

## STUDIO ROVIDA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI LEGALI

Dott. Mauro ROVIDA  
Dott. Francesca RAPETTI  
Dott. Luca GIACOMETTI  
Dott. Barbara MARINI  
Dott. Micaela MARINI  
Dott. Paolo PICCARDO

Telef.: +39 010 876.641 – Fax: +39 010 874.399  
e mail: [segreteria@studiorovida.it](mailto:segreteria@studiorovida.it)



## STUDIO CIDDA GRONDONA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI LEGALI

Dott. Luca Andrea CIDDA  
Dott. Pietro GRONDONA  
Dott. Davide FERRANDO

Telef.: +39 010 36.26.530 – Fax: +39 010 36.28.935  
e mail: [studio@studiociddagrondona.com](mailto:studio@studiociddagrondona.com)

16128 GENOVA - Via Corsica 2/17-18

Genova 1 agosto 2011

### Circolare n. 21/2011

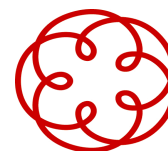
Ai Signori Clienti

Loro indirizzi

**OGGETTO: DL 6.7.2011 n. 98 convertito nella L. 15.7.2011 n. 111 (c.d. “manovra correttiva”) - Novità in materia di imposte dirette e IRAP**

### INDICE

<b>1</b>	<b>Premessa</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Modifiche al regime dei “contribuenti minimi”</b> .....	<b>3</b>
2.1	<i>Nuovi requisiti per l’accesso al regime dei minimi</i> .....	3
2.2	<i>Periodo di durata del regime</i> .....	3
2.3	<i>Riduzione dell’aliquota dell’imposta sostitutiva</i> .....	4
2.4	<i>Agevolazioni per i soggetti esclusi dal regime dei minimi</i> .....	4
<b>3</b>	<b>Riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRES</b> .....	<b>4</b>
3.1	<i>Ambito soggettivo</i> .....	4
3.2	<i>Funzionamento delle nuove disposizioni</i> .....	5
3.3	<i>Decorrenza</i> .....	5
<b>4</b>	<b>Riallineamento dei valori delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a seguito di operazioni straordinarie</b> .....	<b>5</b>
4.1	<i>Ambito applicativo</i> .....	5
4.2	<i>Imposta sostitutiva dovuta</i> .....	5
4.3	<i>Versamento dell’imposta sostitutiva</i> .....	5
4.4	<i>Provvedimento attuativo</i> .....	6
4.5	<i>Decorrenza degli effetti del riallineamento</i> .....	6
<b>5</b>	<b>Revisione del regime di ammortamento fiscale dei beni materiali e immateriali</b> .....	<b>6</b>
5.1	<i>Regolamento attuativo</i> .....	6
5.2	<i>Decorrenza</i> .....	6
5.3	<i>Regime transitorio</i> .....	6



<b>6</b>	<b>Accantonamenti per i beni gratuitamente devolvibili delle imprese di costruzione e gestione di autostrade e trafori</b> .....	<b>6</b>
6.1	<i>Altre società concessionarie</i> .....	7
6.2	<i>Decorrenza</i> .....	7
<b>7</b>	<b>Estensione dell'addizionale del 10% sui <i>bonus</i> e sulle <i>stock option</i> del settore finanziario</b> .....	<b>7</b>
7.1	<i>Trattenuta e versamento dell'addizionale</i> .....	7
7.2	<i>Decorrenza</i> .....	7
<b>8</b>	<b>Aumento delle aliquote IRAP per banche, finanziarie, assicurazioni e concessionarie</b> .....	<b>7</b>
8.1	<i>Decorrenza</i> .....	8
8.2	<i>Effetti ai fini del calcolo degli acconti</i> .....	8



## 1 PREMESSA

Il DL 6.7.2011 n. 98 (c.d. “manovra correttiva”), entrato in vigore il 6.7.2011, è stato convertito nella L. 15.7.2011 n. 111, entrata in vigore il 17.7.2011.

La “manovra correttiva” contiene, tra l’altro, alcune novità in materia di imposte dirette e IRAP.

Di seguito si analizzano le novità riguardanti:

- il regime dei “contribuenti minimi”;
- il riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRES;
- il riallineamento dei valori delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a seguito di operazioni straordinarie;
- la revisione del regime di ammortamento fiscale dei beni materiali e immateriali;
- gli accantonamenti per i beni gratuitamente devolvibili delle imprese di costruzione e gestione di autostrade e trafori;
- l’estensione dell’addizionale del 10% sui *bonus* e sulle *stock option* del settore finanziario;
- l’aumento dell’aliquota IRAP nei confronti delle banche, finanziarie, assicurazioni e concessionarie.

## 2 MODIFICHE AL REGIME DEI “CONTRIBUENTI MINIMI”

Per favorire la costituzione di nuove imprese, la “manovra correttiva” ha riformato e concentrato il regime dei “contribuenti minimi” e quello delle nuove iniziative produttive.

### 2.1 NUOVI REQUISITI PER L’ACCESSO AL REGIME DEI MINIMI

A partire **dall’1.1.2012**, il regime dei “contribuenti minimi” si applica esclusivamente alle persone fisiche che:

- intraprendono un’attività d’impresa, arte o professione;
- oppure l’hanno intrapresa successivamente al **31.12.2007**.

Inoltre, per poter fruire del regime:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l’inizio dell’attività, attività artistica, professionale ovvero d’impresa, anche in forma associata o familiare;
- l’attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l’attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell’esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un’attività d’impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l’ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d’imposta precedente, non deve essere superiore a 30.000,00 euro.

### 2.2 PERIODO DI DURATA DEL REGIME

Il nuovo regime può essere applicato per il periodo d’imposta in cui l’attività è **iniziata** e per i **quattro** successivi.



### ***Soggetti con meno di 35 anni di età***

Tuttavia, in relazione ai soggetti con meno di 35 anni di età, è possibile fruire del nuovo regime anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta in cui il contribuente compie il **35° anno di età**.

### **2.3 RIDUZIONE DELL'ALIQUTA DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

Dall'1.1.2012, l'imposta sostitutiva dovuta dai "contribuenti minimi" è ridotta dal 20% al **5%**.

### **2.4 AGEVOLAZIONI PER I SOGGETTI ESCLUSI DAL REGIME DEI MINIMI**

I soggetti che, per effetto dei nuovi requisiti di accesso, non possono utilizzare il regime dei minimi oppure, se già lo utilizzavano, devono fuoriuscirne, possono beneficiare di alcune agevolazioni, a condizione che possiedano tutti gli altri requisiti che erano precedentemente previsti per il regime dei minimi.

Tali soggetti, infatti, fermi restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, sono:

- esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, e dalle liquidazioni e dai versamenti periodici ai fini IVA;
- esenti da IRAP.

Le suddette agevolazioni cessano di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno uno dei requisiti che erano necessari per l'accesso al regime di minimi o si verifica una condizione ostativa, secondo quanto previsto dal precedente regime dei minimi.

### ***Opzione per la contabilità ordinaria***

È comunque possibile optare per l'applicazione del regime di contabilità ordinaria.

In tal caso, l'opzione rimane valida per almeno un triennio.

## **3 RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRES**

È stato riformato il regime fiscale delle perdite d'impresa dei **soggetti IRES**:

- prevedendo che esse possano essere utilizzate per compensare i redditi futuri solo limitatamente all'**80%** di questi ultimi;
- abolendo il limite di 5 anni al riporto delle perdite, in precedenza previsto.

### **3.1 AMBITO SOGGETTIVO**

Le modifiche in commento riguardano solo le società di capitali, gli enti commerciali (es. consorzi con attività esterna) e le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti.

Non sono, invece, interessate dalla riforma le perdite:

- delle imprese individuali;
- delle società di persone;
- degli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale (le cui regole di utilizzo sono quelle previste per i soggetti IRPEF).



### 3.2 FUNZIONAMENTO DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Per esemplificare il meccanismo di funzionamento delle nuove regole, si ipotizzi una srl che dichiari una perdita fiscale di **120** nel periodo d'imposta "**n**" e un reddito imponibile di **100** nel periodo d'imposta "**n+1**". In questo caso:

- in vigore del "vecchio" regime, nel periodo d'imposta "**n+1**" la società **non avrebbe assolto IRES**, per effetto della compensazione integrale del reddito imponibile con le perdite maturate nel periodo d'imposta precedente, e avrebbe riportato ai periodi d'imposta successivi l'eccedenza di 20 (utilizzabile sino al periodo d'imposta "**n+5**");
- per effetto delle nuove disposizioni, invece, nel periodo d'imposta "**n+1**" la società può utilizzare perdite solo per 80 (l'80% del reddito imponibile), assolvendo l'**IRES** sui **20 residui**; le perdite eccedenti, pari a 40, sono utilizzabili negli esercizi successivi, sempre nel limite dell'80% del reddito di ciascuno di essi, ma anche oltre il periodo d'imposta "**n+5**".

### 3.3 DECORRENZA

Non è stata prevista a livello normativo una specifica decorrenza delle nuove disposizioni.

Pertanto, non è chiaro:

- se esse siano già applicabili alle perdite del periodo d'imposta 2011;
- quale sia il trattamento delle perdite maturate anteriormente alle modifiche del DL 98/2011.

## 4 RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO ISCRITTE IN BILANCIO A SEGUITO DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

Viene prevista la possibilità di riallineare, in tutto o in parte, i maggiori valori incorporati nel valore delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a seguito di operazioni di conferimento, fusione, scissione, cessione di azienda o cessione di partecipazioni, quando tali valori si riferiscono ad avviamento, marchi di impresa ed altre attività immateriali.

### 4.1 AMBITO APPLICATIVO

La suddetta facoltà di riallineamento si applica:

- alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2010 e in quelli precedenti (anni 2010 e precedenti, per i soggetti "solari");
- sia ai soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali che internazionali;
- in relazione alle partecipazioni di controllo per le quali sorgono gli obblighi del bilancio consolidato.

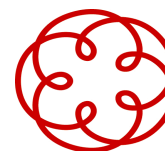
### 4.2 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA

Per il riallineamento è dovuta un'imposta sostitutiva del 16% sui maggiori valori.

### 4.3 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

In relazione alle operazioni effettuate in periodi d'imposta anteriori a quello in corso all'1.1.2011 (anni 2010 e precedenti, per i soggetti "solari"), l'imposta sostitutiva deve essere versata:

- in un'unica soluzione;
- entro il **30.11.2011**.



Per le operazioni effettuate dai soggetti “non solari” nel periodo d’imposta in corso all’1.1.2011 (es. periodo dall’1.7.2010 al 30.6.2011), l’imposta sostitutiva deve essere versata:

- in un’unica soluzione;
- entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d’imposta in corso all’1.1.2011.

#### **4.4 PROVVEDIMENTO ATTUATIVO**

Le modalità attuative della disciplina in esame saranno stabilite con un successivo provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

#### **4.5 DECORRENZA DEGLI EFFETTI DEL RIALLINEAMENTO**

Gli effetti del riallineamento decorreranno dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012, quindi **dal 2013** per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare.

### **5 REVISIONE DEL REGIME DI AMMORTAMENTO FISCALE DEI BENI MATERIALI E IMMATERIALI**

Viene prevista la revisione della disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, mediante l’individuazione di:

- un’aliquota specifica di ammortamento per attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti (es. immobili, attività materiali di lunga durata);
- attività ammortizzabili cumulativamente (c.d. “paniere”) con un’aliquota unica di ammortamento.

#### **5.1 REGOLAMENTO ATTUATIVO**

La revisione del regime fiscale degli ammortamenti avverrà mediante l’emanazione di un apposito regolamento.

#### **5.2 DECORRENZA**

Le nuove disposizioni si applicheranno a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012, quindi **dal 2013** per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare.

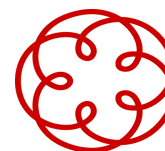
#### **5.3 REGIME TRANSITORIO**

Il nuovo regime degli ammortamenti dovrebbe riguardare anche i beni già posseduti e parzialmente ammortizzati sulla base dell’attuale disciplina.

### **6 ACCANTONAMENTI PER I BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE E GESTIONE DI AUTOSTRAD E TRAFORI**

Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori viene ridotta la percentuale di costo deducibile annualmente come accantonamento per i beni gratuitamente devolvibili.

L’accantonamento per le spese di ripristino o di sostituzione e per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, infatti, diventa deducibile nel limite dell’1% del costo, in luogo del precedente 5%.



## 6.1 ALTRE SOCIETÀ CONCESSIONARIE

Per le altre società concessionarie, invece, rimane ferma la percentuale del 5%.

Nei confronti di tali società è stato però previsto l'aumento dell'aliquota IRAP.

## 6.2 DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6.7.2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011), quindi **dal 2011** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

## 7 ESTENSIONE DELL'ADDIZIONALE DEL 10% SUI *BONUS* E SULLE *STOCK OPTION* DEL SETTORE FINANZIARIO

Viene ampliato l'ambito applicativo dell'addizionale del 10% sui compensi corrisposti sotto forma di *bonus* e *stock option*:

- ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario;
- ovvero ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (es. amministratori) nel settore finanziario.

L'addizionale del 10%, infatti, diventa applicabile sull'ammontare dei *bonus* e delle *stock option* che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (prima si applicava sull'importo eccedente il triplo della retribuzione fissa), in un'ottica di ulteriore disincentivazione alla corresponsione dei suddetti emolumenti variabili, in considerazione dei loro effetti economici potenzialmente distorsivi.

### 7.1 TRATTENUTA E VERSAMENTO DELL'ADDIZIONALE

L'addizionale del 10% è:

- trattenuta dal sostituto d'imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti;
- versata, con il modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui viene trattenuta.

Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro o committente sia un soggetto estero, non tenuto agli obblighi di sostituzione d'imposta in Italia, è invece il dirigente o l'amministratore residente che deve determinare e versare l'addizionale del 10% dovuta, secondo le modalità e i termini previsti ai fini IRPEF.

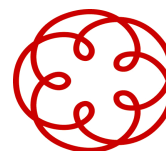
### 7.2 DECORRENZA

L'estensione dell'ambito applicativo dell'addizionale del 10% si applica ai **compensi corrisposti** a decorrere **dal 17.7.2011** (data di entrata in vigore della L. 111/2011).

In relazione ai *bonus* e alle *stock option* corrisposti dal 17.7.2011, pertanto, la “nuova” addizionale del 10% si applica anche se sono maturati in periodi precedenti.

## 8 AUMENTO DELLE ALIQUOTE IRAP PER BANCHE, FINANZIARIE, ASSICURAZIONI E CONCESSIONARIE

Per effetto della “manovra correttiva”, l'aliquota IRAP aumenta al:



- **4,65%**, per le banche e gli altri soggetti finanziari (es. società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti all'albo, società di gestione dei fondi comuni di investimento), ivi incluse le *holding* industriali;
- **5,90%**, per le imprese di assicurazione;
- **4,20%**, per le società di capitali e gli enti commerciali esercenti attività di imprese concessionarie (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori).

### 8.1 DECORRENZA

Le nuove aliquote si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6.7.2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011).

Pertanto, per i soggetti "solari", l'incremento dell'IRAP opera dall'**esercizio 2011**.

### 8.2 EFFETTI AI FINI DEL CALCOLO DEGLI ACCONTI

Qualora i soggetti interessati decidano di quantificare l'acconto dovuto per il 2011 con il "criterio previsionale", l'IRAP "virtuale" 2011 sulla quale commisurare l'acconto medesimo va calcolata tenendo conto delle nuove aliquote.

Invece, nell'ipotesi di determinazione dell'acconto 2011 con il "metodo storico", le nuove aliquote non esplicano alcun effetto: in questo caso, infatti, la base di calcolo dell'acconto è costituita dall'IRAP dovuta per il 2010, indicata nel rigo IR22 della dichiarazione IRAP 2011 (dato non influenzato dalle nuove misure).

Cordiali saluti

Studio Rovida – Studio Cidda Grondona