



## Circolare Informativa n. 3/2006

Alle Società Consorziate

Roma, 9 maggio 2006

Rif. 540.21; 525; 770.16; 905; 502.4

Oggetto: Modelli di dichiarazione dei redditi e IRAP "Unico 2006 - SC"

### INDICE

1. Premessa .....	2
2. Plusvalenze esenti derivanti da cessione di partecipazioni.....	2
3. Determinazione del reddito degli immobili non strumentali locati da imprese .....	10
5. Società di comodo: rilevanza degli utili e delle plusvalenze parzialmente imponibili.....	12
6. Rivalutazione dei beni di impresa, delle partecipazioni e delle aree .....	13
7. Eliminazione delle interferenze fiscali pregresse (cd. "disinquinamento") .....	14
8. Irap - Banche e assicurazioni - Neutralità delle rettifiche e delle riprese di valore su crediti verso clientela - Indeducibilità dei cd. "settimi" e "noni " .....	15
9. Credito per imposte estere .....	18
9.1. Società non aderenti al consolidato fiscale.....	18
9.2. Società aderenti al consolidato fiscale.....	24
10. Acconti 2006.....	25

## **1. Premessa**

Com'è noto, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2006 è stato approvato il modello di dichiarazione "*Unico 2006-SC*", con le relative istruzioni, che le società e gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati - vale a dire quelli che producono reddito d'impresa in Italia mediante stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato - devono presentare nell'anno 2006 ai fini delle imposte sui redditi relativamente al periodo di imposta precedente (2005 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare). In pari data è stato approvato anche il modello "*Consolidato nazionale e mondiale 2006*" (CNM), da presentare nell'anno 2006 ai fini della dichiarazione dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti nonché dei soggetti ammessi alla determinazione dell'unica base imponibile di gruppo di imprese non residenti. Entrambi i modelli sono stati pubblicati sul supplemento ordinario n. 68 alla Gazzetta Ufficiale n. 68 del 22 marzo 2006.

Sul supplemento ordinario n. 101 alla Gazzetta Ufficiale n. 96 del 26 aprile 2006 è stato inoltre pubblicato il provvedimento, portante sempre la data del 22 febbraio 2006, con il quale sono stati approvati i modelli di dichiarazione Irap, con le relative istruzioni.

Si è quindi completato il quadro della modulistica necessaria per lo svolgimento degli adempimenti dichiarativi del 2006 delle società di capitali e gli enti equiparati.

Si segnalano di seguito le principali novità e questioni interpretative di interesse per il Gruppo.

## **2. Plusvalenze esenti derivanti da cessione di partecipazioni**

Le istruzioni recepiscono le nuove disposizioni, riguardanti le cessioni di partecipazioni aventi i requisiti per l'esenzione, contenute nel D.L. n. 203/2005 e nella legge di conversione n. 248/2005, oggetto di commento nelle ns. Circolari informative n. 1/2006 e n. 6/2005, cui si rinvia.

Al riguardo, le istruzioni ribadiscono che le modifiche apportate al regime di *participation exemption* hanno determinato la parziale concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione di cui all'art. 87 del DPR n. 917/1986 - TUIR, nonché l'allungamento del periodo minimo di ininterrotto possesso della partecipazione.

Per effetto delle suddette modifiche, le istruzioni precisano che, ai fini della determinazione della quota esente, occorre avere riguardo alla data di realizzo della plusvalenza. Pertanto, la quota esente è pari :

- al 100% per le cessioni effettuate fino al 3 ottobre 2005;
- al 95% (misura originariamente prevista dal D.L. n. 203/2005) per le cessioni effettuate dal 4 ottobre 2005 fino al 2 dicembre 2005;
- al 91% per le cessioni effettuate dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006.

Com'è noto, la quota di esenzione sarà ulteriormente ridotta all'84% per le plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2007, con l'effetto di rendere tali plusvalenze imponibili nella misura del 16%.

Le istruzioni recepiscono, quindi, i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate contenuti nella circolare n. 10/E del 13 marzo 2006, confermando quanto anticipato nella ns. Circolare informativa n. 1/2006.

Il modello di dichiarazione (quadro RF del modello Unico società di capitali) non prevede, tuttavia, un trattamento differenziato in funzione della data di realizzo delle plusvalenze, dovendo essere indicata la variazione in diminuzione pari alla quota della plusvalenza esente sempre nel medesimo rigo RF 49. Pur non avendo effetto sulla compilazione della dichiarazione, è necessario che in caso di realizzo delle partecipazioni in date diverse nel corso del periodo di imposta 2005, sia comunque disponibile un dettaglio delle plusvalenze realizzate entro le suddette date al fine di ricostruire l'importo complessivamente indicato tra le variazioni in diminuzione.

Come accennato, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 203/2005, il regime di (parziale) esenzione è ora condizionato, previo rispetto degli altri requisiti previsti dall'art. 87, comma 1, lett. b), c) e d), del TUIR, alla circostanza che le partecipazioni cedute siano state *"possedute ininterrottamente dal primo giorno del diciottesimo mese precedente a quello di avvenuta cessione"*. Pertanto, per le plusvalenze realizzate nel 2005, occorre distinguere:

- le cessioni di partecipazioni effettuate entro il 3 ottobre 2005, per le quali il periodo minimo di possesso per fruire del regime di esenzione (integrale) decorre dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello di cessione;
- le cessioni di partecipazioni effettuate dal 4 ottobre 2005, per le quali l'*holding period* per fruire del regime di esenzione (parziale) decorre dal primo giorno del diciottesimo mese precedente a quello di cessione.

L'introduzione della parziale imposizione delle plusvalenze su partecipazioni in regime di *pex* interferisce anche sulla disciplina transitoria di cui all'art. 4, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 344/2004. Com'è noto, tale disposizione prevede, che il regime di esenzione di cui all'art. 87 non si applica alle *"plusvalenze su azioni o quote realizzate entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2003 fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte nello stesso periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e nel precedente"*.

In caso di cessione di una partecipazione, successivamente all'introduzione del regime di parziale esenzione (in vigore dal 4 ottobre 2006) ma prima della cessazione del periodo transitorio (31 dicembre 2005 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare), si pone il dubbio se l'eventuale plusvalenza:

- a) debba essere assoggettata prioritariamente al regime di parziale imposizione (nei limiti del 5% ovvero del 9% se il realizzo avviene a decorrere dal 3 dicembre 2005) e successivamente, per l'eventuale residuo,

al recupero delle svalutazioni dedotte nel biennio anteriore all'entrata in vigore della riforma Ires;

- b) oppure, al contrario, sia necessario innanzitutto individuare la parte per la quale il regime di esenzione non è applicato in base alla disciplina transitoria e, successivamente, sulla rimanente parte di plusvalenza assoggettabile la regime di esenzione, applicare la nuova disciplina di detassazione parziale.

Siamo dell'avviso che la soluzione debba essere ricercata nella *ratio* della norma transitoria, la quale non svolge la funzione di tassare *tout court* le plusvalenze esenti, bensì quella di recuperare a tassazione le svalutazioni operate nei due esercizi antecedenti l'entrata in vigore della "riforma Ires", recupero che viene realizzato "disattivando" il regime di esenzione. Infatti, la *ratio* della norma transitoria è quella di non riconoscere ai contribuenti il vantaggio fiscale di una svalutazione operata a ridosso dell'entrata in vigore della riforma Ires, quando era ormai noto il futuro regime di esenzione delle plusvalenze. In tal modo, i contribuenti che hanno effettuato svalutazioni vengono equiparati a quelli che, al contrario, non ne hanno operate.

Su tali premesse riteniamo pertanto che la soluzione di cui alla lett. b) sia quella maggiormente rispondente alla finalità della disposizione transitoria<sup>(1)</sup>. In sostanza, ipotizzando una partecipazione acquisita a 100, svalutata nel biennio anteriore alla riforma Ires per 10 e ceduta il 15 ottobre 2005 a 120, la plusvalenza contabile di 30 sarebbe innanzitutto tassata per 10 a titolo di recupero delle svalutazioni dedotte, mentre la rimanente parte, pari a 20, sarebbe soggetta al nuovo regime di parziale esenzione, concorrendo a formare il reddito per 1 (il 5% di 20). La plusvalenza contabile di 30 sarebbe quindi tassata per un importo complessivo pari a 11<sup>(2)</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. in tal senso Circolare Assonime n. 13 del 21 aprile 2006.

<sup>2</sup> La soluzione sub a) comporterebbe una sovrapposizione della norma transitoria con il regime di parziale imposizione introdotto dal D.L. n. 203/2005, posto che assoggetterebbe innanzitutto all'imposizione parziale ordinaria l'eventuale plusvalenza realizzata e, successivamente, al recupero delle valutazioni dedotte nel biennio anteriore all'entrata in vigore della riforma Ires. Tornando all'esempio proposto, la plusvalenza di 30 sarebbe imponibile per il 5% dell'ammontare (pari a 1,5) e la residua differenza (30 - 1,5 = 28,5)

Tale modalità di calcolo della plusvalenza imponibile risulta confermata dalle istruzioni al modello Unico 2006 SC, le quali, con riferimento alla compilazione del quadro RF "Determinazione del reddito di impresa", rigo RF 49 "Plusvalenze relative a plusvalenze esenti (art. 87)", prevedono che "in caso di applicazione della ... disciplina transitoria ... nel rigo RF 49 va indicata la differenza fra la plusvalenza contabile e la quota imponibile della stessa pari al minor valore tra la svalutazione fiscalmente dedotta e la plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 86, comma 2, del TUIR. Nel caso in cui alla cessione della partecipazione si applichino le disposizioni del D.L. n. 203 del 2005, convertito dalla legge n. 248 del 2005, ai fini della determinazione della quota imponibile si dovrà tener conto anche dell'importo risultante dall'applicazione della percentuale di imponibilità alla differenza tra la plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 86, comma 2, del TUIR e il minor valore tra la svalutazione fiscalmente dedotta e la plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 86, comma 2, del TUIR". In sostanza, anche le istruzioni ribadiscono che occorre in primo luogo sterilizzare la plusvalenza fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte e poi tener conto della quota imponibile sulla eventuale plusvalenza residua.

Oltre che nella citata circolare 10/E, ulteriori chiarimenti in merito al regime di *participation exemption* sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006. In particolare, in tale sede è stato precisato che, nel caso in cui dalla cessione di una partecipazione in possesso dei requisiti per l'esenzione ai sensi dell'art. 87 del TUIR emerga una plusvalenza, la quota imponibile di tale componente di reddito non possa essere rateizzata in quote costanti, ma partecipi alla formazione del reddito dell'esercizio in cui avviene la cessione. Ciò in quanto la norma che prevede la facoltà di rateizzazione delle plusvalenze (l'art. 86, comma 4, del TUIR) esclude i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie di cui al successivo art. 87, e cioè le partecipazioni che fruiscono del regime di *participation exemption*. Coerentemente con quanto chiarito nella citata circolare, le istruzioni al modello di dichiarazione non prevedono la facoltà di rateizzazione della quota

---

sarebbe imponibile fino a concorrenza di 10. In sostanza, la plusvalenza contabile di 30 sarebbe imponibile complessivamente per 11,5. Al contrario, la norma transitoria richiede innanzitutto il recupero a tassazione delle svalutazioni dedotte, recupero che è realizzato "neutralizzando" l'esenzione dell'eventuale fino a concorrenza delle svalutazioni. Appare quindi corretto che il regime di parziale imposizione riguardi solo la differenza della plusvalenza che residua dopo il recupero delle svalutazioni dedotte, pena - altrimenti - la sovrapposizione delle due discipline.

imponibile delle plusvalenze su partecipazioni di cui all'art. 87. Resta invece confermata la facoltà di rateizzazione delle plusvalenze realizzate su partecipazioni diverse da quelle che si qualificano per la parziale (o integrale) esenzione.

La circolare n. 10/E ha inoltre chiarito il trattamento degli oneri accessori<sup>(3)</sup> sostenuti in occasione della cessione delle partecipazioni dotate dei requisiti per la *participation exemption*. Per tali costi, ove non computati nella determinazione della plusvalenza<sup>(4)</sup>, l'Agenzia ha precisato che continua ad applicarsi il regime di indeducibilità previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR<sup>(5)</sup>, di modo che essi dovranno essere ripresi a tassazione nella medesima misura in cui il provento correlato è considerato esente. In sostanza, per effetto delle modifiche introdotte al regime di *participation exemption* dal D.L. n. 203/2005, l'indeducibilità di tali costi da integrale diventa parziale, simmetricamente al trattamento di parziale esenzione della plusvalenza. Ne deriva, pertanto, che nel modello Unico 2006 la variazione in aumento dei costi (non patrimonializzati) relativi alla cessione della partecipazione dotata dei requisiti *per* sarà costituita:

- dal 100% dei costi stessi per le cessioni intervenute fino al 3 ottobre 2005;
- dal 95% per quelle effettuate dal 4 ottobre 2005 al 2 dicembre 2005;
- dal 91% per quelle intervenute dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2005.

Con tale pronuncia dell'Agenzia delle Entrate trova pertanto conferma l'interpretazione anticipata nella ns. Circolare informativa n. 1/2006.

---

<sup>3</sup> Secondo le indicazioni della circolare 36/E del 2004, si tratta delle spese notarili, spese per perizie tecniche ed estimative, provvigioni agli intermediari, nonché altri eventuali oneri che siano specificamente (e non solo indistintamente) collegati alla realizzazione di plusvalenze esenti.

<sup>4</sup> L'art. 86, comma 2, del TUIR prevede, in via generale, che la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato, prevedendo quindi una capitalizzazione degli oneri accessori in linea con i principi contabili.

<sup>5</sup> L'art. 109, comma 5, del TUIR, stabilisce che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

Nel caso in cui gli oneri accessori fossero stati capitalizzati a incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, anziché imputati direttamente a conto economico, l'effetto di parziale deduzione è ottenuto direttamente, in quanto si riduce l'ammontare della plusvalenza imponibile, senza la necessità di dover operare una variazione in aumento che tenga conto della indeducibilità totale o parziale di tali costi accessori.

L'Agenzia non ha invece chiarito il regime delle le spese e degli oneri inerenti la cessione della partecipazione nel caso in cui questa abbia comportato il realizzo di una minusvalenza. Al riguardo, deve ritenersi che il regime sia quello della minusvalenza, e quindi di indeducibilità integrale nel caso si tratti di partecipazioni che fruiscono del regime di *pex*. Tale conclusione risulta, nella generalità dei casi, coerente con il risultato che si otterrebbe nel caso in cui gli oneri accessori fossero imputati ad incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, aumentando l'ammontare della minusvalenza indeducibile. Tuttavia, nei casi in cui, per effetto della non imputabilità del costo accessorio a riduzione del corrispettivo di vendita, la cessione stessa dia luogo ad una plusvalenza, ma il predetto costo sia superiore a detta plusvalenza - di talché l'effetto complessivo dell'operazione sia una perdita -, si determina un risultato fiscale diverso, più vantaggioso per il contribuente, rispetto a quello che si verificherebbe nel caso in cui il costo accessorio andasse a ridurre il corrispettivo di vendita, generando una minusvalenza.

Si pensi al seguente esempio:

a) costo della partecipazione	100
b) corrispettivo di vendita	105
c) costo accessorio	6
d) risultato civilistico (b - a - c)	-1

In caso imputazione del costo accessorio a diretta riduzione del corrispettivo di vendita, il risultato della cessione sarebbe una minusvalenza pari a:

$$[(105 - 6) - 100] = -1.$$

L'indeducibilità della minusvalenza comporterebbe, in sede di dichiarazione, una variazione in aumento di corrispondente ammontare, per cui il risultato fiscale sarebbe pari a  $(-1 + 1) = \text{zero}$ .

Diversamente, nel caso in cui il costo accessorio non fosse imputato a diretta riduzione del corrispettivo, la cessione darebbe luogo, di per se stessa, ad una plusvalenza di  $(105 - 100) = + 5$ . La parziale imponibilità della plusvalenza comporterebbe, in sede di dichiarazione, una variazione in diminuzione di  $(5 * 91\%) = 4,55$ ; d'altro canto, il costo accessorio, per effetto della sua parziale deducibilità, comporterebbe una variazione in aumento di  $(6 * 91\%) = 5,46$ . Complessivamente, il risultato fiscale sarebbe pari  $(-1 + 5,46 - 4,55) = -0,09$ , cioè vi sarebbe un parziale riconoscimento della perdita civilistica.

Si verifica, quindi, una ulteriore anomalia, anch'essa dovuta alla asimmetria di trattamento fiscale tra plusvalenze, parzialmente esenti, e minusvalenze, totalmente indeducibili, dovuta al diverso trattamento contabile degli oneri accessori, il che rafforza l'opinione della opportunità della sua eliminazione.

Sebbene si tratti di questione estranea alle modifiche al regime di *participation exemption* apportate dal D.L. n. 203/2005, si segnala che l'Agenzia delle Entrate (cfr. la citata circolare n. 6/E) ha preso posizione in merito alla applicabilità o meno del regime di esenzione (parziale) nel caso di cessione di azienda comprendente partecipazioni aventi i requisiti di cui all'art. 87 del TUIR. Al riguardo, l'Agenzia ha espresso l'orientamento che il regime di parziale esenzione non possa essere applicato e che, conseguentemente, dalla plusvalenza imponibile derivante dalla cessione di azienda non possa essere enucleata la quota relativa alle partecipazioni in regime di *pex* comprese nel compendio trasferito. Ciò in quanto "il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni da cui origina una plusvalenza che non si può identificare con quella relativa alla cessione delle partecipazioni che ne fanno parte".

### 3. Determinazione del reddito degli immobili non strumentali locati da imprese

Fra le novità riguardanti la disciplina del reddito d'impresa, le istruzioni rammentano quelle previste dall'art. 7 del D.L. n. 203/2005 riguardanti la determinazione del reddito degli immobili locati da imprese (nonché da enti non commerciali), oggetto di commento nelle ns. circolari n. 6/2005 e n. 1/2006. In sostanza, per tali soggetti, la deduzione delle spese di manutenzione ordinaria dal reddito lordo dei fabbricati che non costituiscono beni strumentali o di magazzino dell'impresa (art. 90 del TUIR) non va operata nella misura forfettaria del 15% del canone di locazione, ma per l'importo delle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del possessore fino al limite massimo del 15%<sup>(6)</sup>. Qualora il canone di locazione, ridotto fino ad un massimo del 15% dello stesso per spese documentate di manutenzione ordinaria, risulti superiore alla rendita catastale (rivalutata del 5%), il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione al netto della suddetta riduzione.

Nel rinviare ai commenti effettuati nelle citate ns. circolari, in questa sede si segnala che l'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 10/E, ha chiarito che, sebbene la disposizione faccia generico riferimento agli "immobili locati", essa si applica ai fabbricati costituenti immobili relativi all'impresa (ossia non strumentali e diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa) ubicati nel territorio dello Stato, considerato che ai fabbricati ubicati all'estero non è possibile applicare le tariffe d'estimo. I redditi dei fabbricati situati all'estero restano, pertanto, assunti nell'ammontare determinato a norma dell'art. 70 comma 2, del TUIR<sup>(7)</sup>.

---

<sup>6</sup> Per gli enti non commerciali, il trattamento concerne anche gli immobili che non siano relativi all'attività commerciale eventualmente esercitata.

<sup>7</sup> Ai sensi dell'art. 70, comma 2, del TUIR, "i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi d'imposizione, per il periodo d'imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese".

L'Agenzia dell'Entrate ha ribadito che il limite del 15%, quale tetto massimo di abbattimento del canone di locazione, si applica anche agli immobili relativi all'impresa situati nel comune di Venezia e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, posto che l'art. 90, comma 1, del TUIR - nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 7 del D.L. n. 203/2005 - non prevede alcuna maggiorazione al limite massimo del 15% a beneficio degli immobili situati nei suddetti comuni, come previsto, invece, dall'art. 37, comma 4-bis, ultimo periodo, del TUIR ai fini della determinazione dei redditi fondiari.

Come accennato, la norma richiede che le spese di manutenzione ordinaria siano "effettivamente rimaste a carico" dell'impresa locatrice. Ne deriva, secondo l'Agenzia delle Entrate, che se le parti stabiliscono nel contratto di locazione che le spese di manutenzione ordinaria siano addebitate al conduttore anziché al locatore, quest'ultimo non potrà dedurre le spese, con la conseguenza che il canone rileverà per l'intero ammontare contrattualmente previsto.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre escluso - a ns. avviso non correttamente - la deducibilità, oltre che di altre spese relative agli immobili cui si applica la nuova disciplina, anche degli interessi passivi ad essi relativi, sia di funzionamento che di finanziamento, in quanto la novellata disciplina si inserirebbe nell'art. 90 del TUIR che ha carattere speciale e derogatorio rispetto al principio generale di inerenza dei componenti negativi di reddito<sup>8</sup>. Su tale presupposto, secondo l'Agenzia, ai fini dell'applicazione della disciplina generale di deducibilità degli interessi passivi di cui agli art. 96, 97 e 98 del TUIR, occorre quindi prima depurare gli interessi passivi di quelli relativi ai suddetti immobili "patrimonio" (cfr. Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, par. 7.5).

#### **4. Ammortamento dell'avviamento**

Com'è noto, l'art. 5-bis del D.L. n. 203/2005 ha modificato l'art. 103 del TUIR, portando il periodo minimo di deduzione da 10 a 20 anni. L'art. 1, comma 521, della

---

<sup>8</sup> Si crea così un disallineamento con la rendita catastale, nel cui computo non è compresa - né potrebbe - la quota di interessi passivi per mutui contratti per l'acquisto, la costruzione, ecc. dell'immobile.

L. 23 dicembre 2005, n. 266 ("Finanziaria 2006") ha poi ulteriormente modificato l'art. 103 aumentando la quota di ammortamento da un ventesimo ad un diciottesimo del costo (cfr. ns. Circolare informativa n. 1/2006).

Al riguardo, si era posto il dubbio se il coefficiente di ammortamento del 5,56% risultante dopo la modifica introdotta dalla Finanziaria 2006 fosse operante già dal periodo in corso al 3 dicembre 2005 per le quote residue, come espressamente previsto dal comma 2 del citato art. 5-bis del D.L. 203/2005, ovvero se esso dovesse operare solo a partire dal periodo in corso al 1° gennaio 2006 (data di entrata in vigore della Finanziaria 2006).

Le istruzioni al modello Unico SC, ribadendo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare 6/E (par. 7.1), hanno precisato che il nuovo coefficiente di ammortamento dell'avviamento (un diciottesimo del costo, pari al 5,56%) trova applicazione dal periodo di imposta in corso al 3 dicembre 2005, e quindi, per le società con l'esercizio coincidente con l'anno solare, dal 2005. A sostegno di tale conclusione, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'art. 4 del D.L. n. 203/2005 prevede che *"in anticipazione del disegno di perequazione delle basi imponibili contenuto nella legge finanziaria per l'anno 2006, operano le disposizioni del presente titolo"*. Da tale norma - secondo l'Agenzia - emerge pertanto la volontà legislativa di far operare da subito norme destinate a trovare spazio nella Finanziaria. Pertanto, appare coerente far decorrere la modifica introdotta dalla Finanziaria 2006 dalla stessa data in cui avrebbe operato la disposizione "anticipatrice" della Finanziaria stessa.

Le istruzioni precisano, inoltre, che il coefficiente del 5,56% si applica anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in periodi di imposta precedenti.

#### **5. Società di comodo: rilevanza degli utili e delle plusvalenze parzialmente imponibili**

Sebbene non di specifico interesse per le Società del Gruppo, si segnala che le istruzioni al modello di dichiarazione contengono alcuni chiarimenti in merito alla compilazione del prospetto per la verifica dell'operatività e la determinazione del

reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi (cd. "società di comodo") contenuto nel quadro RS del modello Unico società di capitali. In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto affermato nella citata circolare n. 6/E, le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR debbono essere comprese fra quelle che concorrono alla verifica dell'operatività ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724/94. Tuttavia, tenuto conto che la normativa sulle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati devono procedere al raffronto del reddito imponibile minimo e quello dichiarato aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di tali disposizioni, quali, ad esempio:

- i dividendi che fruiscono dell'esclusione di cui all'art. 89 del TUIR, che devono essere considerati al lordo della quota non imponibile (pari al 95% del loro ammontare);
- le plusvalenze che, ai sensi dell'art. 87 del TUIR, non hanno concorso a formare la base imponibile (nelle diverse percentuali, a seconda del momento del realizzo), che rilevano per il loro intero ammontare.

In sostanza, con tale precisazione viene evitato che le società *holding* di partecipazioni ricadano nella disciplina delle società non operative, per il semplice fatto che conseguono sostanzialmente redditi esclusi o esenti (salvo conseguimento di altri proventi diversi da dividendi e plusvalenze). In tal modo la disciplina delle società non operative è resa maggiormente coerente con il regime di *participation exemption*, che - si ricorda - comunque è un regime ordinario e non una agevolazione.

## **6. Rivalutazione dei beni di impresa, delle partecipazioni e delle aree fabbricabili**

Com'è noto, la L. n. 266/2005 ("Finanziaria 2006") ha previsto (art.1, commi da 469 a 476) la facoltà di rivalutazione dei beni d'impresa, delle partecipazioni e delle aree fabbricabili, nonché la facoltà di affrancamento del relativo saldo attivo di rivalutazione mediante corresponsione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui

redditi e dell'Irap (cfr. ns. circolare informativa n. 8/2005). Tale disciplina trova riflesso nel quadro RY del modello Unico società di capitali.

Le relative istruzioni hanno precisato che i soggetti che hanno proceduto alla rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni e/o al riallineamento dei valori, ai sensi dell'art. 1, comma 469, della L. n. 266/2005, possono procedere all'affrancamento, in tutto o in parte, del relativo saldo di rivalutazione. In sostanza, l'Agenzia delle Entrate, confermando quanto anticipato nella citata circolare n. 6/E (cfr. par. 6.5), ha escluso la possibilità di affrancamento dell'eventuale saldo derivante dalla rivalutazione delle aree fabbricabili prevista dal comma 473, nel presupposto che la possibilità di affrancamento è espressamente prevista dal comma 472 solo per il saldo di rivalutazione risultante dall'applicazione del comma 469 (rivalutazione/riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni di controllo o collegamento costituenti immobilizzazioni finanziarie).

Le istruzioni confermano inoltre che, a differenza della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, quella delle aree fabbricabili ha effetto immediato. In particolare le istruzioni al quadro RV ("riconciliazione dati di bilancio e fiscali"), prevedono l'indicazione nel prospetto di riconciliazione dei soli maggiori valori dei beni assoggettati ad imposta sostitutiva il cui riconoscimento è differito al terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è operata, escludendo le aree fabbricabili per le quali gli effetti fiscali della rivalutazione sono immediati.

Al contrario, le istruzioni non danno risposta alle problematiche relative all'applicazione dei principi contabili internazionali (IAS), sollevate nella ns. Circolare n. 8/2005, per le quali è auspicabile una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

#### **7. Eliminazione delle interferenze fiscali pregresse (cd. "disinquinamento")**

Le istruzioni hanno precisato che l'eliminazione delle interferenze fiscali pregresse (cd. "disinquinamento"), in regime di neutralità, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 344/2003, può essere effettuata anche nei bilanci successivi a quello di

prima applicazione della "riforma Ires" a condizione che le interferenze stesse emergano dalle risultanze della nota integrativa e che l'eliminazione sia stata effettuata con imputazione al conto economico di una corrispondente sopravvenienza attiva. In tal caso, in sede di dichiarazione, oltre ad effettuare una variazione in diminuzione nel quadro RF, la società dovrà evidenziare il disinquinamento nel quadro EC (colonna 1, "eccedenza pregressa"). L'importo del disinquinamento, unitamente alle deduzioni extracontabili eseguite nel 2005 (eccedenza di periodo) concorrerà a formare la complessiva eccedenza che (al netto delle relative imposte differite) dovrà trovare copertura nell'ammontare delle riserve e degli utili portati a nuovo secondo la disciplina di cui all'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR.

Al riguardo, si ricorda che, per effetto dell'art. 6, comma 10, del D.Lgs. n. 247/2005 (cd. "correttivo Ires"), che ha modificato il citato l'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, il presidio patrimoniale a copertura delle deduzioni extracontabili è ora costituito anche dalla riserva legale (cfr. ns. Circolare informativa n. 4/2005).

#### **8. Irap - Banche e assicurazioni - Neutralità delle rettifiche e delle riprese di valore su crediti verso clientela - Indeducibilità dei cd. "settimi" e "noni"**

Com'è noto, per effetto dell'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. n. 168/2004 e successive modifiche e integrazioni, che ha modificato l'art. 6 del D.Lgs. n. 446/97, dal periodo di imposta 2005 non concorrono più alla formazione della base imponibile Irap delle banche e degli enti creditizi e finanziari le riprese di valore e le rettifiche di valore su crediti verso clientela, comprese quelle su crediti impliciti relativi ad operazioni di locazione finanziaria, nonché gli accantonamenti per rischi su crediti (cfr. ns. Circolari n. 6/2004 e n. 9/2004). Per effetto dell'art. 6 del D.L. n. 203/2005, tale disciplina è stata ora estesa anche alle compagnie di assicurazione, prevedendo l'esclusione dal valore della produzione netta imponibile delle rettifiche di valore su crediti nei confronti degli assicurati, unitamente alle relative riprese di valore e agli accantonamenti a fronte del rischio di perdite su crediti della specie (cfr. ns. Circolari n. 6/2005 e n. 1/2006).

In merito ai problemi applicativi di tale esclusione, nella citata ns. Circolare n. 6/2004, avevamo ritenuto che il regime di neutralità dei componenti positivi e negativi afferenti ai crediti, ai fini Irap, non rilevasse con riguardo al recupero delle quote di rettifiche di valore su crediti verso la clientela contabilizzate in esercizi precedenti a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni (i cd. "noni" e "settimi"). Infatti, l'art. 106 (già 71), comma 3, del TUIR pone il limite dello 0,60% (ora 0,40%) del valore di bilancio dei crediti alla deduzione nel periodo di competenza delle svalutazioni, rinviandone la deduzione ai nove (o sette) esercizi successivi, con effetti, quindi, esclusivamente di natura finanziaria. Il trattamento che ne consegue è quello del pieno riconoscimento fiscale della svalutazione del credito (di modo che il valore di bilancio rileva anche ai fini fiscali)<sup>9</sup>, ma della temporanea indeducibilità Irpeg/Ires dell'importo complessivo eccedente, che verrà dedotto in quote costanti nei periodi successivi, prescindendo dalle vicende dei crediti cui le svalutazioni rinviate si riferiscono. Si tratta di un vero e proprio diritto alla deduzione, a fronte del quale sono doverosamente stanziati imposte anticipate a decorrere dall'anno di rinvio.

Coerentemente con tale impostazione, la decorrenza dal 2005 della indeducibilità Irap non dovrebbe riguardare tali poste, di competenza di esercizi anteriori, ma solo le poste di conto economico dell'anno di competenza; una volta rese irrilevanti ai fini Irap le svalutazioni o riprese di valore sui crediti, le norme relative all'Ires non trovano infatti ingresso, posto che esse operano solo in costanza di deducibilità, come norma di secondo livello limitatrice di un diritto o di un onere previsto dalla norma Irap regolatrice.

La deducibilità ai fini Irap della quota delle svalutazioni eccedenti era stata confermata anche dall'ABI (cfr. lettera del 9 agosto 2004), sulla base di quanto precisato dall'On. Giorgetti (presidente della Commissione Bilancio della Camera) in occasione della conversione del D.L. n. 168/2004 (resoconto stenografico della seduta della Camera del 22 luglio 2004), secondo cui *"ovviamente deve assumersi che la*

---

<sup>9</sup> Cfr. Appendice alle istruzioni al mod. Unico 2006 società di capitali, voce "Svalutazioni e perdite su crediti (per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione)".

*neutralità dei componenti positivi e negativi afferenti ai crediti non rileva con riguardo al recupero delle quote di svalutazioni contabilizzate in esercizi precedenti”*<sup>(10)</sup>.

Al contrario, il modello di dichiarazione “Irap 2006” per le società di capitali e le relative istruzioni non contemplano la possibilità di deduzione delle svalutazioni pregresse eccedenti. In particolare, rispetto alle bozze apparse sul sito dell’Agenzia delle Entrate, la versione definitiva del modello non prevede più il rigo “rettifiche di valore su crediti alla clientela” nel quale, secondo la bozza di istruzioni, avrebbero dovuto essere indicate *“le quote, determinate ai sensi dell’art. 106, comma 3, del TUIR delle svalutazioni dei crediti effettuate negli esercizi precedenti, eccedenti il limite dello 0,60% e deducibili nell’esercizio cui si riferisce la presente dichiarazione”* (ovviamente, la bozza del modello prevedeva la possibilità di compilazione di tale rigo solo per le variazioni in aumento, stante l’irrelevanza delle svalutazioni imputate al conto economico dell’esercizio 2005).

A seguito della eliminazione del rigo destinato alle rettifiche di valore sui crediti verso clientela è stata eliminata dalle istruzioni anche la precisazione sulla possibilità di deduzione delle svalutazioni effettuate nei precedenti esercizi eccedenti la quota fiscalmente ammessa ai sensi dell’art. 106, comma 3, del TUIR, dovendosi quindi ritenere - contrariamente a quanto sostenuto dal settore bancario - che l’irrelevanza delle rettifiche di valore debba estendersi anche alle quote delle svalutazioni pregresse (cd. “settimi” e “noni”).

Simmetricamente all’eliminazione del rigo relativo alle rettifiche di valore su crediti verso clientela, il modello non prevede più un rigo destinato all’indicazione delle riprese di valore sui crediti della medesima specie. Dovrebbe pertanto considerarsi superato l’orientamento espresso dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 (par. 12.1) secondo cui le riprese di valore corrispondenti a svalutazioni dedotte ai fini Irap in precedenti esercizi avrebbero dovuto essere comunque tassate in applicazione del principio di correlazione di cui all’art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446/97.

---

<sup>10</sup> Occorre tuttavia considerare che la relazione tecnica al provvedimento del 2004 conteneva ipotesi di gettito basate sulla indeducibilità anche dello stock di “settimi e noni” di competenza dei periodi d’imposta precedenti.

Analoghe modifiche sono state apportate anche alle istruzioni relative alla compagnie assicurative, le quali, con riferimento al rigo "altri oneri tecnici" (colonna 2, variazioni in aumento), non contemplano più le quote delle svalutazioni dei crediti verso gli assicurati effettuate nei precedenti esercizi in eccedenza al limite di cui all'art. 106, comma 3, del TUIR.

In sostanza, l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate alle disposizioni in merito alla irrilevanza delle rettifiche di valore su crediti verso clientela è alquanto restrittiva e non rispondente alla volontà del legislatore, come risulta anche dagli atti parlamentari. Tuttavia, se motivi di gettito sono alla base di tale restrittiva interpretazione, sotto un profilo sistematico l'intento di estendere il nuovo regime delle rettifiche di valore anche ai noni (o settimi), la cui deduzione è stata a suo tempo rinviata per norma di legge, comporta un consolidamento di quella tassazione provvisoria che modifica la competenza fiscale della svalutazione. Tale estensione comporta, quindi, un irrazionale effetto retroattivo (in contrasto con l'art. 3 della L. n. 212/2000), determinando pregiudizievole effetti economici anche in termini di mancato recupero di imposte anticipate, per la parte non compensata dalle minori imposte sulle riprese di valore.

Su tali presupposti, ferma restando l'opportunità di attenersi prudentemente alle istruzioni dettate dall'Agenzia delle Entrate e di monitorare eventuali loro future modifiche, riteniamo che le società colpite da tale restrittivo orientamento possano eventualmente proporre istanza di rimborso della maggiore imposta pagata, il cui esito non potrà che risolversi in via contenziosa.

## **9. Credito per imposte estere**

### *9.1. Società non aderenti al consolidato fiscale*

Com'è noto, l'art. 165, comma 1, del TUIR prevede che *"se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della*

*quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione"* (c.d. limitazione ordinaria). Nel caso di redditi esteri che concorrono parzialmente alla formazione del reddito imponibile, anche l'imposta estera per la quale si intende fruire della detrazione deve essere ridotta in misura corrispondente (cfr. comma 10 dell'art. 165).

La detrazione per le imposte pagate all'estero - da applicare separatamente per ciascuno Stato e periodo di imposta - deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è dichiarato il relativo reddito estero, a condizione che il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere avvenga prima della data di presentazione della dichiarazione<sup>(11)</sup>. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente, la detrazione sarà fatta valere nella dichiarazione dei redditi presentata successivamente al pagamento stesso.

Solo per il reddito di impresa, inoltre, il comma 6 dello stesso articolo 165, consente il riporto in avanti ed indietro, per otto esercizi, dell'imposta estera pagata a titolo definitivo qualora questa ecceda la quota di imposta italiana relativa al "medesimo" reddito estero e quindi non sia recuperabile, in applicazione della limitazione ordinaria, nel periodo di imposta in cui è divenuta definitiva.

Nel modello Unico 2006 - SC, alla determinazione del credito per imposte estere è dedicato il quadro CE, di nuova istituzione, che si presenta notevolmente più articolato rispetto al corrispondente prospetto contenuto nel quadro RS della dichiarazione dello scorso anno (Unico 2005), componendosi di tre sezioni, corrispondenti ad altrettante fasi di determinazione del credito da scomputare in dichiarazione:

---

<sup>11</sup> Fanno eccezione a tale regola i redditi prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o società controllate estere facenti parte del consolidato mondiale, nel qual caso la detrazione a titolo di credito d'imposta può essere calcolata con riferimento all'imposta di competenza, a condizione, tuttavia, che il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello di competenza.

- la I sezione, volta alla determinazione del credito di cui al comma 1 dell'art. 165, pari al minore tra l'importo delle imposte estere rese definitive entro il termine di presentazione della dichiarazione (o che si renderanno tali entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, se afferenti a redditi prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o società controllate estere facenti parte del consolidato mondiale) e l'imposta italiana figurativamente corrispondente ai medesimi redditi;
- la II sezione, relativa alla determinazione delle eccedenze di imposta nazionale ed estera di cui all'art. 165, comma 6, del TUIR;
- la III sezione, con funzioni di "totalizzazione" del credito complessivamente spettante, tenuto conto anche delle eccedenze, scomputabile dall'IRES del periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, ovvero, ricorrendone i presupposti, da indicare nella medesima ai fini della tassazione per trasparenza dei soci o del consolidato fiscale<sup>(12)</sup>.

Chiarimenti in merito alle modalità di compilazione delle diverse sezioni e, più in generale, a quelle applicative delle disposizioni citate sono contenute nelle istruzioni al modello. Meritano menzione in questa sede, in quanto non fornite in precedenti occasioni ovvero relative a fattispecie che, in ragione della relativamente recente entrata in vigore della norma, si verificano per la prima volta con riferimento al periodo di imposta 2005, le seguenti delucidazioni ivi contenute.

#### *a) Sezione I*

La struttura del modello riflette quanto ribadito nelle istruzioni, e cioè che la *"determinazione del credito va effettuata con riferimento al reddito prodotto in ciascuno Stato estero e al singolo periodo di produzione"*.

---

<sup>12</sup> Nel caso di società aderenti alla tassazione di gruppo, si tratta del credito relativo a redditi esteri prodotti in esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo, posto che per i redditi prodotti all'estero durante il periodo di vigenza della tassazione di gruppo, la controllante provvede alla compilazione degli appositi quadri del modello CNM (quadri NR, NE e NC), cfr. successivo par. 9.2.

Tenuto peraltro conto che il credito per imposte estere spetta solo relativamente ad imposte pagate a titolo definitivo prima della presentazione della dichiarazione<sup>(13)</sup>, nel modello potrebbe essere indicato un periodo di imposta di produzione del reddito anteriore rispetto a quello di riferimento della dichiarazione.

Nel caso in cui l'imposta complessivamente pagata in uno Stato estero a fronte di un determinato reddito si sia resa definitiva in diversi periodi di imposta, dovrà essere fornita indicazione in merito ai crediti di imposta già utilizzati in precedenti dichiarazioni, che non potranno essere nuovamente scomputati. Al riguardo le istruzioni precisano che si considerano pagate a titolo definitivo le imposte divenute irripetibili, di modo che non possono essere computate nella determinazione del credito per imposte estere quelle, ad esempio, pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale.

Le istruzioni chiariscono che il reddito prodotto all'estero da utilizzare ai fini della limitazione ordinaria debba essere rideterminato con riferimento alla normativa fiscale italiana e che, qualora da tale rideterminazione scaturisca un reddito inferiore o uguale a zero, pur in presenza di imposte pagate all'estero, non spetti alcun credito d'imposta in Italia (non verificandosi una situazione di doppia imposizione).

Non viene precisato cosa debba intendersi per imposta italiana "lorda" e "netta". La dottrina<sup>(14)</sup> ritiene che esse debbano essere, rispettivamente, quelle indicate ai righi RN8 (imposta corrispondente al reddito imponibile, che tiene conto delle perdite di precedenti periodi di imposta portate in diminuzione) e RN10 (imposta di cui al rigo RN8, al netto delle detrazioni per erogazioni liberali) del modello.

## *b) Sezione II*

Le istruzioni precisano che la determinazione delle eccedenze di cui al comma 6 ("riporto in avanti e indietro"), è possibile soltanto per i redditi di impresa prodotti a partire dal primo periodo di imposta iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2004, vale a dire dal periodo di imposta di entrata in vigore della "riforma Ires". Pertanto, la

---

<sup>13</sup> Salvo quanto espressamente previsto per i redditi prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o società controllate estere aderenti al consolidato mondiale.

<sup>14</sup> Cfr. M. PIAZZA, *Il tax credit passa nel nuovo prospetto CE*, Il Sole 24Ore, 27 marzo 2006.

determinazione delle eccedenze non è riconosciuta in relazione a redditi prodotti in periodi di imposta anteriori, anche se le relative imposte estere sono divenute definitive successivamente.

La determinazione delle eccedenze - possibile per il solo reddito d'impresa - deve essere effettuata dando separata indicazione dei redditi prodotti in Stati e/o periodi di imposta diversi.

Al fine di evitare che le eccedenze calcolate consentano il recupero di imposte italiane non effettivamente pagate, la somma delle eccedenze di imposta italiana - relative a redditi dello stesso periodo di imposta, prodotti in diversi Stati esteri - e del credito spettante ai sensi del comma 1, non potrà eccedere l'imposta netta relativa al periodo di produzione del reddito estero (ovviamente per la quota ad esso riferibile).

Ai fini della determinazione dell'*eccedenza di imposta italiana*, occorre rilevare che:

- l'eccedenza di imposta italiana corrisponde, se il reddito estero è positivo, alla differenza tra l'imposta lorda italiana riferibile a detto reddito (credito di imposta "teorico" ex comma 1) e l'imposta estera pagata a titolo definitivo (o assimilata ai sensi del comma 5), inclusa la parte per cui si è già usufruito di credito d'imposta ex comma 1 in precedenti dichiarazioni (circostanza che si verifica se l'imposta si rende definitiva in diversi periodi di imposta). Essa rappresenta la quota di credito di imposta ex comma 1 di cui non si è potuto fruire per incapienza di imposte estere;
- novità del modello è la introduzione della "eccedenza di imposta nazionale" negativa, che si determina quando il reddito estero rideterminato in base alle norme italiane sia negativo e corrisponde al risparmio di imposta ottenuto per effetto del concorso alla formazione del reddito imponibile della perdita estera (come vedremo, tale eccedenza negativa dovrà essere utilizzata in diminuzione di eventuali eccedenze positive di imposta nazionale);

- nel caso in cui anche il reddito complessivo sia negativo, tale eccedenza va calcolata nella sola ipotesi in cui il reddito complessivo sia, in valore assoluto, inferiore a quello estero, anch'esso assunto in valore assoluto, applicando l'aliquota vigente nel periodo di imposta di produzione del reddito estero alla differenza tra i due (valore assoluto reddito complessivo - valore assoluto reddito estero). L'eccedenza non va, invece, calcolata se il reddito complessivo è negativo e, sia, in valore assoluto, superiore o uguale a quello estero, anch'esso assunto in valore assoluto; in tal caso, infatti, il concorso della perdita estera al reddito complessivo non determinerebbe il pagamento di minori imposte, atteso che le stesse non sarebbero comunque pagate. In sintesi, l'eccedenza nazionale negativa si determina solo se il reddito complessivo diventa negativo per effetto della perdita estera.

Relativamente alla *eccedenza di imposta estera* - che rappresenta la parte di imposta estera eccedente quella italiana riferibile al medesimo reddito - le istruzioni precisano che:

- nel caso di reddito estero positivo, essa corrisponde alla differenza - se positiva - tra l'imposta estera pagata a titolo definitivo (o assimilata *ex* comma 5, ivi compresa la quota di essa per cui si è già usufruito di credito d'imposta *ex* comma 1 in precedenti dichiarazioni) e la quota di imposta lorda italiana riferibile al medesimo reddito estero (che rappresenta il credito "teorico" *ex* comma 1). A tale eccedenza dovrà essere sommata la parte del credito di imposta *ex* comma 1 non fruibile in quanto eccedente l'imposta netta. In sintesi, quindi, l'eccedenza di imposta estera rappresenta in tal caso la differenza tra imposta estera e credito di imposta *ex* comma 1 effettivamente spettante;
- nel caso di reddito estero negativo o pari a zero, l'intera imposta estera costituirà "eccedenza". In tal caso, infatti, per l'imposta pagata all'estero non è maturato alcun credito ai sensi del comma 1.

Alla luce di quanto precisato dalle istruzioni, pertanto, nel caso di reddito estero negativo, potranno determinarsi sia una eccedenza di imposta estera, nel caso in cui comunque sia stata pagata all'estero una imposta, sia una eccedenza di imposta italiana "negativa", quando il reddito complessivo sia positivo o, comunque, inferiore in valore assoluto a quello estero e, quindi, il concorso al reddito complessivo della perdita estera abbia determinato un risparmio fiscale.

Nel caso di reddito estero positivo si avrà o una eccedenza di imposta nazionale o di imposta estera, entrambe positive.

### *c) Sezione III*

Tale sezione è dedicata alla determinazione del credito di imposta da scomputare, operata tenendo conto anche dell'utilizzo di eventuali eccedenze maturate in dichiarazione o nelle precedenti.

#### *9.2. Società aderenti al consolidato fiscale*

Per effetto delle modifiche apportate alla disciplina del credito di imposta dal D.Lgs. n. 247/2005 (cd. "correttivo Ires"), si ricorda, infine, che per le società che hanno esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo (consolidato fiscale nazionale), la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato, secondo un criterio "*per country*" e "*per company*", assumendo pertanto:

- al numeratore del rapporto, il reddito prodotto in ciascuno stato estero da parte di ogni singola società aderente al consolidato;
- al denominatore, il reddito complessivo globale,

e moltiplicando tale rapporto per l'imposta corrispondente al reddito complessivo globale.

La modifica ha avuto l'effetto di commisurare più puntualmente il (limite al) credito per imposte estere alla situazione individuale ed impedire quindi compensazioni tra le posizioni sull'estero delle diverse società aderenti, che comporterebbero un beneficio (o un pregiudizio) rispetto alla determinazione del credito su base individuale. Ad esempio, quando il reddito prodotto in un determinato Paese sia negativo per una società (*i.e.*, quando possieda ivi una stabile organizzazione) e positivo per un'altra (cfr. ns. Circolare n. 4/2005).

Coerentemente con la nuova disciplina, è stato altresì previsto che, in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione, il diritto al riporto in avanti e all'indietro della eccedenza di cui all'art. 165, comma 6, compete ai distinti soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero.

Per i soggetti ammessi alla tassazione di gruppo, il modello di dichiarazione "Consolidato nazionale mondiale CNM 2006" (quadri NR, NE e NC) e le relative istruzioni riflettono quanto sopra illustrato in relazione al quadro CE del modello Unico SC, cui si rinvia. In sostanza, la determinazione del credito per imposte estere spettante a ciascuna società aderente alla tassazione di gruppo è effettuata nella dichiarazione consolidata anziché in quella individuale.

#### 10. Acconti 2006

Le istruzioni al modello Unico 2006 SC ricordano che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, l'acconto dell'Ires è dovuto nella misura del 100%, per effetto dell'art. 1, comma 301, della L. n. 311/2004 ("Finanziaria 2005"). Tale misura vale anche ai fini dell'Irap, posto che il versamento dell'acconto deve essere effettuato secondo le stesse regole vevoli per le imposte sui redditi (cfr. art. 30 del D.Lgs. n. 446/97).

Com'è noto, il versamento è effettuato in due rate (salvo che il versamento da effettuare in occasione della prima rata non superi 103 euro), rispettivamente, il 40%

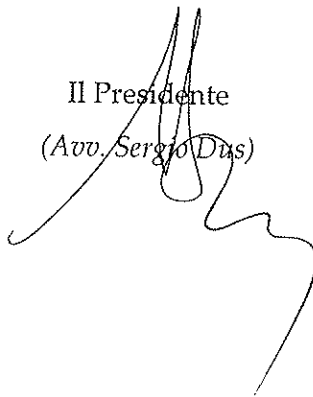
entro il 20 giugno p.v. in occasione del versamento del saldo dovuto per il periodo d'imposta 2005, ed il restante 60% entro il 30 novembre p.v.<sup>(15)</sup>.

Con riferimento alle restrizioni al regime di riconoscimento fiscale delle minusvalenze (e delle differenze negative fra costi e ricavi) derivanti dal realizzo di partecipazioni societarie che non godono dell'esenzione di cui all'art. 87 ed, in particolare, per le minusvalenze realizzate nelle operazioni cd. di *dividend washing*, caratterizzate dall'acquisto di partecipazioni *cum cedola* o "utili compresi", lo stacco della cedola e la successiva cessione delle partecipazioni stesse a prezzi di mercato inferiori a quelli di acquisto, l'Agenzia delle Entrate ricorda inoltre che l'acconto 2006 deve essere calcolato assumendo, come imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata tenendo conto delle suddette disposizioni restrittive contenute nell'art. 5-*quinquies* del D.L. n. 203/2005 (cfr. ns. Circolari n. 6/2005 e n. 1/2006). Al riguardo, l'Agenzia ha precisato che i soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo (cd. "consolidato fiscale"), per i quali trovano applicazione le disposizioni in materia di rideterminazione dell'acconto, devono comunicare alla società o ente consolidante i dati necessari per la corretta determinazione dell'acconto da essa dovuto in tale qualità. In caso di esercizio di opzione per il consolidato, agli obblighi di versamento dell'acconto è infatti tenuta esclusivamente la società (o ente) consolidante.

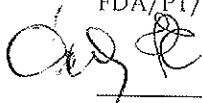
Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Il Presidente  
(Avv. Sergio Dus)



FDA/PT/ap/circolare\_unico\_2006\_2.doc



<sup>15</sup> Le date si riferiscono ai soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare che non abbiano approvato il bilancio oltre quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.