

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

PIAZZA DELLA VITTORIA, 8/20  
16121 GENOVA  
TEL: 010 553241 – FAX: 010 5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnnet.it  
C. F. E. P. IVA: 03022160109

Genova, 31 gennaio 2012

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 2/2012

## **Oggetto: Manovra Monti: novità in materia di imposte dirette**

Il DL 6.12.2011 n. 201, c.d. “manovra Monti”, prevede, tra le altre, alcune novità in materia di imposte dirette, che vengono di seguito analizzate.

### **Modifiche alla deduzione dell'Irap dall'Ires/Irpef**

Sono state modificate le modalità applicative della deduzione dell'IRAP dall'IRPEF/IRES, introdotta dall'art. 6 del DL 185/2008 (conv. L. 2/2009).

Per effetto delle novità introdotte, saranno deducibili dall'IRPEF/IRES:

- la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge;
- un'ulteriore quota pari al 10% dell'IRAP residua corrisposta nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

Le nuove regole si applicheranno dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012 (quindi dal 2012, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). Pertanto, fino al modello UNICO 2012, la deduzione andrà operata secondo le “vecchie” modalità.

In pratica, dal 2012 potranno presentarsi tre situazioni:

- contribuente che, con riferimento al periodo d'imposta in cui intende operare la deduzione, ha sostenuto sia costi per lavoro dipendente (o assimilato), sia interessi passivi: in questo caso, competerà sia la deduzione della parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge, sia l'ulteriore deduzione del 10% dell'IRAP residua pagata nel periodo d'imposta;
- contribuente che, con riferimento al periodo d'imposta in cui intende operare la deduzione, ha sostenuto solo costi per lavoro dipendente (o assimilato): in questo caso, spetterà solo la deduzione della parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge;
- contribuente che, con riferimento al periodo d'imposta in cui intende operare la deduzione, ha sostenuto solo interessi passivi: in questo caso, competerà solo la deduzione del 10% dell'IRAP pagata nel periodo d'imposta.

Dovrebbero essere confermati gli altri aspetti della deduzione, tra i quali i soggetti beneficiari e le modalità di calcolo dell'importo deducibile.

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Con riferimento a queste ultime, si ritiene che continui ad applicarsi il c.d. principio di cassa "temperato": in pratica, la base su cui commisurare la quota deducibile dovrebbe essere sempre costituita dalle somme versate a titolo di IRAP nel corso del periodo d'imposta, fermo però restando che quanto corrisposto a titolo di acconto rileva nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il periodo di riferimento.

Si attendono comunque chiarimenti ministeriali circa le modalità applicative della deduzione in esame.

## **Trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate**

Viene ampliato l'ambito di applicazione della disposizione dell'art. 2 co. 55 - 58 del DL 29.12.2010 n. 225 conv. L. 26.2.2011 n. 10 (cd. decreto Milleproroghe) che consente, al ricorrere delle condizioni e nelle circostanze ivi previste, di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio relative:

- a svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 106 co. 3 del TUIR;
- al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi di imposta ai fini delle imposte sui redditi, qualora nel bilancio individuale della società venga rilevata una perdita d'esercizio.

L'art. 9 del DL 201/2011 estende la possibilità di trasformare in crediti d'imposta anche alle imposte anticipate relative a perdite fiscali (e non di esercizio) che derivino dalle variazioni in diminuzione correlate:

- alle svalutazioni di crediti effettuate in esercizi precedenti e riprese a tassazione ai sensi dell'art. 106 del TUIR;
- alle componenti negative di reddito relative ad avviamento e alle altre attività immateriali deducibili in più periodi d'imposta.

La possibilità di trasformare il credito per imposte anticipate in credito d'imposta è, inoltre, esteso anche ai bilanci di liquidazione volontaria ovvero relativi a società sottoposte a procedure concorsuali o di gestione delle crisi, ivi inclusi quelli riferiti all'amministrazione straordinaria e alla liquidazione coatta e amministrativa di banche ed altri intermediari finanziari vigilati dalla Banca d'Italia.

Va ricordato che tale disposizione, nata per gli enti creditizi e finanziari, è stata estesa alle imprese (soggetti IRES) industriali e commerciali.

La trasformazione in credito d'imposta delle imposte relative alle perdite decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita. Negli altri casi è confermata la decorrenza dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o dei diversi organi competenti per legge.

È confermato che il credito d'imposta può essere utilizzato, senza limiti d'importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 e ceduto, al valore nominale, a società del gruppo (aderenti o meno al consolidato fiscale) ai sensi dell'art. 43-ter del DPR 602/73. È previsto che l'eventuale credito che residua dopo essere stato utilizzato in compensazione possa essere chiesto a rimborso.

Resta da chiarire se la possibilità di chiedere il credito a rimborso possa comportarne anche la possibilità di cessione a terze economie ai sensi dell'art. 43-bis del DPR 602/7337. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Banca d'Italia, potranno essere stabilite le modalità di attuazione delle nuove disposizioni.

I componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate, trasformate in credito d'imposta, relative alla svalutazione crediti non dedotta ai sensi dell'art. 106 del TUIR e relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

in più periodi di imposta ai fini delle imposte sui redditi, non sono più deducibili dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del bilancio.

Inoltre, la trasformazione delle imposte anticipate relative alle perdite fiscali in credito d'imposta comporta che l'ammontare della perdita fiscale dell'esercizio computabile in diminuzione dal reddito imponibile nei periodi d'imposta successivi vada depurato della quota di perdita fiscale che ha dato luogo alle imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta.

Il credito d'imposta non è produttivo di interessi, né concorre alla formazione del reddito.

## **Riallineamento del maggior valore "incorporato" nel costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali**

Viene esteso l'ambito temporale di applicazione della disciplina del riallineamento delle partecipazioni introdotto "una tantum" dall'art. 23 co. 12 del DL 6.7.2011 n. 98 (conv. L. 15.7.2011 n. 111), che prevede:

- la possibilità di riallineare il maggior valore delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a seguito delle operazioni di conferimento, fusione e scissione a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali;
- la possibilità di riallineare il maggior valore delle partecipazioni di controllo acquisite nell'ambito di operazioni di cessione di azienda o di cessione di partecipazione attribuiti ad avviamento, marchi di impresa e altre attività immateriali.

L'imposta sostitutiva è pari al 16%. La disposizione si applica alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2011. Il versamento dell'imposta sostitutiva è dovuto in tre rate di pari importo:

- la prima, entro il termine di scadenza dei versamenti del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2012;
- la seconda e la terza entro il termine di scadenza dei versamenti, rispettivamente, della prima e della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta 2014.

I termini di versamento descritti sono stati estesi anche alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2010 e in quelli precedenti. In tal caso, a decorrere dall'1.12.2011, su ciascuna rata sono dovuti interessi nella misura pari al saggio legale.

Gli effetti del riallineamento, effettuato sulle operazioni del periodo di imposta in corso al 31.12.2011, decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, secondo le modalità di attuazione dei co. 12 - 14 dell'art. 23 del DL 98/2011 disposte con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 22.11.2011.

Il riallineamento permette al contribuente di dedurre il maggior valore riallineato con la possibilità, per avviamento e marchi, di operare deduzioni extracontabili.

## **Indennità di fine rapporto - Esclusioni dal regime di tassazione separata**

Viene modificato il regime di tassazione delle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 co. 1 lett. a) e c) del TUIR. Si tratta, nello specifico:

- del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 c.c. (TFR);
- delle indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente del pubblico impiego;
- delle indennità derivanti dalla cessazione dei seguenti rapporti, produttivi di redditi assimilati al lavoro dipendente:

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- soci lavoratori delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca (art. 50 co. 1 lett. a) del TUIR);
  - sacerdozio (art. 50 co. 1 lett. d) del TUIR);
  - membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo, consiglieri comunali, provinciali e regionali, sindaci, presidenti di provincia, assessori comunali e provinciali, presidente e componenti degli organi esecutivi delle aziende speciali, dei consorzi tra enti locali e delle comunità montane, giudici della Corte costituzionale e Presidente della Repubblica (art. 50 co. 1 lett. g) del TUIR);
- delle indennità percepite dagli aventi diritto e dagli eredi, in caso di morte del lavoratore, ai sensi dell'art. 2122 c.c.;
  - delle altre indennità e somme percepite una tantum in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 c.c.;
  - delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 50 co. 1 lett. c-bis) del TUIR, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (es. trattamento di fine mandato degli amministratori, TFM);
  - delle somme e dei valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa.

Tali indennità, erogate sia in denaro che in natura, non sono più soggette al regime di tassazione separata ai fini IRPEF, ma concorrono alla formazione del relativo reddito complessivo tassato in via ordinaria:

- in relazione alla quota eccedente l'importo complessivo di un milione di euro;
- in ogni caso, quindi a prescindere dal suddetto limite di un milione di euro, in relazione a tutti i compensi e le indennità, a qualsiasi titolo erogati, agli amministratori delle società di capitali.

Le nuove disposizioni si applicano retroattivamente, con riferimento alle indennità ed ai compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dall'1.1.2011.

Le indennità già percepite, per le quali è venuta meno la tassazione separata, dovranno quindi essere inserite nella dichiarazione dei redditi relativa al 2011 (modelli UNICO 2012 PF o 730/2012), facendole concorrere alla formazione del reddito complessivo IRPEF tassato in via ordinaria, con scomputo delle ritenute subite.

In relazione alle indennità che devono concorrere alla formazione del reddito complessivo IRPEF tassato in via ordinaria, diventano altresì dovute le relative addizionali regionali e comunali.

In relazione alle indennità che devono concorrere alla formazione del reddito complessivo IRPEF tassato in via ordinaria, diventa altresì dovuto il contributo di solidarietà del 3%, per la parte di reddito complessivo lordo eccedente 300.000,00 euro.

\* \* \* \*

**Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.**

**Studio Tributario Societario**