NASCE NÒVA24 REVIEW.

NORME E TRIBUTI

Il Sole 24 ORE

Il nuovo appuntamento con la ricerca e l'innovazione.
In edicola e nelle principali librerie.

DOMANI SUL SOLE-24ORE

Fisco. Auto in cerca di convenienza tra recupero Iva e aggravi Ires e Irap

Obblighi in calendario. Le scadenze della seconda metà di ottobre

Con 6 euro in più. Guida alle novità fiscali

L'Esperto risponde. I prestiti e le trasformazioni societarie

Manovra 2007. Impatto ridotto sugli adempimenti per il 2006 delle novità Ires previste nel decreto legge collegato

L'acconto in bilico sul leasing

Da chiarire le modalità di applicazione delle regole sugli ammortamenti

Luca Gaiani

Il decreto legge 262/06, collegato alla manovra 2007, ha effetti differenziati sugli acconti dei contribuenti Ires. Alcune norme, infatti, modificano le disposizioni della manovra d'estate e sono dunque potenzialmente soggette alla rideterminazione prevista dal decreto legge 223/06. La stretta sulle auto, invece, e quella relativa alle black list per i professionisti non rilevano per il calcolo degli acconti dell'esercizio 2006 e del successivo (si veda l'articolo qui accanto). Vi sono, però, dubbi sulle decorrenze, che derivano da alcuni passaggi della relazione tecnica al decreto. Vediamo, in primo luogo, le misure che interessano i prossimi versamenti.

Leasing immobiliari

L'articolo 3 del Dl 262/06 estende l'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni pertinenziali, introdotta dalla manovra estiva, alla corrispondente quota capitale dei canoni di leasing immobiliari. La novità, essendo introdotta con l'aggiunta di un comma 7-bis all'articolo 36 dell'originario Dl 223/06, ne assume la decorrenza: periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, anche con riferimento ad ammortamenti e canoni di fabbricati realizzati in esercizi precedenti.

La particolare tecnica legislativa comporta dunque che l'indeducibilità parziale dei canoni di leasing immobiliare, come quella degli ammortamenti, influenza il ricalcolo degli acconti 2006 dei soggetti Ires, disciplinato dal comma 34 del medesimo articolo 36. Secondo quest'ultima norma, le società di capitali (ma non le imprese Irpef) calcolano gli acconti Ires e Irap dell'esercizio 2006 partendo dall'imposta "virtuale" del periodo 2005, che si sarebbe generata se le nuove disposizioni fossero già state in vigore.

La norma sui leasing viene inserita nel Dl 223/06 solo dal 3 ottobre 2006 (con l'entrata in vigore del decreto legge 262/06) e quindi dovrà considerarsi soltanto per i versamenti in acconto con scadenza da tale data. La rilevanza di questa disposizione nella rideterminazione dell'acconto, che risulta chiaramente dal dettato normativo, viene messa in dubbio dalla lettura della relazione tecnica al decreto. Nella stima degli effetti sul gettito di "cassa" per il 2006, il documento non prevede infatti alcun importo, nel presupposto, almeno così pare, che i primi introiti arriveranno a giugno 2007. La delicatezza della questione richiede un tempestivo chiarimento delle Entrate.

Trattamento delle perdite

Il decreto legge collegato elimina la retroattività dell'intervento sulle perdite operato dalla manovra estiva. In primo luogo, si prevede che la norma sulle perdite dei primi tre esercizi, il cui riporto illimitato spetta solo in presenza dei requisiti di novità del soggetto e dell'attività, scatta a partire dalle perdite formatesi nell'esercizio 2006, mentre per quelle precedenti, che restano senza limite anche in mancanza dei nuovi requisiti, vale eventualmente la norma antielusiva. Per il divieto di utilizzo delle perdite pregresse dei soci di società trasparenti, a compensazione degli utili delle partecipate, l'entrata in vigore viene ora posticipata ai redditi di queste ultime relativi ad esercizi che iniziano dopo il 4 luglio 2006 (in genere, dal 2007).

La nuova versione delle decorrenze prevista dal decreto legge 262/06 per le norme sopra descritte impedisce che queste stesse disposizioni possano avere impatto nel ricalcolo degli acconti Ires del 2006, sia per chi utilizza il metodo storico, sia per chi invece adotta il metodo previsionale.

Le misure sull'auto

Le disposizioni del Dl 262/06 sulle auto e sulle black list, relativamente ai professionisti, non coinvolgono i versamenti Ires in acconto. La penalizzazione introdotta sui costi delle auto aziendali ha infatti effetto dall'esercizio in corso al 3 ottobre 2006, ma non tocca, come stabilito dal comma 26 dell'articolo 7, l'acconto di tale esercizio. In pratica, le imprese che riducono il versamento rispetto al dato storico, potranno, nel verificare a consuntivo la congruità dello stesso, calcolare l'imposta "teorica" che sarebbe risultata applicando l'articolo 164 Tuir nel testo precedente al decreto legge 262.

Si tratta di una precisazione importante, vista anche l'inefficacia del ravvedimento per i versamenti Irap. L'irrilevanza della stretta sulle auto si estende inoltre all'acconto dell'esercizio successivo, nel senso — almeno così sembra di capire — di consentire il calcolo di un dato storico inferiore a quello effettivo, applicando le deduzioni che spettavano fino al 2005.

Infine, non interessa certamente il ricalcolo degli acconti 2006 la nuova ipotesi di indeducibilità dei costi sostenuti presso professionisti domiciliati nei paradisi fiscali, che non figurava nel Dl 223/06. Anzi, seguendo le indicazioni della relazione tecnica al decreto, questa norma parrebbe avere una decorrenza solo dal 2007, conformemente ai principi dello Statuto del contribuente, solitamente dimenticati dal legislatore. Anche su questo punto servirebbe però un chiarimento.

Le conseguenze

Leasing immobiliari	Nell'acconto dovrebbe essere considerata l'estensione dell'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni di pertinenza
	La misura troverà applicazione solo per i versamenti successivi al 3 ottobre
Trattamento delle perdite	Le novità introdotte dal decreto legge 262/2006 non avranno nessun effetto sul ricalcolo degli acconti Ires 2006
Aggravio sui costi delle auto aziendali	Le novità introdotte dal decreto legge 262/2006 non avranno nessuna conseguenza sull'acconto per l'esercizio 2006
Indeducibilità dei costi sostenuti presso professionisti in paradisi fiscali	Le nuove disposizioni che riguardano i costi sostenuti nei paradisi fiscali per prestazioni professionali avranno decorrenza solo dal 2007

Iva e auto, decide l'aula del Senato

Per rivedere termini e modalità di accesso ai rimborsi Iva sulle auto, la parola passa all'Aula di palazzo Madama. Il testo del decreto legge, scritto in tutta fretta all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia che ha condannato l'Italia sui limiti alla detraibilità dell'Iva sulle auto, resta al momento quello licenziato da Palazzo Chigi il 15 settembre scorso.

La Commissione Finanze del Senato, con un voto di parità (a palazzo Madama equivale a una bocciatura) non ha dunque accolto l'emendamento presentato dal relatore di maggioranza, la senatrice Helga Thaler Ausserhofer (Aut), volto a migliorare e semplificare, almeno in parte, il recupero dell'Iva indebitamente versata.

L'intervento, che riscriveva buona parte del decreto prevedeva, in particolare, il differimento dal 15 dicembre 2006 al 15 aprile 2007 (senza più decadenza) del termine di presentazione delle istanze e l'introduzione di una procedura forfettaria di determinazione dell'Iva detraibile differenziata in relazione ai settori di attività. Al contribuente quest'ultimo — secondo la modifica proposta su cui martedì si confronterà l'Aula del Senato — resta comunque la facoltà di far valere in contraddittorio il maggior diritto alla detraibilità dell'Iva.

M.Mo.

SU INTERNET

.com

SPECIALE ONLINE SULLA FINANZIARIA PER IL 2007

Il sito Internet del Sole-24 Ore segue il cammino della legge Finanziaria 2007 con cronaca, analisi e documenti. Sono disponibili in rete il testo del Dpef, quello del disegno di legge finanziaria e quello del decreto legge 262/06. È così possibile esaminare, in presa diretta, tutte le novità della manovra destinate a incidere sul lavoro di operatori e professionisti

www.ilsole24ore.com

FISCO E COSTITUZIONE

DI **Enrico De Mita**

Per il rimborso spazio in appello

La Corte di cassazione sta sviluppando un'interessante giurisprudenza adeguatrice ai principi costituzionali, in un momento nel quale l'ordinamento tributario sembra registrare un pericoloso scollamento fra legislazione, giurisprudenza e dottrina. Uno dei vizi dell'attuale legislazione fiscale sta nel comprimere regole e principi consolidati nella vita del diritto. Uno dei principi consolidati in decenni era questo: in presenza di una sentenza del giudice favorevole al contribuente l'amministrazione deve procedere al rimborso. Pertanto non può più emanare atti di riscossione. Ma con l'unificazione della disciplina della riscossione provvisoria delle imposte in pendenza del processo, operata con l'articolo 68 del decreto legislativo 546/1992, veniva inopinatamente stabilito che solo il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto deciso dalla commissione provinciale deve essere rimborsato. Alla lettera risultava quindi che se il giudice è la commissione regionale, non c'è diritto al rimborso, e l'amministrazione può procedere nella riscossione. E la stessa Cassazione aveva deciso che il fermo amministrativo (un atto quindi della riscossione) fosse giustificato anche in presenza di una decisione di secondo grado favorevole al contribuente, che disattende la pretesa tributaria (1219/2004).

L'innovazione introdotta dall'articolo 68 era talmente illogica e imprevista che in dottrina si è sostenuto addirittura trattarsi di una distrazione del legislatore. E nella manualistica è rimasto fermo il dovere dell'amministrazione di procedere a rimborso anche in presenza della decisione di secondo grado, trattandosi di un principio generale dell'ordinamento. La Cassazione, nella recente sentenza 20526/2006 (si veda «Il Sole-24 Ore» del 26 settembre), cambiando orientamento, ha ritenuto che la sentenza di secondo grado non può formare oggetto di alcuna forma di riscossione e che il tributo riscosso in eccedenza deve essere rimborsato. Quindi la Cassazione dà un'interpretazione costituzionalmente adeguatrice quando afferma che se l'imposta deve essere rimborsata dopo la decisione di primo grado «sembra logico che a maggior ragione il rimborso sia dovuto ove intervenga una sentenza d'appello».

Se la motivazione si fosse fermata a questo punto, sarebbe stata sufficiente, e forse più persuasiva. Invece viene ampliata con queste affermazioni: «nella fase dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari la legge riconosce all'amministrazione pubblica poteri straordinari rispetto alle controparti, ed in questo quadro si collocano i vari istituti che consentono all'amministrazione di tutelare i propri crediti adottando direttamente misure cautelari che invece i privati devono chiedere al giudice». «Quando invece si entra nell'ambito del processo, le parti devono essere collocate in condizione di parità, davanti al giudice terzo e imparziale. E questa parità sarebbe lesa ove l'amministrazione potesse continuare a godere di una garanzia che, lungi dall'essere avallata dal giudice, sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima». Questa conclusione trova rispondenza nel principio della parità delle parti, sancito dall'articolo 111 della Costituzione.

IL NUOVO INDIRIZZO

La Cassazione ha ammesso che anche la sentenza di secondo grado non può formare oggetto di riscossione

Ma non mi sembra che si versi nel campo dell'attività delle parti nel processo. Il rimborso rientra nell'attività di riscossione, come tutte le attività dell'amministrazione dirette all'esecuzione, sicché la sentenza del giudice, di qualunque grado sia, è solo titolo per l'iscrizione a ruolo o per il rimborso. In sostanza, la Corte, interpretando correttamente la norma come principio applicabile a tutte le decisioni, ha eliminato la disparità che trattava in modo diverso gli effetti della decisione del giudice come titolo per la riscossione. Sicché può parlarsi di attività giurisdizionale solo in senso lato. E l'argomentazione della Corte, non priva di pregio, serve solo a rafforzare il punto fondamentale della sentenza: se la riscossione provvisoria si fonda sulla probabilità che il riscosso corrisponda al dovuto, tale probabilità è più forte nella sentenza di secondo grado.

Tutta la tradizione legislativa precedente l'articolo 68 era nel senso che si procedesse a rimborso in presenza della decisione del giudice, senza distinzione di grado. E tali norme non regolavano nessuna attività del processo, ma un'attività eminentemente amministrativa. Semmai, costituzionalmente la parità delle parti sancita dall'articolo 111 pone un tema nuovo alla Consulta che spesso ha legittimato la disparità di trattamento delle parti in nome di un'asserita "peculiarità" del processo tributario. In questo senso la motivazione della Cassazione conserva tutta la sua validità nel riferimento all'articolo 111.

Versamenti telematici al via dal 1° gennaio per la maggior parte dei titolari di partita Iva

F24, la proroga pubblicata in «Gazzetta»

Luca De Stefani

L'obbligo di pagare i modelli F24 solamente in via telematica scatterà dal 1° gennaio 2007, per tutti i soggetti titolari di partita Iva diversi dalle società di capitali e dagli enti commerciali. Dopo le anticipazioni dei giorni scorsi (si veda «Il Sole-24 Ore» del 27 settembre 2006), ora la proroga è ufficiale. Nella «Gazzetta Ufficiale» n. 233 del 6 ottobre 2006, infatti, è stato pubblicato il decreto del presidente del Consiglio dei ministri del 4 ottobre 2006, che concede ad alcuni soggetti ancora tre mesi di tempo l'adeguamento alle nuove modalità di pagamento online.

L'F24 telematico, invece, è obbligatorio dal 1° ottobre 2006 per i soggetti definiti dal Tuir, all'articolo 73, comma 1, lettera a) «le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato» e lettera b) «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali». Questi soggetti, infatti, dovrebbero essere dotati «di idonee capacità tecniche» e «di strutture informatiche immediatamente adeguabili alle nuove procedure» (comunicato stampa delle Entrate del 6 ottobre 2006). Per questi motivi, quindi, sono obbligati dal 1° ottobre 2006 ad effettuare i pagamenti delle imposte e dei contributi solo in via telematica.

GLI ESCLUSI

L'obbligo resta fermo al 1° ottobre per società ed enti pubblici
Solo in casi residui ammesso l'adempimento su «carta»

Nella lettera b) dell'articolo 73, comma 1, vanno anche compresi i seguenti soggetti:

- i consorzi obbligatori per la manutenzione straordinaria delle strade (risoluzione ministeriale 307/E/02);
- le aziende municipalizzate o speciali costituite dagli enti locali a seguito della Legge 142/1990 che sono soggette all'Ires a partire dal quarto esercizio successivo la loro costituzione.

Nell'eventualità di altre proroghe, si ricorda che tra i soggetti indicati alla lettera b) rientreranno anche i cosiddetti distretti produttivi, introdotti dall'articolo 1, commi 366-372, legge 266/05.

Se in base alla norma un soggetto è obbligato al pagamento on line, potrà ancora pagare con il modello cartaceo, in alcuni casi particolari, tra cui:

a) F24 predeterminati inviati al contribuente dall'amministrazione pubblica, nel caso in cui si intenda effettuare il versamento senza ulteriori integrazioni o compensazioni;

b) versamenti di tributi e di contributi previdenziali di cui si è iniziata la rateizzazione prima del passaggio obbligatorio al telematico (1° ottobre 2006 o 1° gennaio 2007);

c) contribuenti beneficiari di crediti agevolati fruibili esclusivamente presso i concessionari della riscossione;

d) contribuenti impossibilitati a utilizzare conti correnti bancari o postali per cause oggettive (per esempio protestati e curatori fallimentari).

www.ilsole24ore.com/norme
Uno speciale sul modello F24

Il rinvio è ufficiale

Il Dpcm 4 ottobre 2006

ARTICOLO 1

1. Il termine iniziale fissato al 1° ottobre 2006 dall'articolo 37, comma 49, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per l'utilizzo di modalità di pagamento esclusivamente in via telematica, è differito al 1° gennaio 2007 per i soggetti titolari di partita Iva diversi da quelli di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Testo unico delle imposte dirette, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Cambio della guardia al vertice delle Camere penali: oggi eletto Oreste Dominioni

Penalisti sempre in trincea sulle riforme

Giovanni Negri
ANCONA

Cambio della guardia al vertice delle Camere penali. Oggi Oreste Dominioni, professionista milanese e docente all'università Statale, verrà alla presidenza dal congresso dell'Unione dei penalisti, in corso ad Ancona. Una candidatura unica nel segno della continuità con il presidente uscente Ettore Randazzo. Un passaggio di consegne che cade in un momento delicato, alla vigilia di tre giorni (da domani a mercoledì) di astensione dalle udienze. Una decisione presa per contestare la sospensione della riforma dell'ordinamento giudiziario (peraltro considerata troppo timida e insoddisfacente sul versante cruciale, per i penalisti, della separazione delle carriere tra giudici e Pm) appena votata dal Senato. Ma alle Camere penali non piace neppure una politica della giustizia succube della magistratura e un Guardasigilli ostaggio dei giudici. Non è diplomatico Dominioni: «Si tratta di un fenomeno che riguarda tutta la politica, ma che è più evidente per il ministro in considerazione del suo ruolo. C'è una questione magistratura, rappresentata dalla presa di possesso dell'Anm del sistema giustizia». «Non è possibile che un ministro della Giustizia non può essere tale se non riceve il placet dell'Anm» sottolinea, spiegando di riferirsi al caso di Giuliano Pisapia, la cui candidatura a Guardasigilli — secondo i penalisti — fu bruciata per l'opposizione dell'Anm.

LE POLEMICHE

Accuse al Governo, «succube della magistratura»
Cautela sulle ipotesi di riforma del Codice di procedura

Conciliante, ma fermo, l'intervento del Procuratore antimafia Piero Grasso. Per Grasso «l'esperienza internazionale ci porta a dire che il nostro modello di pubblico ministero è imitato da altri Paesi». Grasso non si è nascosto che il dibattito resta difficile, ma proprio il ministero della Giustizia può essere un luogo di confronto tra avvocati e magistrati. E, a titolo di esempio, Grasso ha ricordato l'istituzione delle commissioni per la riforma del Codice penale e di quello di procedura, nelle quali entrambi gli operatori della giustizia sono rappresentati.

Ma il programma di Dominioni non è circoscritto ai punti irrinunciabili di riforma dell'ordinamento. Nelle sue linee guida per la presidenza, rilanciate ieri pomeriggio dalla tribuna del congresso, c'è spazio per la durata del processo penale, male di vecchia data del nostro sistema giudiziario. E se sicuramente in tema di notifiche e nullità le procedure possono essere snellite, i veri miglioramenti potranno arrivare solo con la predisposizione di mezzi adeguati all'emergenza. Ma di tutto c'è bisogno, avverte Dominioni, tranne che di un nuovo Codice di procedura. Per tre ragioni: una politica, per cui vanno ribadite e valorizzate le scelte del 1988 contro recuperi para-inquisitori; la seconda è tecnica, visto che anche le più penetranti innovazioni possono senz'altro innestarsi sull'impianto processuale originario; la terza è d'opportunità, perché, considerata la complessità di un nuovo Codice, va meditato con attenzione l'azzeramento di un'esperienza ancora in atto. E, come direttive generali, vanno riaffermati il dibattimento come luogo di formazione della prova e la razionalizzazione dei riti alternativi.

Oreste Dominioni

Quanto al sovraffollamento delle carceri, appena attenuato da un indulto che per Dominioni è stato «necessario ma insufficiente», un salto di qualità sarà possibile solo con modifiche radicali alla «Bossi-Fini» e con incentivi alla misure alternative alla detenzione. Senza parlare, poi, dell'irragionevole penalizzazione introdotta dalla legge «ex Cirielli» per i recidivi «per lo più autori di piccoli reati, considerati (contro il dettato della Costituzione) soggetti ormai irrecuperabili». E anche per garantire una verifica su forme di detenzione sottratte a un efficace controllo giurisdizionale arriva la proposta di dotare le Camere penali di un «Osservatorio carcere».