



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 21/11/2006 n. 34

## Oggetto:

Acconti IRES e IRAP - Articolo 36, comma 34, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223.

## Testo:

1	PREMESSA	3
2	AMBITO SOGGETTIVO	3
3	AMBITO OGGETTIVO	4
3.1	Societa' di comodo	6
3.2	Utili provenienti da paradisi fiscali	6
3.3	Autoveicoli	7
3.4	Ammortamento terreni	8
3.5	Minusvalenze da assegnazione di beni ai soci	9
3.6	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	9
3.7	Adeguamento agli studi di settore	10
3.8	Ammortamento beni immateriali	11
4	ACCONTI INTERESSATI DALLE NUOVE NORME	11

### 1 PREMESSA

Il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (in seguito, decreto) ha introdotto numerose disposizioni volte a razionalizzare la base imponibile e a contrastare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale.

La disciplina del reddito di impresa, in particolare, e' stata oggetto di alcune modifiche che incidono sulla determinazione degli acconti di imposta dovuti per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006).

Stabilisce, infatti, l'art. 36, comma 34 del decreto che "nella determinazione dell'acconto dovuto dai soggetti di cui all'articolo 73 del Testo unico delle imposte sui redditi ... ai fini dell'imposta sul reddito delle societa' e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del presente decreto; eventuali conguagli sono versati insieme alla seconda ovvero unica rata dell'acconto".

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in ordine alla portata e all'ambito applicativo della richiamata disposizione.

### 2 AMBITO SOGGETTIVO

L'espresso riferimento ai "soggetti di cui all'articolo 73 del Testo unico delle imposte sui redditi" limita l'ambito di applicazione della disposizione in commento ai soli contribuenti soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle societa' (Ires).

Ai fini del calcolo degli acconti IRES ed IRAP, Sono pertanto tenuti a rideterminare il reddito ed il valore della produzione del periodo di imposta precedente quello in corso al 4 luglio 2006, i seguenti soggetti:

- le societa' per azioni ed in accomandita per azioni, le societa' a responsabilita' limitata, le societa' cooperative e le societa' di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle societa', residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali;

- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- d) le società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Per converso, gli imprenditori individuali, le società di persone e gli altri soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, determinano l'acconto dovuto ai fini Irpef ed Irap per il periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 nei modi ordinari, senza dover rideterminare, sulla base delle modifiche introdotte dal decreto, l'imposta del periodo precedente.

### 3 AMBITO OGGETTIVO

Premesso che il ricalcolo dell'acconto deve riguardare sia l'imposta sul reddito delle società che l'imposta regionale sulle attività produttive, si rileva che la norma in commento si applica agli acconti calcolati con il c.d. metodo storico, per come si desume dall'espresso riferimento all'imposta del periodo precedente.

Ne consegue che ai fini del calcolo dell'imposta storica, cui l'acconto deve essere commisurato, occorre rideterminare la base imponibile del periodo di imposta precedente applicando le nuove disposizioni, di seguito specificate, previste dal decreto.

Va da sé che gli acconti determinati con il c.d. metodo previsionale sono naturalmente influenzati dalle norme introdotte dal decreto applicabili al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso.

Proprio al fine di rendere il più possibile omogenei i due metodi di calcolo, viene stabilito che nella determinazione dell'acconto con il metodo storico occorre considerare le norme del decreto legge n. 223 del 2006 la cui applicazione decorre dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Di seguito si elencano le disposizioni contenute nel decreto che rilevano ai fini del calcolo degli acconti:

- articolo 35, comma 15, che riforma la disciplina delle società non operative;
- articolo 36, comma 4-bis, che riguarda il trattamento degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata;
- articolo 36, comma 5, che elimina la facoltà di operare l'ammortamento anticipato per taluni mezzi di trasporto a motore;
- articolo 36, comma 7, che non consente la deduzione dell'ammortamento dei terreni su cui insistono fabbricati strumentali;
- articolo 36, comma 18, che elimina la possibilità di dedurre le minusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni ai soci;
- articolo 36, comma 20, che innova il regime della valutazione delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- articolo 37, comma 3, che proroga il termine per l'adeguamento agli studi di settore a seguito delle modifiche introdotte dal decreto stesso.

#### 3.1 Società di comodo

L'articolo 35, comma 15, del decreto innova la disciplina delle c.d. "società di comodo" di cui all'articolo 30, della legge del 23 dicembre 1994, n. 724, provvedendo - tra l'altro - a rideterminare i coefficienti applicabili per la quantificazione dei ricavi e del reddito minimi da dichiarare.

Qualora dall'applicazione dei nuovi coefficienti di determinazione dei ricavi e del reddito minimi i soggetti interessati dovessero risultare "non operativi" per il periodo di imposta anteriore a quello in corso alla data del decreto (2005, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) è necessario ricalcolare l'acconto sulla base del maggior reddito, avendo presente che, al riguardo, non trova applicazione la disposizione - non riproposta dal decreto - che consentiva di far valere in modo automatico le cause di esclusione collegate all'esistenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

### 3.2 Utili provenienti da paradisi fiscali

Ai sensi dell'articolo 36, comma 4-bis, del decreto, che ha modificato l'articolo 89, comma 3 del TUIR, tutti gli utili e i proventi equiparati "provenienti" da societa' e enti di ogni tipo residenti in Stati o territori a fiscalita' privilegiata concorrono integralmente alla formazione del reddito rilevante ai fini IRES.

Come gia' chiarito nella circolare 4 agosto 2006, n. 28, la norma in commento ha la finalita' di assoggettare interamente a tassazione gli utili provenienti da partecipate residenti in Stati a fiscalita' privilegiata, a prescindere dalla circostanza che le partecipazioni siano detenute dalla societa' residente, direttamente ovvero indirettamente tramite societa' c.d. conduit companies, non residenti in paradisi fiscali.

Resta inteso che i dividendi in argomento, saranno tassati interamente solo per la parte eccedente il reddito eventualmente gia' tassato per trasparenza, ai sensi dell'articolo 167 del TUIR ("Disposizioni in materia di imprese estere controllate").

Al riguardo si ricorda che i redditi imputati per trasparenza al soggetto residente in applicazione della disciplina sulle c.d. CFC, vanno assoggettati a tassazione separata con aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente. Ai sensi del comma 6 dell'articolo 167 del TUIR, l'aliquota media non puo' comunque essere inferiore al 27 per cento. Si osserva che, in seguito alla soppressione della DIT e fatta salva l'applicazione di norme speciali che prevedano un'aliquota ridotta, la predetta aliquota e' normalmente pari al 33 per cento.

### 3.3 Autoveicoli

L'articolo 36, comma 5, modifica l'articolo 102, comma 3, del Tuir, prevedendo che "fatta eccezione per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b), la misura stessa puo' essere elevata sino a due volte per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione e nei due successivi".

Per effetto della riportata disposizione, quindi, a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, viene meno la possibilita' di dedurre quote di ammortamento anticipato per i mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b), utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

Al riguardo si fa presente che ai fini del calcolo degli acconti per il periodo d'imposta 2006, non si tiene conto anche delle ulteriori modifiche al regime di deducibilita' degli autoveicoli introdotte dall'articolo 7, comma 25, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262. Cio' in quanto il medesimo articolo 7, al comma 26, prevede espressamente che "ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive ... il contribuente puo' continuare ad applicare le previgenti disposizioni".

### 3.4 Ammortamento terreni

Il comma 7 dell'articolo 36 del decreto ha previsto l'indeducibilita' delle quote di ammortamento relative ai fabbricati strumentali per la parte riferibile al costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Di tale indeducibilita', ai sensi dell'art. 36, comma 34 del decreto in esame, occorre tener conto anche ai fini del calcolo dell'acconto assumendo quale imposta del periodo precedente a quello in corso al 4 luglio 2006 quella che si sarebbe determinata se avesse gia' operato la predetta indeducibilita'.

A tal fine, il valore da attribuire all'area edificabile dovra' essere assunto in misura pari al 20 o 30 per cento (per i fabbricati industriali) del costo complessivo dell'immobile risultante dal bilancio relativo al periodo d'imposta preso a base per la determinazione dell'acconto con il metodo c.d. "storico". Per esigenze di semplificazione, legate alla complessita' delle valutazioni e all'imminenza della scadenza dei termini per i versamenti, si ritiene che ai fini della determinazione dell'acconto il valore dei terreni possa essere determinato mediante applicazione delle predette percentuali forfetarie, senza necessita' di confronto con valori periziati.

Si precisa, inoltre, che il costo complessivo (area piu' fabbricato) su

cui applicare le suddette percentuali deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate. Si ritiene, infatti che tali valori siano riferibili ordinariamente al valore del fabbricato e non anche al valore dell'area. Con riferimento agli ammortamenti dedotti in precedenti periodi d'imposta, gli stessi dovranno essere imputati prioritariamente al valore del fabbricato. Pertanto, il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ancora da ammortizzare sarà pari al valore del fabbricato (ottenuto applicando le modalità di calcolo in precedenza descritte) decurtato degli ammortamenti dedotti fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

Per la definizione di "fabbricato industriale", necessaria ai fini dell'applicazione della percentuale del 30 per cento, occorre far riferimento a quei fabbricati destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione, prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita al medesimo.

L'irrilevanza fiscale della quota di ammortamento riferibile al terreno è applicabile anche alla quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria. Di tale irrilevanza fiscale non bisogna tenerne conto ai fini del calcolo dell'acconto dei soggetti IRES per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

### 3.5 Minusvalenze da assegnazione di beni ai soci

L'articolo 36, comma 18, del decreto elimina la lettera c) dell'articolo 101, comma 1 del TUIR. Tale modifica comporta la totale ineducibilità delle minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci dei beni relativi all'impresa o dalla destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa; minusvalenze costituite, come noto, dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

### 3.6 Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

L'articolo 36, comma 20, del decreto abroga il comma 3 dell'articolo 93 del TUIR, eliminando, in tal modo, la facoltà per il contribuente di effettuare, con rilevanza fiscale, la svalutazione delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, operata per tenere conto del rischio contrattuale.

È opportuno precisare che ai fini del calcolo degli acconti occorre rideterminare l'imposta del periodo antecedente a quello in corso alla data del decreto eliminando solo la svalutazione operata in tale periodo di imposta - per periodi di imposta coincidenti con l'anno solare, il 2005 - e non anche le svalutazioni operate nei periodi precedenti.

### 3.7 Adeguamento agli studi di settore

L'articolo 37, comma 3, del decreto consente ai contribuenti soggetti all'applicazione degli studi di settore, con riferimento al primo periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente al 4 luglio 2006, di effettuare l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore entro il termine di presentazione della dichiarazione, con le modalità previste dall'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195.

Come già chiarito nella circolare n. 28 del 4 agosto 2006, al contribuente viene riconosciuta detta possibilità in quanto, per effetto del comma 2 del citato articolo 37, è stata introdotta nel nostro ordinamento l'applicazione generalizzata dell'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, prescindendo dal regime di contabilità adottato. In altri termini, a partire dal periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente al 4 luglio 2006, per sottoporre ad accertamento i soggetti interessati è sufficiente che gli stessi non risultino congrui anche per una sola annualità rispetto agli studi di settore.

Pertanto, per effetto del combinato disposto dei commi 2 e 3 del citato articolo 37, i contribuenti, ad esempio, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, qualora non congrui con riferimento al reddito del periodo d'imposta 2005, gli stessi, al fine di evitare l'accertamento nei loro confronti, hanno avuto la possibilità di adeguarsi

agli studi di settore, versando il maggior importo dovuto entro il 31 ottobre 2006.

La novita' si riflette anche sul calcolo degli acconti, nel senso che il versamento integrativo del primo acconto, come rimodulato in funzione del maggior saldo versato entro il 31 ottobre, potra' essere effettuato unitamente al secondo acconto entro il 30 novembre 2006, senza applicazione di interessi e sanzioni.

### 3.8 Ammortamento beni immateriali

L'articolo 37, comma 45, interviene sull'articolo 103 del Tuir, determinando un mutamento del regime di deducibilita' dei brevetti e dei marchi.

Piu' precisamente:

- il limite massimo della quota di ammortamento deducibile del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi e know how e' incrementato da un terzo al 50 per cento. Anche tale modifica, favorevole al contribuente, sara' presa in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta storica su cui calcolare l'acconto;
- il limite massimo della quota di ammortamento deducibile del costo dei marchi di impresa e' ridotto da un decimo diciottesimo del costo medesimo.

## 4 ACCONTI INTERESSATI DALLE NUOVE NORME

Per quanto riguarda, infine, la individuazione degli acconti interessati dalla norma in commento, si rammenta che con circolare n. 28 del 4 agosto 2006 e' stato chiarito che l'obbligo di calcolare la prima rata di acconto sulla base delle disposizioni previste dal decreto sussiste qualora non siano scaduti, alla data di entrata in vigore delle relative disposizioni, i termini ordinari per effettuare il versamento; a tal fine e' opportuno precisare che per l'acconto IRES si deve fare riferimento alla data di entrata in vigore del decreto legge, ossia al 4 luglio 2006, mentre per l'acconto IRAP si deve fare riferimento alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, vale a dire il 12 agosto 2006, posto che la rideterminazione dello stesso anche ai fini del tributo regionale e' stata introdotta in sede di conversione.

I contribuenti per i quali siano trascorsi i termini predetti devono dunque applicare le nuove disposizioni per il versamento della seconda o unica rata di acconto.

Tale soluzione interpretativa torna applicabile anche nell'ipotesi in cui i contribuenti, essendo scaduto - alla predetta data - il termine ordinario per il versamento della prima rata di acconto, si siano avvalsi della facolta' di effettuarlo entro il trentesimo giorno successivo al medesimo termine, con la maggiorazione dello 0,40 per cento, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435; in tal caso e' irrilevante la circostanza che il versamento eseguito nei trenta giorni successivi, sia effettuato dopo il 4 luglio 2006 (IRES) ovvero il 12 agosto 2006 (IRAP).

Per converso devono adeguarsi alle nuove disposizioni fin dal primo versamento in acconto i soggetti per i quali il termine ordinario della prima rata scade successivamente all'entrata in vigore dei disposti normativi in esame (a titolo esemplificativo: soggetti con esercizio a cavallo e i soggetti che, per legge, possono approvare il bilancio oltre il termine dei quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio e versano il saldo entro il giorno 16 del mese successivo a quello stabilito per l'approvazione del bilancio). Cio' in virtu' dell'espressa deroga, contenuta nella norma in commento, all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212.