specificati la natura (farmaco o medicinale), la qualità (denominazione) e la quantità dei prodotti acquistati, nonché il codice fiscale del destinatario (soggetto che intende fruire della detrazione).

Nel corso del 2008, in materia di oneri sanitari, si sono succeduti diversi chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, tra cui meritano evidenza quelli riferiti al trattamento fiscale da attribuire all'acquisto di *parafarmaci*.

Con la risoluzione n. 256 del 2008, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la casistica degli integratori alimentari. Ribadendo che, anche nell'ipotesi in cui si provveda all'acquisto di integratori alimentari

dietro prescrizione medica, non possa essere ammesso il beneficio della detrazione d'imposta del 19 per cento.

### **Acquisto dell'abitazione principale**

Sono detraibili gli interessi passivi, gli oneri accessori e quote di rivalutazione pagati in dipendenza di mutui ipotecari contratti per l'acquisto di immobili adibiti ad abitazione principale, relativamente alle rate effettivamente pagate nell'anno d'imposta.

Dal primo gennaio 2008 il limite è stato innalzato a 4.000 euro.

### **Detrazioni d'imposta per gli inquilini a basso reddito**

Con la dichiarazione dei redditi 2008 i contribuenti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, possono fruire di una nuova detrazione Irpef variabile, a seconda del reddito complessivo, nelle seguenti misure:

- 300 euro se il reddito complessivo risulta inferiore a 15.493,71 euro;
- 150 euro se il reddito complessivo risulta superiore a 15.493,71 euro ma inferiore a 30.987,41 euro.

### **Spese abbonamenti di trasporto pubblico**

Dal 1° gennaio 2008 è possibile detrarre il 19% delle spese sostenute, anche per i familiari a carico, per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, resi da enti pubblici o da soggetti privati autorizzati. L'importo massimo su cui determinare la detrazione è di 250 euro.

### **Spese sostenute da docenti per autoaggiornamento e formazione**

L'articolo 1, comma 207 della legge Finanziaria per il 2008 ha previsto, *per il solo 2008*, che i docenti delle scuole di ogni ordine e grado possano beneficiare di una detrazione del 19% sulle spese sostenute, sino ad un massimo di 500 euro, per attività di autoaggiornamento e formazione.

### **Contributi versati per il riscatto del corso di laurea del familiare fiscalmente a carico**

I contributi versati per il riscatto degli anni universitari ai fini di previdenza sono deducibili dal reddito oppure detraibili in misura del 19% dall'imposta.

Tale ultima detrazione, ai sensi del comma 77 dell'art. 1 della legge 247 del 2007, è ammessa per i contributi corrisposti per il riscatto del corso di laurea del figlio a carico.

### *Proroghe*

- è stata prorogata fino al 2011 la detrazione del 36% delle spese sostenute per i lavori di recupero del patrimonio edilizio;
- è stata prorogata fino al 2010 la detrazione del 20% delle spese sostenute per la sostituzione di frigoriferi e congelatori e per l'acquisto di motori ad elevata efficienza e variatori di velocità;
- è stata prorogata fino al 2010 la detrazione del 55% delle spese sostenute per interventi finalizzati al risparmio energetico degli edifici esistenti, con la possibilità di ripartire la detrazione in un numero di rate da 3 a 10.

### **Crediti d'imposta**

I crediti d'imposta sono una forma particolare di incentivazione di particolari comportamenti.

In passato venivano concessi previa istruttoria, mentre oggi vengono auto liquidati dal contribuente, che anziché aspettare l'erogazione li utilizza in compensazione per pagare imposte o contributi.

Sino al 2007 non c'erano limiti nell'utilizzo, in virtù del fatto che i crediti rappresentano una modalità alternativa per fruire della sovvenzione.

A decorrere dall'anno 2008, i crediti d'imposta da indicare nel quadro "RU" possono essere utilizzati, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole norme istitutive, in misura non superiore a euro 250.000 annui.

L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Va quindi ricordato che il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle Finanze ha precisato che il limite di 250.000 euro si cumula con il limite generale alle compensazioni previsto dall'articolo 25, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (516.456,90 euro). La medesima risoluzione, inoltre, ha specificato che, qualora in un determinato anno siano effettuate compensazioni per un importo inferiore al limite di euro 516.456,90, i crediti da quadro RU possono essere utilizzati anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non utilizzata del limite generale.

Il predetto limite non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 280, della legge n. 296 del 2006 (Ricerca e sviluppo) nonché, a partire dal 1° gennaio 2010, al credito d'imposta previsto dall'articolo 1, comma 271, della citata legge n. 296 del 2006.

Il limite di utilizzo non si applica, altresì, agli incentivi previsti o prorogati dall'art. 29 del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248 (*Incentivi per la rottamazione e per l'acquisto, con rottamazione, di autoveicoli e motocicli*).

### **Spese di rappresentanza**

Sono spese di rappresentanza quelle relative a beni e servizi erogati senza un corrispettivo o una specifica controprestazione da parte dei destinatari, effettuate al fine di promuovere e consolidare gli affari dell'impresa.

La legge finanziaria per il 2008 modifica la disciplina generale delle spese di rappresentanza, contenuta nell'articolo 108 del Tuir, senza modificare le discipline a carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento.

Dal 1° gennaio 2008 non si applica più 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. Si considerano inerenti le spese 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.

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.

Per le imprese di nuova costituzione le spese di rappresentanza saranno riportabili sino al primo esercizio con ricavi.

Si segnala l'innalzamento a 50 euro, rispetto ai precedenti 25,82 euro, del limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera integralmente deducibile ai fini fiscali.

E' rimasto, invece, invariato a 25,82 euro il limite di valore unitario rilevante ai fini della detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi che configurano spese di rappresentanza.

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, rilevano le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall'articolo 108 del TUIR e dal decreto

attuativo, ma non quelle relative al limite di deducibilità, che rimane quello disciplinato dalla articolo 54, comma 5, del TUIR.

Sono qualificabili come spese di rappresentanza :

- Viaggi turistici con concreta attività di vendita di beni e servizi;
- Feste ed eventi in occasione di ricorrenze o festività;
- Inaugurazione di nuove sedi;
- Mostre e fiere con esposizione di beni aziendali;
- Convegni e altre spese residuali (per cui va sempre dimostrata l'inerenza).

### **Perdite d'impresa e quelle di lavoro autonomo**

Le perdite d'impresa in contabilità semplificata e di lavoro autonomo realizzate nel 2006 e nel 2007 potevano essere computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti negli stessi periodi d'imposta e nei successivi, non oltre il quinto, sino a capienza.

A decorrere dall'anno d'imposta 2008, le perdite d'impresa in contabilità semplificata e quelle di lavoro autonomo tornano ad essere portate in diminuzione dai redditi che concorrono a formare il reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta in corso.

In considerazione delle peculiarità delle regole di determinazione del reddito applicabili per i soggetti che rientrano nel regime dei contribuenti minimi, sono previste opportune disposizioni per effettuare un coordinamento tra i periodi di imposta nei quali tali regole trovano applicazione e i periodi precedenti o successivi con riferimento ai quali risultano quindi applicabili le ordinarie regole di determinazione del reddito.

Le perdite realizzate da imprese o esercenti arti e professioni che si avvalgono del nuovo regime dei minimi, invece, continuano a poter, essere riportate in avanti.

### **Ammortamento**

Dal 1° gennaio 2008 viene meno la facoltà di raddoppiare la quota di ammortamento (cosiddetto ammortamento anticipato) nei primi tre esercizi dall'entrata in funzione di beni nuovi (un solo esercizio per quelli usati), o di superarla in proporzione al maggiore utilizzo dei beni rispetto alla media del settore (cosiddetto ammortamento accelerato).

In via transitoria, per il solo esercizio 2008, è possibile non applicare la riduzione al 50% dei coefficienti di ammortamento per il primo esercizio di entrata in funzione del bene, limitatamente a beni nuovi, entranti in funzione nel 2008.

Per tale periodo la norma fiscale permette di gestire l'agevolazione inserendo in bilancio il coefficiente ridotto al 50% e apportando in sede di dichiarazione una variazione in diminuzione.

Per gli anni successivi, invece, la riduzione al 50% del coefficiente pieno di ammortamento deve essere necessariamente rispettata, salva possibilità di oltrepassarla in ambito civilistico, con relativa variazione fiscale in aumento.

### **Interessi passivi**

Con la Legge finanziaria 2008 il legislatore ha inteso differenziare i regimi di deducibilità degli interessi passivi tra soggetti IRES e soggetti IRPEF, semplificando in modo significativo le regole di deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa dei soggetti IRPEF.

Sono stati abrogati gli articoli 62 e 63 del TUIR che estendevano ai soggetti IRPEF l'applicazione delle disposizioni degli articoli 97 e 98 - anch'essi abrogati - in materia di pro rata patrimoniale di indeducibilità degli interessi passivi e di thin capitalization rule.

Nel nuovo assetto normativo la disciplina di deducibilità degli interessi passivi valida per i soggetti IRPEF, di cui all'articolo 61 del TUIR, non ricalca quella dell'articolo 96 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.

### **Deducibilità forfetaria Irap**

Il 10% dell'Irap pagata nel periodo d'imposta diviene deducibile ai fini Irpef.

Il principio da utilizzare è quello di cassa (importi versati) con il limite del totale imposta dell'anno. Per questa ragione nei quadri RE e RG sono stati introdotti i righi RE19, colonna 1, e RG20, colonna 3.

In ciascuna di queste colonne va indicata la quota forfetaria deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

### **Il quadro CM dei contribuenti minimi**

Il modello Unico 2009 PF relativo all'anno d'imposta 2008 prevede il nuovo quadro, denominato CM, per i contribuenti che dal 1° gennaio 2008 hanno applicato il nuovo regime dei minimi.

Si tratta di una specie di mini-dichiarazione, in cui sono compresi sia il calcolo dell'imponibile che quello dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali.

L'introduzione del nuovo regime tende ad agevolare, sia sotto l'aspetto degli adempimenti che sotto quello del carico fiscale, contribuenti che esercitano attività economicamente marginali.



Il regime dei minimi, in vigore dal 1° gennaio 2008, è riservato alle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arti o professioni che hanno conseguito nell'anno solare precedente ricavi in misura non superiore a 30.000 euro. A tal fine, rilevano i ricavi di competenza dell'anno solare 2007, calcolati secondo le disposizioni proprie del regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa anche se eventualmente incassati nel corso dell'anno successivo.

Per la determinazione di tale limite non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore o ai parametri, e, nell'ipotesi in cui siano esercitate contemporaneamente più attività, il limite va riferito alla somma dei ricavi e compensi relativi alle singole attività.

Per avvalersi del regime dei minimi è, altresì, necessario rispettare ulteriori condizioni.

In particolare, nell'anno solare precedente il contribuente:

- non deve avere effettuato cessioni all'esportazione, ovvero operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali;
- non deve avere sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, nonché spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore stesso o dai suoi familiari, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;
- non deve avere erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro;
- non deve avere acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore ad Euro 15.000. Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche da privati. Per i beni strumentali solo in parte usati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo rileva un valore pari al 50% dei relativi corrispettivi. Il limite va riferito all'intero triennio precedente e non ragguagliato ad anno;
- non deve avere effettuato in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati, terreni edificabili e mezzi di trasporto nuovi.

Nella circolare 73/E/2007, al paragrafo 2.2 sono specificate come cause di esclusione dal regime dei minimi:

- la partecipazione a società di persone o ad associazioni professionali, costituite in forma associata per l'esercizio della professione, di cui all'art. 5 del Tuir, o a società a

responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 del Tuir;

- la fruizione di regimi speciali nella determinazione dell'Iva. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nel richiamato paragrafo 2.2, afferma che, in particolare, non sono compatibili con il regime dei contribuenti minimi i regimi speciali Iva riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34 bis, D.P.R. 633/1972);
- vendita sali e tabacchi (art. 74 c. 1, D.P.R. 633/1972);
- commercio dei fiammiferi (art. 74 c. 1, D.P.R. 633/1972);
- editoria (art. 74 c. 1, D.P.R. 633/1972);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74 c. 1, D.P.R. 633/1972);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74 c. 1, D.P.R. 633/1972);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 (art. 74 c. 6, D.P.R. 633/1972);
- agenzie di viaggi e turismo (art. 74 ter, D.P.R. 633/1972);
- agriturismo (art. 5, c. 2, L. 30 dicembre 1991, n. 413);
- vendite a domicilio (art. 25 bis, c. 6, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, conv. con modif. con L. 22 marzo 1995, n. 85);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40 bis, D.L. 41/1995).

I contribuenti minimi non sottostanno all'obbligo di rivalsa dell'Iva, sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri ed esenti dall'Irap.

In capo ai contribuenti minimi permangono, invece, i seguenti adempimenti:

- obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi con scontrino fiscale, ricevuta fiscale o fattura; sulle fatture emesse a norma dell'art. 21 D.P.R. 633/1972 dovrà annotarsi che si tratta di operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, c. 100, della Finanziaria per il 2008;
- obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'inversione contabile o reverse charge) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa Iva;
- obbligo di versare l'Iva di cui al punto precedente entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- obbligo di presentare agli Uffici doganali gli elenchi Intrastat.

## **Società di Persone**

I soggetti obbligati alla presentazione del modello UNICO SP sono:

- le società semplici;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di fatto o irregolari;
- le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- le aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi.

Si segnala come nel frontespizio del modello, all'interno della sezione "altri dati", è stata inserita una casella da barrare nel caso il soggetto sia un grande contribuente ovvero se l'impresa ha un volume d'affari non inferiore a 100 milioni di euro.

Con il termine "volume d'affari" si intende il valore più elevato tra i seguenti dati:

- valore dei ricavi di cui all'art. 85, lett. a) e b) del Tuir;
- l'ammontare lordo dei compensi derivanti dall'esercizio dell'attività autonoma;
- il volume d'affari dichiarato ai fini Iva.

A decorrere dall'1/1/2009 per tali soggetti i poteri accertativi e di controllo sono demandati a specifiche strutture dell'Amministrazione finanziaria.

## **Spese di rappresentanza**

Sono spese di rappresentanza quelle relative a beni e servizi erogati senza un corrispettivo o una specifica controprestazione da parte dei destinatari, effettuate al fine di promuovere e consolidare gli affari dell'impresa.

La legge Finanziaria per il 2008 modifica la disciplina generale delle spese di rappresentanza, contenuta nell'articolo 108 del Tuir, senza modificare le discipline a carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento.

Dal 1° gennaio 2008 non si applica più 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. Si considerano inerenti le spese 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.

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.

Per le imprese di nuova costituzione le spese di rappresentanza saranno riportabili sino al primo esercizio con ricavi.

Si segnala l'innalzamento a 50 euro, rispetto ai precedenti 25,82 euro, del limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera integralmente deducibile ai fini fiscali.

E' rimasto, invece, invariato a 25,82 euro il limite di valore unitario rilevante ai fini della detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi che configurano spese di rappresentanza.

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, rilevano le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall'articolo 108 del TUIR e dal decreto attuativo, ma non quelle relative al limite di deducibilità, che rimane quello disciplinato dall'articolo 54, comma 5, del TUIR.

Sono qualificabili come spese di rappresentanza :

- o Viaggi turistici con concreta attività di vendita di beni e servizi;
- o Feste ed eventi in occasione di ricorrenze o festività;
- o Inaugurazione di nuove sedi;
- o Mostre e fiere con esposizione di beni aziendali;
- o Convegni e altre spese residuali (per cui va sempre dimostrata l'inerenza).

### **Perdite d'impresa e quelle di lavoro autonomo**

Le perdite d'impresa in contabilità semplificata e di lavoro autonomo realizzate nel 2006 e nel 2007 potevano essere computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti negli stessi periodi d'imposta e nei successivi, non oltre il quinto, sino a capienza.

A decorrere dall'anno d'imposta 2008, le perdite d'impresa in contabilità semplificata e quelle di lavoro autonomo tornano ad essere portate in diminuzione dai redditi che concorrono a formare il reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta in corso.

Le perdite realizzate da imprese o esercenti arti e professioni che si avvalgono del nuovo regime dei minimi continuano a potere, invece, essere riportate in avanti.

### **Ammortamento**

Dal 1° gennaio 2008 viene meno la facoltà di raddoppiare la quota di ammortamento (cosiddetto ammortamento anticipato) nei primi tre esercizi dall'entrata in funzione di beni nuovi (un solo esercizio per quelli usati), o di superarla in proporzione al maggiore utilizzo dei beni rispetto alla media del settore (cosiddetto ammortamento accelerato).

In via transitoria, per il solo esercizio 2008, è possibile non applicare la riduzione al 50% dei coefficienti di ammortamento per il primo esercizio di entrata in funzione del bene, limitatamente a beni nuovi, entranti in funzione nel 2008.

Per tale periodo la norma fiscale permette di gestire l'agevolazione inserendo in bilancio il coefficiente ridotto al 50% e apportando in sede di Unico una variazione in diminuzione.

Per gli anni successivi, invece, la riduzione al 50% del coefficiente pieno di ammortamento deve essere necessariamente rispettata, salva possibilità di oltrepassarla in ambito civilistico, con relativa variazione fiscale in aumento.

### **Interessi passivi**

Con la Finanziaria 2008 il legislatore ha inteso differenziare i regimi di deducibilità degli interessi passivi tra soggetti IRES e soggetti IRPEF, semplificando in modo significativo le regole di deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa dei soggetti IRPEF.

Sono stati abrogati gli articoli 62 e 63 del TUIR che estendevano ai soggetti IRPEF l'applicazione delle disposizioni degli articoli 97 e 98 - anch'essi abrogati - in materia di pro rata patrimoniale di indeducibilità degli interessi passivi e di thin capitalization rule.

Nel nuovo assetto normativo la disciplina di deducibilità degli interessi passivi valida per i soggetti IRPEF, di cui all'articolo 61 del TUIR, non ricalca quella dell'articolo 96 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.

### **Deducibilità forfetaria Irap**

Il 10% dell'Irap pagata nel periodo d'imposta diviene deducibile ai fini Irpef.

Il principio da utilizzare è quello di cassa (importi versati) con il limite del totale imposta dell'anno.

Per questa ragione nei quadri RE e RG sono stati introdotti i righe RE19, colonna 1, e RG21, colonna 3.

In ciascuna di queste colonne va indicata la quota forfetaria deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

### **Società non operative**

La Finanziaria 2008 ha riproposto la possibilità per le imprese non operative di sciogliere la società ovvero di trasformarla in società semplice entro il 31.5.2008 con l'applicazione di una tassazione agevolata già contenuta nella Finanziaria 2007.

Pertanto, le società:

- o che risultano non operative per il 2007 per il mancato raggiungimento dei ricavi minimi forfetariamente determinati sulla base dei coefficienti in vigore fino al 31 dicembre 2007, cioè prima delle modifiche ad essi apportate dalla Finanziaria 2008;

- o che si trovano al 31.12.2007 nel primo periodo d'attività (esercizio nel quale non si applica la disciplina delle società di comodo)

possono deliberare entro 5 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31.12.2007:

- o lo scioglimento (con conseguente cessione o assegnazione dei beni durante la fase di liquidazione);
- o la trasformazione in società semplice (forma sociale esclusa dalla disciplina delle società di comodo);

applicando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nella misura del **10%**, rispettivamente:

- o sul reddito d'impresa realizzato nel periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura di liquidazione (nell'ipotesi di scioglimento anticipato della società);
- o sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il relativo valore fiscale riconosciuto (nell'ipotesi di trasformazione in società semplice).

Sono stati variati i coefficienti per la determinazione del test di operatività e previste le seguenti ulteriori cause di esclusione:

- o società con numero di soci non inferiore a 50 per la maggior parte del periodo d'imposta;
- o società con numero di dipendenti mai inferiore a 10 nei 2 esercizi precedenti e nell'esercizio nel quale viene effettuato il test di operatività;
- o società in stato di fallimento o assoggettate a procedura di liquidazione giudiziale, liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- o società con valore della produzione superiore al totale attivo di Stato Patrimoniale ;
- o società che risultano congrue e coerenti rispetto alle risultanze degli studi di settore (anche per effetto di adeguamento).

### **Perdite imputate a società di capitali da SNC e SAS**

Il Legislatore ha introdotto un nuovo limite all'utilizzo delle perdite imputate dalle società in nome collettivo od in accomandita semplice, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Le perdite attribuite per trasparenza da tali soggetti alle società di capitali sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d'imposta dalla stessa società che ha generato le perdite.

Riconducendosi alla disciplina della ineducibilità degli interessi passivi per le società di capitale, si vuole evitare che una società di persone (partecipata) contragga un finanziamento per conto di una società di capitali (partecipante).