

19 ottobre 2006

## **INFORMAZIONI FISCALI**

Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262 (in G.U. 3.10.2006, n. 230)

### **Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria per il riequilibrio dei conti pubblici, nonché di misure per il riordino di settori della pubblica amministrazione.**

Il provvedimento in oggetto, (c.d. *collegato alla Finanziaria 2007*) contiene numerose disposizioni fiscali, fra le quali alcune hanno effetto retroattivo in ennesima deroga allo *Statuto del contribuente*.

In allegato si illustrano le misure fiscali di maggior rilievo, fra cui:

- l'ennesima modificazione del regime fiscale relativo alle *stock option*, già precedentemente modificato due volte con D.L. 223/2006 e successiva legge di conversione (vedi *Informazioni fiscali 17.7.2006* e *14.9.2006*);
- l'introduzione della tassazione sui trasferimenti per *successione e donazione*;
- *l'indeducibilità totale* dal reddito d'impresa dei costi relativi alle *autovetture*, introdotta per finanziare il maggior costo per lo Stato generato dalla detraibilità dell'IVA sui costi di acquisto e impiego delle autovetture stesse a seguito della sentenza 14.9.2006, n. C-228/05 della Corte di giustizia delle Comunità europee;
- l'incremento del 66,67% della tassazione in capo ai dipendenti del *fringe benefit* rappresentato dall'utilizzo privato di *autovetture aziendali*.

Le disposizioni richiamate sono entrate in vigore il **3 ottobre 2006**, salvo ove diversamente specificato. Per l'applicazione di alcune fra esse saranno necessari ulteriori provvedimenti di attuazione.

Il decreto deve essere convertito in legge entro il **2 dicembre 2006**. Il governo ha già annunciato che intende proporre ulteriori, significative modificazioni alle disposizioni introdotte dal provvedimento in esame, in particolare per quanto riguarda il regime di tassazione delle successioni e donazioni.

Si ricorda che le precedenti circolari *Informazioni fiscali* richiamate nel testo possono essere consultate dai clienti dello Studio sul sito Internet [www.pdctax.com](http://www.pdctax.com).

Cordiali saluti

Mario Difino

Camilla Pighetti

06Info20

**INDICE**

- 1. Indeducibilità delle spese per prestazioni di professionisti residenti in paradisi fiscali (art. 1, c. 6)**
- 2. Violazione dell'obbligo di emissione di ricevuta fiscale o scontrino (art. 1, c. 8)**
- 3. Acquisto intracomunitario di autoveicoli (art. 1 c. 9-11)**
- 4. Compensazione crediti di imposta e importi a ruolo (art. 2 c. 12)**
- 5. Limitazioni alla deducibilità dei canoni di locazione dei fabbricati strumentali (art. 3, c. 1)**
- 6. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari (art. 3 c. 4)**
- 7. Riporto delle perdite fiscali (art. 3 c. 5)**
- 8. Perdite fiscali dei soci in regime di trasparenza (art. 3 c. 6)**
- 9. Deduzioni per i soggetti non residenti (art. 3 c. 7)**
- 10. Stock option (art. 3 c. 12)**
- 11. Imposte sulle donazioni e successioni (art. 6)**
- 12. Limiti alla deducibilità delle spese relative alle autovetture e tassazione del reddito di lavoro dipendente (art. 7, c. 25-26)**

<b>1.</b>	<b>Indeducibilità delle spese per prestazioni di professionisti residenti in paradisi fiscali (art. 1, c. 6)</b>
-----------	--

È modificato l'art. 110, TUIR estendendo alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati negli Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regime fiscale privilegiato il regime di indeducibilità previsto dal comma 10 del medesimo articolo.

Pertanto, le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e professionisti domiciliati negli Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regime fiscale privilegiato *non sono ammessi in deduzione* dal reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

<b>2.</b>	<b>Violazione dell'obbligo di emissione di ricevuta o scontrino fiscale (art. 1, c. 8)</b>
-----------	--

È modificato l'art. 12, c. 2, D.Lgs. 471/1997 prevedendo la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, per un periodo da quindici giorni a due mesi, in caso di definitivo accertamento di *una violazione* dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale (in precedenza di *tre distinte violazioni* compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio).

<b>3.</b>	<b>Acquisto intracomunitario di autoveicoli (art. 1, c. 9-11)</b>
-----------	---

In caso di acquisto intracomunitario a titolo oneroso di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi la relativa richiesta di immatricolazione o di successiva voltura deve essere corredata di una copia del Mod. F24 recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'ammontare dell'IVA assolto in occasione della prima cessione interna.

A tal fine, al Mod. F24 saranno apportate le opportune integrazioni.

In caso di importazione di veicoli di cui sopra, l'immatricolazione è subordinata alla prestazione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'IVA e contenente l'eventuale riferimento all'utilizzo del plafond da parte dell'importatore.

Con Provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate saranno stabiliti la data di entrata in vigore delle disposizioni di cui sopra, nonché i criteri di esclusione dall'applicazione delle disposizioni medesime.

**4. Compensazione crediti di imposta e importi a ruolo (art. 2, c. 12)**

Nel D.P.R. 602/1973 è inserito l'art. 28-ter *Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta* stabilendo che in sede di erogazione di un rimborso di imposta l'agenzia delle Entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare.

L'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero per sessanta giorni, entro i quali il debitore deve comunicare se accetta tale proposta.

**5. Limitazioni alla deducibilità dei canoni di locazione dei fabbricati strumentali (art. 3, c. 1)**

Nell'art. 36, D.L. 223/2006 (vedi *Informazioni fiscali 14.9.2006*) è inserito il comma 7-bis prevedendo che, nel caso di fabbricati strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, non è ammessa in deduzione la parte di canone riferibile alla *quota capitale* corrispondente al costo di acquisizione delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Resta deducibile la *quota interessi*.

La disposizione di cui sopra estende agli immobili acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria le limitazioni introdotte dal D.L. 223/2006 alla deducibilità delle quote di ammortamento dei terreni.

Come nel caso degli immobili di proprietà, il costo delle predette aree è 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. Non è precisato a quale data la perizia di stima debba riferirsi.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al *4 luglio 2006*, anche relativamente ai fabbricati costruiti, acquistati o acquisiti nel corso di periodi d'imposta precedenti.

**6. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari (art. 3, c. 4)**

L'aliquota dell'*imposta sostitutiva facoltativa* sulle plusvalenze immobiliari di cui all'art. 67, c. 1, lett. *b*), TUIR, realizzate da persone fisiche non in regime d'impresa in seguito a cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (vedi *Informazioni fiscali 6.2.2006*) è aumentata dal 12,5% al 20%.

**7. Riporto delle perdite fiscali (art. 3, c. 5)**

È modificato l'art. 36, c. 13 del D.L. 223/2006 relativo al riporto delle perdite fiscali (vedi *Informazioni fiscali 14.9.2006*).

L'art. 36, c. 12 del D.L. 223/2006 aveva modificato l'art. 84, c. 2, TUIR, stabilendo che le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**. In mancanza di tale requisito, le perdite possono essere riportate a nuovo sino al quinto periodo d'imposta successivo.

La limitazione al riporto a nuovo si applica alle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta, formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso al *4 luglio 2006*.

Il provvedimento in commento ha abolito il limite di otto anni stabilito dal D.L. 223/2006 per le perdite *realizzate nei primi tre periodi d'imposta* prive dei requisiti di cui sopra, formatesi in esercizi *precedenti* quello in corso al 4 luglio 2006 e non ancora utilizzate alla medesima data, che pertanto risultano ancora *illimitatamente riportabili*, ferma restando l'applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973.

**8. Perdite fiscali dei soci in regime di trasparenza (art. 3, c. 6)**

È modificata la decorrenza delle limitazioni alla possibilità di compensazione delle perdite fiscali dei soci in regime di trasparenza, introdotte dall'art. 36, c. 11, D.L. 223/2006 (vedi *Informazioni fiscali 14.9.2006*).

L'art. 36, c. 9-11 ha modificato l'art. 115, TUIR prevedendo che i redditi imputati dalle società di capitali che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale non possono essere compensati con le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi *anteriori* all'inizio della tassazione per trasparenza.

Secondo la nuova formulazione, le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate relativi a periodi d'imposta *che iniziano successivamente al 4 luglio 2006*.

Per i redditi delle società partecipate relativi a periodi di imposta precedenti resta ferma l'applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973.

**9. Deduzioni per i soggetti non residenti (art. 3, c. 7)**

È modificata la decorrenza dell'esclusione delle deduzioni di cui agli artt. 10, 11 e 12, TUIR (rispettivamente oneri deducibili, *no tax area*, deduzioni per oneri di famiglia) ai soggetti *non residenti*, introdotta dall'art. 36, c. 22, D.L. 223/2006 (vedi *Informazioni fiscali 14.9.2006*).

Tale esclusione si applica a decorrere *dall'anno 2007*. Per l'anno 2006, il regime delle deduzioni di cui all'art. 3, c. 1, TUIR, si applica senza tener conto delle modifiche di cui sopra.

**10. Stock option (art. 3, c. 12)**

È sostituito l'art. 36, c. 25, D.L. 223/2006 modificando ulteriormente le condizioni per escludere dal reddito imponibile il valore delle *stock option* offerte ai dipendenti (vedi *Informazioni fiscali 14.9.2006*).

In particolare, l'agevolazione prevista dall'art. 51, c. 2, lett. *g-bis*), TUIR, che esclude dal reddito imponibile la differenza tra il valore delle azioni assegnate a *singoli dipendenti o categorie di dipendenti* e l'ammontare corrisposto dal dipendente, se tale ammontare è almeno pari al valore delle azioni alla data dell'offerta (vedi *Informazioni fiscali 28.2.2000*), si applica qualora ricorrano *congiuntamente* le seguenti *ulteriori condizioni*:

- l'opzione sia *esercitabile* non prima che siano scaduti *tre anni* dalla sua attribuzione;
- al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti *quotata* in mercati regolamentati;
- il beneficiario mantenga per almeno cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Qualora le azioni siano cedute o date in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla data dell'assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'assegnazione concorre a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione della garanzia.

**11. Imposte sulle donazioni e successioni (art. 6)**

Sono modificati il DPR 131/1986 concernente l'imposta di registro, nonché il D.Lgs. 347/1990 concernente le imposte ipotecaria e catastale, come segue.

Alle *successioni mortis causa* riguardanti i seguenti beni si applica l'imposta di registro:

- beni immobili e diritti reali immobiliari
- aziende
- azioni, obbligazioni ed altri titoli o quote sociali

*Non sono soggetti a imposta:*

- denaro contante
- crediti
- titoli del debito pubblico
- quote di fondi comuni d'investimento
- beni mobili in genere, anche registrati, compresi gioielli e mobilio

Alle *donazioni inter vivos* dei seguenti beni si applica l'imposta di registro:

- beni immobili e diritti reali immobiliari
- aziende
- azioni, obbligazioni ed altri titoli o quote sociali
- denaro contante

*Non sono soggetti a imposta:*

- crediti
- titoli del debito pubblico
- quote di fondi comuni d'investimento
- beni mobili in genere, anche registrati, compresi gioielli e mobilio

Nella determinazione della base imponibile non si tiene conto delle passività ereditarie che non afferiscono alle aziende, né dell'avviamento.

La donazione e la successione di beni immobili e diritti reali immobiliari sono inoltre soggette ad imposta ipotecaria e catastale.

Particolari franchigie, esenzioni e riduzioni di aliquota sono previste in caso di donazione o successione nei confronti del coniuge e di parenti in linea retta. In particolare, non si applica l'imposta di registro ai trasferimenti a favore del coniuge e di parenti in linea retta. Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa:

- per la successione dell'*abitazione principale del defunto* di valore fino a €250.000
- per la donazione della *prima casa del donatario* di valore fino a €180.000.

Nella tabella seguente vengono riassunti importi e aliquote.

INFORMAZIONI FISCALI 19.10.2006

Soggetti	Imposta Ipotecaria		Imposta Catastale		Imposta di Registro		
	Immobili	Norma	Immobili	Norma	Immobili	Altri beni	Norma
Coniuge e parenti in linea retta	168 € fino a 250mila € (se abitazione principale del defunto)	Tariffa art. 1 quinquies, T.U. 347/1990	168 € fino a 250mila € (se abitazione principale del defunto)	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Tariffa Parte 1 art. 2-bis T.U. 131/1986
	3% per valore maggiore di 250mila € (se abitazione principale del defunto)	Tariffa art. 1 quinquies, T.U. 347/1990	1% per valore maggiore di 250mila € (se abitazione principale del defunto)	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Tariffa Parte 1 art. 2-bis T.U. 131/1986
	3% in ogni altro caso	Tariffa art. 1 quinquies, T.U. 347/1990	1% in ogni altro caso	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Tariffa Parte 1 art. 2-bis T.U. 131/1986
Parenti fino al 4° grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado	3%	Tariffa art. 1 ter, T.U. 347/1990	1%	Art. 10 T.U. 347/1990	2%	6%	Tariffa Parte 1 art. 2-bis T.U. 131/1986
Altri soggetti	3%	Tariffa art. 1 ter, T.U. 347/1990	1%	Art. 10 T.U. 347/1990	4%	8%	Tariffa Parte 1 art. 2-bis T.U. 131/1986

**Trasferimenti per donazione**

Soggetti	Imposta Ipotecaria		Imposta Catastale		Imposta di Registro		
	Immobili	Norma	Immobili	Norma	Immobili	Altri beni	Norma
Coniuge e parenti in linea retta	168 € fino a 180mila € (se prima casa)	Tariffa art. 1 quater, T.U. 347/1990	168 € fino a 180mila € (se prima casa)	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Art. 13 L. 383/2001
	3% per valore maggiore di 180mila € (se prima casa)	Tariffa art. 1 quater, T.U. 347/1990	1% per valore maggiore di 180mila € (se prima casa)	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Art. 13 L. 383/2001
	3% in ogni altro caso	Tariffa art. 1 quater, T.U. 347/1990	1% in ogni altro caso	Art. 10 T.U. 347/1990	No	4% con franchigia di 100mila €	Art. 13 L. 383/2001
Parenti fino al 4° grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al 3° grado	3%	Tariffa art. 1 ter, T.U. 347/1990	1%	Art. 10 T.U. 347/1990	2%	6%	Art. 13 L. 383/2001
Altri soggetti	3%	Tariffa art. 1 ter, T.U. 347/1990	1%	Art. 10 T.U. 347/1990	4%	8%	Art. 13 L. 383/2001

<b>12.</b>	<b>Limiti alla deducibilità delle spese relative alle autovetture e tassazione del reddito di lavoro dipendente (art. 7, c. 25-26)</b>
------------	--

È modificato l'art. 164, TUIR relativo ai limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi ad autovetture ed autocaravan di cui all'art. 54, c. 1, lett. a) e m), D.Lgs. 285/1992, aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, ciclomotori e motocicli, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Secondo la nuova formulazione, i costi relativi ai veicoli utilizzati nell'esercizio di imprese arti e professioni sono deducibili dal reddito imponibile come segue:

- a) nella misura del 100% per i veicoli utilizzati *esclusivamente* come beni strumentali nell'attività *propria dell'impresa* e per quelli adibiti ad *uso pubblico*
- b) nella misura dell'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio
- c) nella misura del 25% per i veicoli utilizzati nell'esercizio di arti o professioni, limitatamente ad un solo veicolo se l'attività è svolta in forma individuale, ad un veicolo per ogni socio o associato se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni
- d) nel limite dell'importo costituente reddito di lavoro per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti.

Per i veicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio e per quelli utilizzati nell'esercizio di arti o professioni permangono le limitazioni alla rilevanza fiscale del costo di acquisizione previsti dall'art. 164, TUIR. Pertanto, non si tiene conto della parte del costo di acquisizione che eccede € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, €4.131,66 per i motocicli ed €2.065,83 per i ciclomotori.

Per effetto delle nuove disposizioni diventano *totalmente indeducibili* i costi e le spese relative agli autoveicoli utilizzati dalla maggior parte delle imprese individuali e società. Sono deducibili i costi relativi ai soli veicoli adibiti a uso pubblico ovvero che si trovano in rapporto di *stretta correlazione* con l'attività produttiva di ricavi imponibili (es. autonoleggio), nonché gli importi assoggettati a tassazione come *fringe benefit* in capo ai dipendenti.

La limitazione alla deducibilità riguarda i seguenti costi e spese:

- quote di ammortamento
- canoni di leasing
- canoni di noleggio
- carburante e lubrificante
- manutenzione e riparazione
- assicurazione e tassa di proprietà
- altre spese d'esercizio

INFORMAZIONI FISCALI 19.10.2006

---

Restano integralmente deducibili i costi e le spese relativi agli autocarri, motocarri, autobus, autoveicoli a uso speciale e trattori in quanto non compresi nell'art. 164, TUIR.

È modificato l'art. 51, TUIR stabilendo che nel caso di *veicoli aziendali* concessi in *uso promiscuo* a dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e lavoratori a progetto, costituisce reddito di lavoro dipendente il 50% (in precedenza il 30%) dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto degli importi eventualmente trattenuti al dipendente.

In deroga alla L. 212/2000 (*Statuto del contribuente*), le disposizioni di cui sopra si applicano a decorrere dal periodo di imposta **in corso al 3 ottobre 2006**. Tuttavia, ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e IRAP relative a detto periodo ed a quelli successivi, è possibile continuare ad applicare le previgenti disposizioni.

\* \* \*

06Info20

MD/CP

Le *Informazioni fiscali* sono riservate ai clienti dello *Studio Piccoli, Difino & Associati*. Esse illustrano alcuni provvedimenti fiscali di particolare interesse e segnalano le principali scadenze tributarie *annuali*. L'elenco delle principali scadenze tributarie *mensili* è a disposizione dei clienti dello Studio sul sito internet [www.pdctax.com](http://www.pdctax.com).

Le *Informazioni fiscali* e le altre circolari predisposte dallo Studio non contengono una trattazione completa degli argomenti segnalati e non costituiscono un parere professionale.

Lo *Studio Piccoli, Difino & Associati* non assume alcuna responsabilità circa eventuali lacune o inesattezze delle circolari informative. I clienti che necessitano di un parere professionale circa gli argomenti trattati sono pregati di contattare i professionisti dello Studio.