



Oristano 2 Aprile 2008
Prot. N. 203/au/gS

Alle Spett.li
Aziende Associate
LORO SEDI

Oggetto: Le agevolazioni della Finanziaria 2008

La manovra finanziaria del Governo per l'anno 2008 ha messo in campo svariate misure di sostegno allo sviluppo e alla competitività del paese, che coprono molteplici aree di intervento: dal sostegno all'occupazione e agli investimenti, ai finanziamenti alla ricerca e l'innovazione.

Si espongono di seguito, brevemente, le principali misure.

Il credito d'imposta per il Mezzogiorno

La Finanziaria 2008 (art. 1, comma 284), ha previsto il differimento al 2008 dell'applicazione del regime agevolativo in forma di credito d'imposta per i nuovi investimenti delle imprese che operano nelle aree svantaggiate del Mezzogiorno. Le regioni interessate alle agevolazioni sono: Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, **Sardegna**, Abruzzo e Molise (sono invece escluse alcune aree del Centro-nord, ancorché rientrano tra le circoscrizioni comunali elencate nell'aggiornamento della Carta italiana degli aiuti a finalità regionale 2007-2013).

La norma considera agevolabili le acquisizioni, anche in *leasing*, di:

- **macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, e attrezzature varie;**
- **programmi informatici limitatamente alle piccole e medie imprese;**
- **brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva.**

Circa la sua determinazione, il beneficio fiscale deve essere commisurato alla quota del costo dei beni acquistati, eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativamente alle medesime categorie di beni d'investimento della stessa struttura produttiva.

Il credito d'imposta, determinato con riguardo ai nuovi investimenti eseguiti in ciascun periodo d'imposta, deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi, ed è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte su redditi. L'eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione.

Il credito d'imposta per le aggregazioni tra professionisti

I commi da 70 a 76 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 hanno introdotto una misura agevolativa che mira a favorire la crescita dimensionale delle aggregazioni professionali. Agli studi associati o alle altre entità giuridiche, anche in forma societaria, risultanti dall'aggregazione di almeno quattro, ma non più di dieci, professionisti, potrà essere riconosciuto un credito d'imposta di importo pari al 15% dei costi sostenuti per l'acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, dei seguenti beni:

- **mobili ed arredi specifici, attrezzature informatiche, macchine d'ufficio, impianti ed attrezzature varie;**
- **programmi informatici e brevetti concernenti nuove tecnologie di servizi.**

Rientrano nell'agevolazione anche le operazioni di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche sono imputabili ad

incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (comma 70). In ordine alla durata, il credito d'imposta spetta con riferimento alle operazioni di aggregazione effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010, per i costi sostenuti a partire dalla data in cui l'operazione di aggregazione risulta effettuata e nei successivi dodici mesi.

Anche se la misura agevolativa sia strutturata come misura di "carattere generale", l'eventuale diversa configurabilità come "aiuto di Stato", ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE, comporta il necessario esame da parte dell'Esecutivo comunitario e il conseguente obbligo – in capo allo Stato italiano – di non dare attuazione all'agevolazione, in attesa dell'autorizzazione prevista. L'efficacia della normativa agevolata è pertanto subordinata al nulla osta da parte della Commissione europea, ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato CE.

Il credito d'imposta per le assunzioni

Uno degli interventi di maggior rilievo messi in atto dal legislatore della Finanziaria 2008, è stato quello relativo agli incentivi per favorire l'occupazione. Viene disposta l'attribuzione di **un credito di imposta** ai datori di lavoro che, nel

corso del 2008, procedano ad incrementi del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, **Sardegna**, Abruzzo e Molise. Le risorse messe a disposizione ammontano a **200 milioni di euro** per ciascuno degli anni 2008, 2009 e 2010, a valere sulle risorse del Fondo per le Aree Sottoutilizzate (FAS).

Il credito di imposta di **333,00 euro** per ciascun nuovo lavoratore assunto, da computare per ciascun mese di assunzione, potrà essere attribuito per gli anni 2008, 2009 e 2010. Tale credito è elevabile a **416,00 euro** in caso di assunzione di donne lavoratrici che rientrino nella definizione di lavoratore svantaggiato prevista dai regolamenti comunitari.

La manovra 2008 ha previsto che il calcolo delle unità lavorative che danno diritto al credito d'imposta deve essere effettuato sulla base della differenza tra il numero (rilevato per ciascun mese) dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato e la media dei lavoratori occupati nell'anno 2007 con analogo contratto. Ai fini del calcolo, le assunzioni di dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale dovranno essere computate in misura proporzionale rispetto alle ore prestate che sono previste dal contratto nazionale. È opportuno tuttavia osservare che il legislatore concede il credito di imposta in relazione all'incremento che la forza lavoro registrerà nel 2008, prendendo come riferimento l'anno 2007.

Sempre relativamente al calcolo, l'incremento della base occupazionale dovrà essere computato al netto delle diminuzioni occupazionali che si sono avute in società controllate e collegate ovvero che possono essere comunque riferite allo stesso datore di lavoro.

Il credito d'imposta sarà fruibile anche dai nuovi datori di lavoro che assumono tale qualifica a decorrere dal 1° gennaio 2008, per i quali ogni nuovo assunto costituisce incremento della base occupazionale.

Il credito d'imposta potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione con altri tributi secondo la normativa vigente, in sede di dichiarazione dei redditi. Esso non concorre né alla formazione del reddito d'impresa, né al valore della produzione ai fini del calcolo dell'Irap.

Inoltre, il beneficio non contribuisce alla formazione della misura che dà diritto alla corrispondente deducibilità di interessi passivi o altri componenti negativi di reddito, ai sensi della normativa tributaria vigente ai fini Ires.

In ordine alla decadenza dal beneficio, il credito d'imposta potrà essere revocato:

- *se il numero complessivo di lavoratori dipendenti, compresi quelli con contratto a contenuto formativo, risulti uguale o inferiore alla media annuale degli addetti occupati nell'impresa durante il 2007;*
- *se i nuovi posti di lavoro non siano conservati per un periodo minimo di tre anni, ridotti a due nel caso di imprese medio-piccole;*
- *se, a seguito di violazione della normativa fiscale e contributiva in materia di lavoro dipendente, siano state accertate violazioni non formali e irrogate sanzioni per oltre 5.000,00 euro, ovvero siano state compiute violazioni in materia di salute e sicurezza dei lavoratori connesse al periodo di concessione del credito d'imposta o, infine, siano stati emanati provvedimenti definitivi per condotta antisindacale, ai sensi dello Statuto dei Lavoratori.*

L'efficacia delle disposizioni agevolative esaminate, tuttavia, è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

Le agevolazioni per gli investimenti in ricerca e sviluppo

In materia di incentivi a sostegno degli investimenti in ricerca e sviluppo, l'intervento del legislatore ha riguardato le modifiche ai commi 280-284 della finanziaria 2007, i quali hanno

disposto la concessione di un credito d'imposta per gli investimenti ed i costi sostenuti in tale ambito dalle imprese. Con la Finanziaria 2008, l'art. 1, comma 66, lett. a), il legislatore è intervenuto per disporre l'incremento dal 15 al 40% del bonus fiscale. La successiva lett. b) del predetto comma, invece, ha innalzato, rispetto a quanto previsto dalla Finanziaria 2007, il tetto massimo dei costi su cui applicare il calcolo del credito d'imposta, da un importo di 15 milioni a 50 milioni di euro. La lett. c), infine, ha abrogato il comma 284 della legge 296/06 che subordinava la concessione del credito d'imposta all'autorizzazione della Commissione europea.

Interventi a favore dell'autoimprenditorialità

Il legislatore della Finanziaria 2008, ai commi 188-190 dell'articolo 2, ha autorizzato l'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo di impresa S.p.a. (ex Sviluppo Italia), a rinegoziare i mutui accesi entro il 31 dicembre 2004, in base alle disposizioni contenute nella legislazione in materia di autoimprenditorialità. In pratica, l'agevolazione riguarda la rinegoziazione, ovvero la rideterminazione della durata complessiva del rimborso che, in ogni caso, è fissata entro il limite temporale di 15 anni. Gli interessi del mutuo rinegoziato sono calcolati in base al tasso di riferimento della Commissione europea fissato alla data della rinegoziazione. Eventuali aumenti del costo degli interessi a causa dell'allungamento e della rinegoziazione dei mutui in oggetto sono previsti a carico dei beneficiari della rinegoziazione.

Il sostegno alle imprese che investono in sicurezza

Il legislatore della Finanziaria 2008 (commi 532 e 533 dell'art. 2), ha modificato le modalità di finanziamento previste dall'art. 1, comma 2, lettera p), della Legge 123/2007 per l'attuazione di una parte della delega in materia di salute e sicurezza sul lavoro. L'intervento legislativo, in particolare, ha riguardato le attività dirette alla realizzazione di progetti formativi per la prevenzione aziendale, nonché il finanziamento degli investimenti in materia di salute e sicurezza delle piccole, medie e microimprese. A decorrere dal 1° gennaio 2008, viene ripristinata l'originaria destinazione integrale delle risorse di cui alla citata norma della Manovra 2007, alla riduzione dei premi Inail relativi alla gestione separata artigiano.

Gli interventi a favore dei giovani laureati e nuove imprese innovative del Mezzogiorno

Potranno essere finanziati i seguenti interventi:

- programma nazionale destinato ai giovani laureati residenti nelle regioni del Mezzogiorno, finalizzato a favorirne l'inserimento lavorativo, con priorità ai contratti di lavoro a tempo indeterminato
- agevolazioni alle imprese innovatrici in fase di avvio, mediante riduzione degli oneri sociali per tutti i ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario impiegati a decorrere dal periodo d'imposta dell'anno 2007;
- sviluppo di attività produttive previste da accordi di programma in vigore e interventi finalizzati alla costruzione di centri destinati a Poli di innovazione nelle regioni del Mezzogiorno non ricomprese nell'obiettivo Convergenza;
- proroga per gli anni 2008, 2009 e 2010 della deduzione forfettaria dal reddito d'impresa in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti prevista all'art. 21, c. 1, della legge 448/98;
- sostegno dell'attività di ricerca nel sistema energetico e di riutilizzo di aree industriali, in particolare nel Mezzogiorno.

I crediti d'imposta a favore delle Pmi commerciali

Le piccole e medie imprese commerciali di vendita al dettaglio e all'ingrosso e quelle di somministrazione di alimenti e bevande, che adotteranno misure di prevenzione del rischio di atti illeciti, compresa l'installazione di apparecchi di videosorveglianza, potranno ottenere il credito d'imposta previsto dai commi da 228 a 232 dell'art. 1 della Finanziaria 2008. L'agevolazione viene concessa per il triennio 2008-2010 ed è pari all'80% del costo sostenuto per l'adozione delle suddette misure di prevenzione, con un limite di 3.000 euro per ciascun beneficiario. Il credito d'imposta non è cumulabile con altre agevolazioni e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi. L'aiuto può essere fatto valere in compensazione ai fini fiscali e contributivi e non concorre alla formazione del reddito, né al valore della produzione netta ai fini IRAP, né dà diritto alla deduzione dei componenti negativi di reddito. Il bonus spetta nel limite complessivo di 10 milioni di euro per ciascun anno, secondo l'ordine cronologico di invio delle relative istanze. Si tratta pertanto di un credito d'imposta che non è erogato in forma automatica e che l'impresa non può direttamente utilizzare in sede di dichiarazione. L'agevolazione può essere fruita, inoltre, nei limiti della normativa sugli aiuti di Stato *de minimis*.

Semplificazioni Fiscali

La Finanziaria 2008 ha sancito, a decorrere dal 2009, il passaggio dell'imposta regionale sulle attività produttive a **tributo proprio delle regioni**, che avranno piena autonomia nella disciplina del tributo stesso.

Il calcolo della base imponibile seguirà le stesse regole valide per tutte le regioni, a differenza delle aliquote, detrazioni e deduzioni che resteranno di competenza delle Autonomie Locali.

L'Agenzia delle entrate avrà competenze esclusive sulle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, al fine di assicurare un opportuno contenimento dei costi di tali funzioni.

Dal periodo d'imposta 2008 le novità della Finanziaria riguardano anche gli obblighi dichiarativi e le modalità di presentazione. È infatti prevista la separazione della dichiarazione IRAP dalla dichiarazione del modello Unico relativo all'IRPE, che dovrà essere presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo. Entro marzo 2008 saranno disciplinati, con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, i nuovi termini e le modalità di presentazione della nuova dichiarazione IRAP.

Dal 1° gennaio 2008 l'aliquota IRAP è passata dal 4,25 al 3,9%, ad eccezione del settore agricolo nel quale per il 2008 l'aliquota è del 3,75%, mentre dal 2009 si applicherà il 3,9%. Il calcolo della base imponibile dell'IRAP non è più vincolato a specifiche regole fiscali, ma avviene in base ai valori civilistici, cioè dai dati di bilancio.

In particolare, le nuove modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP, si caratterizzano per i differenti criteri applicabili a seconda della tipologia di contribuente.

Per le **società di capitali** e gli **enti commerciali** la base imponibile IRAP si ottiene dalla differenza tra le macroclassi A e B del conto economico ad eccezione delle voci B9, B10.c, B10.d, B12, B13. I componenti positivi e negativi del valore della produzione saranno accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Tra i componenti negativi sono esclusi dalla deduzione:

- le voci diverse da quelle riportate in B9) per quanto riguarda i costi per il personale;
- i compensi per i collaboratori a progetto, occasionali e degli amministratori;
- la quota interessi dei canoni di leasing;
- le perdite su crediti;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione.

Diventano indeducibili anche l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e le somme corrisposte a terzi soggetti per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti o collaboratori e i rimborsi analitici di spese sostenute da dipendenti e collaboratori per lo svolgimento di mansioni lavorative.

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione, i contributi erogati in base a norma di legge, ad eccezione di quelli correlati a costi indeducibili, così come le plusvalenze e le minusvalenze da cessione di immobili patrimoniali (cioè né strumentali, né immobili merce).

Le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e dell'avviamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

Il calcolo della base imponibile dell'IRAP, per le società di capitali, avviene quindi sulla scorta dei valori civilistici delle poste di bilancio, senza più apportare variazioni di carattere fiscale.

La base imponibile di **società di persone** e **imprese individuali**, è data dalla differenza tra i ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lettere a), b), f) e g), del TUIR cui vanno aggiunte le variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93, e

l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

I componenti negativi indeducibili, sono gli stessi delle società di capitali e enti commerciali, ma tra gli elementi che concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione, non vengono menzionate le plusvalenze e le minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali e immobili merci.

Per le società di persone e imprese individuali non è ancora chiaro se, per effetto dell'abrogazione dell'art. 11-bis del decreto legislativo 446/97, vale il principio in base al quale non si dovrà più tener conto delle variazioni di carattere fiscale. E' comunque consentita l'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo regole stabilite per le società di capitali. Tale scelta è revocabile per tre periodi d'imposta. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio.

Per la determinazione della base imponibile di **banche ed enti e società finanziarie**, si fa riferimento al conto economico redatto in conformità agli schemi risultanti dai provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo 38/2005. La base imponibile scaturisce dalla somma algebrica delle seguenti voci:

- margine di intermediazione ridotto del 50% dei dividendi;
- ammortamenti dei beni materiali e immateriali a uso funzionale per un importo pari al 90%;
- altre spese amministrative per un importo pari al 90%.

Le **imprese di assicurazione**, per il calcolo della base imponibile IRAP, dovranno, invece, fare riferimento agli schemi di bilancio attualmente utilizzati dalle imprese di settore. Di conseguenza la base imponibile è determinata apportando alla somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni e del conto tecnico dei rami vita del conto economico, le seguenti variazioni:

- gli ammortamenti dei beni strumentali, ovunque classificati, e le altre spese di amministrazione sono deducibili nella misura del 90%;
- i dividendi sono assunti nella misura del 50%

La soppressione delle deduzioni extracontabili

La finanziaria 2008 (commi 33, lettera q), 34 e48 dell'art. 1 della legge 244/07) ha previsto la soppressione della disciplina riguardante le deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, comma 4, lett. b) del DPR 917/86 (TUIR) che consentiva di adottare un criterio di ammortamento sotto il profilo fiscale, diverso da quello adottato ai fini civilistici. L'abrogazione delle differenze tra i valori di bilancio civilistico delle società e quelli da utilizzare ai fini fiscali, che avrà effetto a decorrere dal 2008, consente una maggiore trasparenza e semplificazione senza più la necessità di indicare nella dichiarazione dei redditi le variazioni per gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valori.

Tuttavia, per consentire la gestione delle differenze tra i valori civili e fiscali esistenti al 31 dicembre 2007, il quadro EC continuerà ad essere presente nel Modello Unico.

La Finanziaria ha, inoltre, introdotto un criterio alternativo al riassorbimento delle differenze attraverso la corresponsione di un'imposta sostitutiva proporzionale ai valori da riallineare.

L'eliminazione degli ammortamenti anticipati e accelerati

I commi 33 lett. n.), e il comma 34 dell'art. 1 della Finanziaria, sanciscono l'abrogazione del comma 3 dell'art. 102 del TUIR, che consentiva la deduzione sia degli ammortamenti anticipati che di quelli accelerati. E' prevista però un'eccezione per quanto riguarda i beni nuovi acquisiti nell'esercizio ed entrati in funzione per i quali è consentita (solo per il primo periodo di applicazione della norma), la deduzione dell'intera quota di ammortamento in dichiarazione dei redditi anche per la parte non imputata a conto economico.

Le nuove regole per i canoni di leasing

la Finanziaria 2008 ha introdotto nuove regole per la deducibilità dei canoni di leasing per l'acquisizione di beni strumentali, dipendenti dalla durata minima dei contratti.

Per i beni mobili, la durata non può essere inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento risultante dall'applicazione del coefficiente ministeriale, ad eccezione dei veicoli di cui all'art. 164 del TUIR, per i quali la durata minima del contratto è elevata all'intero periodo di ammortamento risultante dall'applicazione del coefficiente ministeriale

Per i beni immobili, se i 2/3 della durata dell'ammortamento è compresa fra gli 11 e i 18 anni, anche la durata del contratto non potrà essere inferiore ai 2/3 di detto periodo. Se i 2/3 del periodo di ammortamento risultano inferiori agli 11 anni o superiori ai 18 anni, la durata del contratto di locazione dovrà essere non inferiore a 11 anni e non inferiore a 18 anni.

Nuova disciplina sulla deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES

L'art. 96, ai commi 1 e 2, disciplina il meccanismo applicativo del nuovo regime di interessi passivi, in base al quale gli interessi passivi e gli oneri assimilati, sono integralmente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. La parte di interessi passivi e di oneri assimilati eccedente gli interessi attivi e i proventi assimilati, è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL). Quest'ultimo è dato dalla differenza tra il valore e i costi della produzione (A-B del prospetto di conto economico di cui all'art. 2425 del Codice Civile), con esclusione degli ammortamenti sulle immobilizzazioni materiali e immateriali e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali.

Gli interessi passivi e gli oneri assimilati che risultano indeducibili nel periodo d'imposta di contabilizzazione, **possono essere riportati in avanti** e dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta solo se l'importo che eccede gli interessi attivi e i proventi assimilati è inferiore al 30% del ROL di competenza.

In altri termini occorre suddividere gli interessi passivi di cui alla voce C. 17 del bilancio in tre componenti:

- la quota riferibile ai interessi attivi che è sempre deducibile;
- la quota riferibile al 30% del risultato operativo lordo, applicata sull'importo al netto degli interessi attivi che è sempre deducibile;
- l'ulteriore eccedenza, deducibile illimitatamente nei periodi di imposta successivi, a condizione che gli interessi passivi e gli oneri assimilati di competenza che eccedono gli interessi attivi siano inferiori al 30% del risultato operativo lordo di competenza.

Da quanto sopra detto, emerge che non esiste un limite di tempo per recuperare l'eccedenza, questo poiché l'obiettivo della norma è di indurre le imprese ad una riduzione dell'indebitamento. Il comma 7 dell'art. 96, precisa che pur in assenza di un limite temporale al riporto della quota di interessi non dedotti, è necessario conservare la stratificazione per anno degli importi.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 96 consente il **riporto in avanti** (a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007) anche dell'**eccedenza del risultato operativo lordo** non sfruttata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, ad incremento del risultato operativo lordo del successivo periodo di imposta.

L'art. 96 comma 6 del TUIR prevede l'applicazione di "**regole prioritarie di indeducibilità assoluta**" per talune fattispecie di interessi. Rientrano tra gli interessi passivi per i quali sono previste le regole prioritarie di indeducibilità:

- gli interessi passivi relativi agli investimenti immobiliari ai sensi dell'art. 90 comma 2 del TUIR (fatti salvi gli interessi di "finanziamento");
- la quota di interessi passivi derivanti da operazioni con società del gruppo non residenti che sono valutati ad un valore superiore al valore normale ex art. 110 comma 7 del TUIR;
- gli interessi passivi che derivano da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea ed aventi regimi fiscali privilegiati ex art. 110 comma 10 del TUIR;
- gli interessi su prestiti obbligazionari eccedenti la misura stabilita ai sensi dell'art. 3 comma 115 della legge 28 dicembre 1995, n. 549;
- gli interessi sui prestiti effettuati dai soci delle società cooperative ai sensi dell'art. 1 comma 465 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Ai sensi dell'art. 96 comma 5 del TUIR, le disposizioni in materia di deducibilità degli interessi passivi, si applicano a tutti i soggetti IRES con l'esclusione :

- delle banche e degli altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, con l'eccezione delle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria;
- delle imprese di assicurazione;
- delle società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi;
- delle società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale dei lavori, ai sensi dell'art. 96 del regolamento di cui al D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554;
- delle società di progetto costituite ai sensi dell'art. 156 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- delle società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge 4 agosto 1990, n. 240;
- delle società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici che costituiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acque, energia, teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

La nuova formulazione del regime di interessi passivi, presenta impatti anche sul **consolidato fiscale nazionale**. Infatti, il nuovo testo dell'art. 96 stabilisce al comma 7 che in caso di partecipazione al consolidato nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatesi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo, se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo di imposta, un ROL capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Si tratta di una regola applicabile anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti.

Tale disposizione consente ad una società, quindi, di dedurre interessi passivi anche quando non presenta un ROL capiente, utilizzando le eventuali eccedenze non integralmente utilizzate dalle altre società facenti parte del gruppo.

Il comma 8 dell'art. 96 del TUIR consente di considerare tra i soggetti partecipanti al consolidato nazionale anche le società estere, rendendo quindi possibile lo sfruttamento anche dell'eventuale ROL capiente maturato dalle partecipate estere.

Le società estere devono rispettare determinati requisiti e condizioni:

- controllo di diritto, quota di partecipazione minima al capitale sociale e all'utile di bilancio (art. 117 comma 1 e art. 120);
- identità dell'esercizio sociale e revisione dei bilanci e delle società interessate (art. 132 comma 2, lettere b) e c).

Nella dichiarazione dei redditi del consolidato devono essere indicati i dati relativi agli interessi passivi e al risultato operativo lordo della società estera.

In conclusione le suddette modifiche in materia di interessi passivi, hanno quindi comportato:

- l'abrogazione del pro-rata patrimoniale di deducibilità degli interessi passivi (art. 97 del TUIR);
- l'abrogazione del regime thin capitalization (art. 98 del TUIR);
- la riformulazione dell'art. 96 del TUIR con l'introduzione di un nuovo criterio di deducibilità degli interessi passivi;
- regole specifiche di deducibilità degli interessi passivi per i contribuenti che hanno aderito al consolidato nazionale.

La finanziaria 2008 ai fini IRES ha, inoltre, introdotto una **riduzione dell'aliquota** d'imposta **dal 33 al 27,5%**.

Cordiali Saluti

Graziella Schintu
Segretario
Api Sarda Oristano