

La “Manovra d’Estate”: le novità fiscali e giuslavoristiche

Torino, 16 settembre 2008



Le novità IRES e IVA

Dottor Ignazio La Candia



Manovra d'estate: quadro normativo e interpretativo di riferimento

- Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella Legge 6 agosto 2008, n. 133
- ASSONIME, Circolare 7 agosto 2008, n. 50



Addizionale IRES per il settore energia

➤ A partire dall'esercizio 2008:

❖ aliquota IRES al **33%** (aliquota ordinaria del 27,5% + addizionale del 5,5%)

❖ carico fiscale complessivo - IRES + IRAP: **36,9%**
(27,5% + 5,5% + 3,9%)

Addizionale IRES per il settore energia

- Scontano l'aliquota del 33% le imprese:
 - ❖ che nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro
 - ❖ operino nei settori della :
 - ✓ ricerca e coltivazione degli idrocarburi liquidi e gassosi; raffinazione di petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto, gas naturale
 - ✓ produzione e distribuzione di energia elettrica

Addizionale IRES per il settore energia

- Sono soggetti all'addizionale anche le imprese che svolgono attività diversificate, a condizione che operino prevalentemente nei settori petrolifero ed energetico (*....qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti*)
- Sono escluse dall'applicazione dell'addizionale le imprese che svolgono in via prevalente attività di produzione di energia elettrica con l'impiego di fonti rinnovabili (impiego di biomasse, fonte solare, fotovoltaica, eolica)
- E' fatto divieto agli operatori del settore energetico di traslare l'onere di tale maggiorazione di imposta sui prezzi al consumo

Addizionale IRES per il settore energia

CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

- La società soggetta all'addizionale che partecipa al Consolidato deve:
 - ❖ assoggettare autonomamente il proprio reddito all'addizionale;
 - ❖ versare autonomamente la relativa imposta

- Conseguenze: non è possibile operare compensazioni tra utili e perdite delle società che partecipano al Consolidato

Addizionale IRES per il settore energia

TRASPARENZA FISCALE

- **Società interessata dall'addizionale:**
 - ❖ **Se partecipata:** deve applicare e versare autonomamente l'addizionale sul proprio reddito imponibile;
 - ❖ **Se partecipante:** è tenuta ad applicare autonomamente l'addizionale solo sul proprio reddito imponibile, al netto delle quote di reddito ricevute dalle società partecipate

Addizionale IRES per il settore energia: riflessioni

- L'addizionale IRES del 5,5 % ha carattere transitorio?
- Assumono rilevanza anche le perdite fiscali pregresse
- Mancato coordinamento con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2008 relativo alla tassazione dei dividendi, nonché delle plusvalenze, conseguiti su partecipazioni qualificate da soci IRPEF
- Rapporto tra l'addizionale in parola e l'art. 127 TUIR (in tema di responsabilità nel Consolidato)

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero

- **Abbandono del criterio LIFO**
- **Dall'esercizio in corso al 25 giugno 2008, adozione obbligatoria del criterio FIFO, ovvero del costo medio ponderato**
- **Il valore minimo delle rimanenze non può scendere al di sotto di quello che deriva dall'applicazione del metodo FIFO, ovvero del costo medio ponderato**

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero

Soggetti interessati:

- **Imprese con volume di ricavi superiore a quello previsto per l'applicazione degli studi di settore (7,5 milioni di euro)**
- **Imprese attive nei settori della:**
 - ❖ **ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi;**
 - ❖ **raffinazione del petrolio, produzione e commercializzazione di oli lubrificanti, gas di petrolio liquefatto e gas naturale**
- **Imprese petrolifere tenute alla redazione del Bilancio in base agli IAS/IFRS**

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero

- **L'adozione dei nuovi criteri di valutazione riguarda:**
 - ❖ **le scorte già esistenti e non consumate a fine esercizio;**
 - ❖ **le materie prime e sussidiarie**

N.B.: il criterio FIFO, ovvero del costo medio ponderato, deve essere adottato per tutte le giacenze di magazzino e non solo per gli idrocarburi ed i loro derivati

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero

- **Il maggior valore delle rimanenze che può emergere dall'adozione dei nuovi criteri di valutazione:**
 - ❖ **è escluso dalla formazione del reddito;**
 - ❖ **è soggetto ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP del 16%**



Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Imposta sostitutiva

➤ Deve essere versata:

- ❖ in un'unica soluzione, entro il termine di versamento a saldo delle Imposte sui Redditi relative al periodo d'imposta 2008, ovvero
- ❖ in tre rate annuali di pari importo, con interessi annuali del 3%

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Imposta sostitutiva

- **Riconoscimento fiscale del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva**
- ❖ **a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 25 giugno 2008**



Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Misure di salvaguardia

- Per motivi di cautela fiscale, sono state introdotte misure di salvaguardia nei casi di:
 - ❖ svalutazione delle rimanenze;
 - ❖ vendita delle rimanenze;
 - ❖ conferimento d'azienda;
 - ❖ cessione d'azienda

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Misure di salvaguardia

Svalutazione delle rimanenze

- Le svalutazioni effettuate fino al 31.12.2011 sono irrilevanti ai fini delle Imposte sui Redditi e dell'IRAP fino a concorrenza del maggior importo assoggettato ad imposta sostitutiva
- Il 16% della svalutazione è computato in diminuzione delle rate dell'imposta sostitutiva ancora da versare

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Misure di salvaguardia

Vendite delle rimanenze (già assoggettate ad imposta sostitutiva)

- Se la quantità delle giacenze finali si riduce nei primi 3 esercizi al di sotto di quelle esistenti al termine del periodo d'imposta di prima applicazione dei nuovi criteri di valutazione
- ❖ il valore fiscalmente riconosciuto delle quantità vendute è ridotto del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Misure di salvaguardia

Conferimento d'azienda poste in essere fino al 31.12.2011

- Conferitaria che non svolgeva attività analoghe a quelle dell'azienda conferita: vale il principio della continuità
- Conferitaria che svolgeva attività analoghe a quella dell'azienda conferita:
 - ❖ non subentra negli obblighi di versamento dell'imposta sostitutiva;
 - ❖ le svalutazioni effettuate dal conferitario rilevano per il 50 % del loro ammontare fino all'esercizio in corso al 31.12.2011

Valutazione delle rimanenze del settore petrolifero - Misure di salvaguardia

Cessione d'azienda poste in essere fino al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2011

- ❖ Il maggior valore delle rimanenze cedute deve essere assoggettato ad imposta sostitutiva del 27,5% (e non del 16%)



Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari

- **Modifiche:**
 - ❖ **al regime di deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES e IRAP**
 - **alla deducibilità ai fini IRES delle svalutazioni su crediti**

- **Per le sole imprese di assicurazione, modificate:**
 - ❖ **le regole di deducibilità delle variazioni della riserva sinistri**
 - ❖ **la misura dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita**

Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari

Regime fiscale degli interessi passivi

- **Deducibilità dalla base imponibile nel limite del 96% (97% solamente per il 2008)**
- **Il restante 4% (3% solamente per il 2008) è definitivamente indeducibile**
- **Queste nuove regole di deducibilità si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**

Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari

Regime fiscale degli interessi passivi e CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

- **Deducibilità integrale degli interessi passivi infragruppo (maturati tra i soggetti partecipanti al Consolidato)**

fino a concorrenza

- **dell'ammontare degli interessi verso terzi (maturati dai soggetti del Consolidato a favore di soggetti terzi ed estranei al perimetro di consolidamento)**

Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari

Deducibilità ai fini IRES delle svalutazioni su crediti iscritti in Bilancio

- A decorrere dal periodo d'imposta 2008, la quota deducibile è 0,30% in ogni esercizio
- Le svalutazioni eccedenti sono deducibili in quote costanti nei 18 esercizi successivi
- Eccedenze non dedotte relative agli esercizi precedenti: sono deducibili in quote costanti fino al raggiungimento del diciottesimo esercizio successivo a quello della loro formazione

Novità per le imprese di assicurazione

Deducibilità fiscale della variazione della riserva sinistri *

- A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 25 giugno 2008, la quota deducibile per esercizio è pari al 30% della sua componente di lungo periodo, pari al 75% del suo ammontare
- L'eccedenza è deducibile nei 18 esercizi successivi
- Eccedenze non dedotte formate negli esercizi precedenti: sono deducibili per quote costanti fino al raggiungimento del diciottesimo esercizio successivo a quello della loro formazione

* Cfr. Voce 16 dello schema obbligatorio di Conto Economico, contenuto nell'Allegato 1 del Regolamento ISVAP 4 aprile 2008, n. 22

Novità per le imprese di assicurazione

Imposte sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel Bilancio

- Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, l'imposta è pari allo 0,39%
- A decorrere dal periodo d'imposta 2009, l'imposta sarà pari allo 0,35%



Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari

Acconti imposta di bollo e imposta sulle assicurazioni

➤ Acconto imposta di bollo

- ❖ Per il 2008: 75%
- ❖ Per il 2009: 85%
- ❖ Per gli anni successivi: 95%

➤ Acconto imposta sulle assicurazioni

- ❖ Per il 2008: 14%
- ❖ Per il 2009: 30%
- ❖ Per gli anni successivi: 40%

Novità per banche, assicurazioni e soggetti finanziari: riflessioni

- Regime fiscale degli interessi passivi per banche, assicurazioni, soggetti finanziari, ulteriore e diverso da quello previsto dall'art. 96 TUIR per la generalità dei soggetti IRES
- Gli interessi passivi maturati in capo alle *holding* industriali o commerciali sono assoggettati a regimi diversi ai fini IRES e IRAP
- Anticipazione degli effetti derivanti dall'applicazione delle nuove regole di formazione della base imponibile ai fini del versamento della seconda o unica rata di acconto

Fondi di investimento immobiliare

- Ritenuta sui proventi distribuiti dal fondo: passa dal 12,5% al 20% (tale ritenuta si applica anche in sede di riscatto, ovvero di liquidazione, della quota detenuta nel fondo)
- Plusvalenze realizzate in sede di cessione delle quote del fondo al di fuori dell'esercizio dell'impresa: soggette ad imposta sostitutiva con aliquota del 12,5%

Fondi di investimento immobiliare di natura familiare

- Sono tali i fondi:
 - ❖ con un patrimonio inferiore a 400 milioni di Euro;
 - ❖ per i quali non è prevista la quotazione dei certificati in un mercato regolamentato;
 - ❖ detenuti da meno di 10 partecipanti, salvo alcune eccezioni (ad esempio, quando l'investitore del fondo ha natura istituzionale);
 - ❖ le cui quote sono possedute, per più dei 2/3, nel corso del periodo d'imposta da persone fisiche legate tra loro da rapporti di parentela entro il 3 grado o affinità entro il 2



Fondi di investimento immobiliare di natura familiare

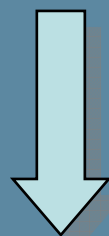
- A partire dal periodo d'imposta in corso al 25 giugno 2008, sono soggetti ad imposta patrimoniale dell' 1%
- Plusvalenze realizzate al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa: tassate al 20%



Fondi di investimento immobiliare di natura familiare

Presunzione di residenza in Italia

- Le società o enti costituiti all'estero, controllate direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia, il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento immobiliari nazionali



si presumono (salvo prova contraria) residenti nel nostro
Paese

Fondi di investimento immobiliare: riflessioni

- Decorrenza della ritenuta del 20% (a partire dal 1° gennaio 2004?)
- Allineamento del regime fiscale dei fondi immobiliari a quello delle SIIQ
- Introduzione di una nuova presunzione di esteroinvestizione societaria per i fondi di investimento immobiliare di natura familiare



Novità per le cooperative

Società cooperative a mutualità prevalente

- Il 5% dell'utile netto annuale deve essere destinato (con modalità da stabilire con apposito Decreto ministeriale) al fondo di solidarietà istituito per i cittadini meno abbienti
- Tale novità riguarda:
- solamente gli utili realizzati nell'esercizio in corso al 25 giugno 2008



Novità per le cooperative

Società cooperative di consumo (e loro consorzi)

- A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 25 giugno 2008, la quota imponibile degli utili netti annuali è il 55%
- Ritenuta sugli interessi relativi a prestiti * erogati dai soci a favore delle cooperative e loro consorzi: a partire dal 25 giugno 2008, si applica la ritenuta del 20%

* Prestiti effettuati alle condizioni di cui all'art. 13 del D.P.R. 601/1973

Agevolazioni per lo *start-up* delle imprese

- A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 25 giugno 2008, è esente dalle Imposte sui Redditi la plusvalenza realizzata su partecipazioni, qualificate e non, effettuate da:
 - ❖ persone fisiche;
 - ❖ enti non commerciali;
 - ❖ soggetti non residenti privi di S.O. in Italia



Agevolazioni per lo *start-up* delle imprese

CONDIZIONI PER L'ESENZIONE:

- Deve trattarsi di plusvalenze relative alla cessione di:
 - ❖ partecipazioni relative a società di capitali, ovvero società di persone, escluso le società semplici, costituite da non meno di tre anni e non più di sette anni

- Sono assimilate alle plusvalenze derivanti dalla cessione di dette partecipazioni quelle realizzate mediante la cessione di:
 - ❖ strumenti finanziari;
 - ❖ contratti di associazione in partecipazione, ovvero di cointeressenza, diversi da quelli il cui apporto è costituito dal solo lavoro

Agevolazioni per lo *start-up* delle imprese

CONDIZIONI PER L'ESENZIONE:

- Dette plusvalenze devono essere reinvestite, in tutto o in parte, entro due anni dal loro conseguimento in società di persone, ovvero in società di capitali residenti
- ❖ che svolgono la medesima attività effettuata dalle società cui si riferiscono le partecipazioni cedute;
- ❖ costituite da non più di tre anni

Agevolazioni per lo *start-up* delle imprese

Importo massimo dell'esenzione

- 5 volte il costo sostenuto, nei 5 anni anteriori alla cessione, dalla società le cui partecipazioni sono state cedute per l'acquisizione, ovvero la realizzazione, di:
 - ❖ beni materiali ammortizzabili, sia nuovi che usati, diversi dagli immobili;
 - ❖ beni immateriali ammortizzabili, sia nuovi che usati;
 - ❖ spese di ricerca e sviluppo

Agevolazioni per lo *start-up* delle imprese: riflessioni

- Non è ammesso il reinvestimento in società estere
- La plusvalenza deve essere reinvestita in società che svolgono la medesima attività: condizione molto limitativa
- La cessione della nuda proprietà della partecipazione dovrebbe beneficiare dell'esenzione (Cfr. C.M. n. 165/98)
- La cessione di obbligazioni convertibili, *warrant*, diritti di opzione dovrebbe beneficiare dell'esenzione
- Il reinvestimento delle plusvalenze deve avvenire esclusivamente mediante l'acquisto di partecipazioni (non è possibile reinvestire con modalità alternative al rapporto partecipativo; ad esempio, sottoscrivendo contratti di associazione in partecipazione)

Novità in materia di accertamento e riscossione

Adesione ai verbali di constatazione

- Ai fini delle Imposte dirette e IVA, il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione che consentano l'emissione di accertamenti parziali

CONDIZIONI

- L'adesione:
 - ❖ deve essere integrale;
 - ❖ deve avvenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale

Novità in materia di accertamento e riscossione

Vantaggi

- Riduzione delle sanzioni ad 1/8 del minimo
- In caso di versamento rateale delle somme dovute, non è richiesta la prestazione di garanzie

Svantaggi

- Non è previsto alcun contraddittorio
- Non è prevista la riduzione della maggiore imposta
- Preclude:
 - ❖ il ricorso all'accertamento con adesione
 - ❖ l'impugnazione dell'atto di accertamento

Novità in materia di accertamento e riscossione

Soppressione delle garanzie per gli importi iscritti a ruolo

➤ Eliminazione:

- ❖ dell'obbligo di prestare garanzia fideiussoria o ipotecaria nei casi di richiesta di rateazione di somme iscritte a ruolo maggiori di 50 mila euro;
- ❖ della riscossione coattiva nel caso, ad esempio, di decadenza del contribuente dal beneficio della dilazione di pagamento

Elenco Clienti e Fornitori

- **Nell'ambito delle misure di semplificazione, sono stati soppressi:**
 - ❖ **l'Elenco Clienti e Fornitori;**
 - ❖ **il relativo regime sanzionatorio**



Regime IVA delle prestazioni ausiliarie nei gruppi bancari e assicurativi

- Rinvio al 2009 dell'imponibilità IVA per le prestazioni ausiliarie svolte:
 - ❖ nell'ambito dei gruppi bancari;
 - ❖ nell'ambito di consorzi tra banche ed imprese facenti parte di gruppi assicurativi

RIFLESSIONI

- L'auspicio (espresso dalla migliore dottrina, cfr. RIZZARDI) è che possa essere valutato il passaggio alla vera IVA di gruppo

Imposta di Registro sui contratti di locazione immobiliare nei gruppi bancari e assicurativi

- **Estensione dell'obbligo di registrazione in termine fisso anche alle locazioni di immobili effettuate - quali prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario - nell'ambito dei gruppi bancari e assicurativi, nonché dei consorzi**
- **Ampliamento del novero delle operazioni soggette ad Imposta di Registro in misura proporzionale, con l'inclusione delle locazioni di immobili esenti da IVA poste in essere da gruppi bancari e assicurativi**



Contrasto alle frodi in materia IVA

- **Potenziamento delle forme di cooperazione tra l'Agencia delle entrate, l'Agencia delle dogane e la Guardia di finanza**
- **Incremento dell'attività di prevenzione, nonché di repressione delle frodi in materia IVA**



Prestazioni alberghiere e di ristorazione - Regime IVA

- A decorrere dalle operazioni effettuate dal 1 settembre 2008, sono state soppresse le limitazioni del diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai servizi alberghieri e di ristorazione (Cfr. C.M. n. 53/2008)
- La nuova disposizione interessa tutti i contribuenti titolari di partita IVA, che ricevono prestazioni nell'esercizio d'impresa, arti o professioni
- È necessario documentare le spese mediante fattura

Prestazioni alberghiere e di ristorazione - Regime IRES

- A partire dal 1 gennaio 2009, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95 TUIR, sono deducibili nella misura del 75%



Prestazioni alberghiere e di ristorazione: riflessioni

- Rapporto tra tale regime di deducibilità e il regime fiscale delle spese di rappresentanza



Grazie per l'attenzione

ignazio.la.candia@studiopirola.com

