

ACE

AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

di Lelio Cacciapaglia



INCENTIVI ALLA CAPITALIZZAZIONE

....IL RITORNO

DIT – DUAL INCOME TAX



Agevola(va) il rendimento
nozionale
dell'incremento di
capitale assoggettandolo
ad aliquota agevolata
19%



BONUS CAPITALIZZAZIONE



Detassa l'aumento di
capitale con riduzione
della base imponibile, ma
con importo massimo (€
500.000) , limitato nel
tempo (cinque anni) ed
escludendo la
destinazione dell'utile a
riserva

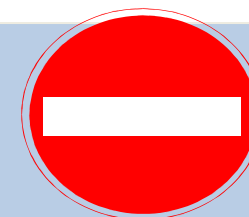
ACE – chi può fruire dell'agevolazione

- Società di capitali (73, lett. a) Tuir)
- Enti commerciali (73 lett. b) Tuir)
- Società ed enti esteri che abbiano in Italia Stabile organizzazione (73 lett. d) Tuir)



NO

Enti non commerciali
Ancorchè svolgano attività commerciale



ACE – chi può fruire dell'agevolazione

imprese individuali e società di persone
sono incluse nel beneficio

**Semprechè in
contabilità ordinaria**

**PN contabile x 3%
=
detassazione**



**Detassazione
non conta
ai fini:**

**Degli scaglioni reddito
Delle deduzioni/detrazioni
(gestione nel quadro N)**

Società di capitali - Come si calcola l'ACE



- INCREMENTO P.N. contabile
- Rendimento nozionale (3%)
- Variazione in diminuzione del reddito (già netto delle perdite scomputate – Quadro RN)

ESEMPIO:
Incremento PN: $100.000 \times 3\%$
3.000 € DETASSAZIONE



$3.000 \times 27,5 = 825$ RISPARMIO Ires
0,825% DELL'INCREMENTO

SI IRES – NO IRAP



Il cumulo dell'agevolazione negli anni



PN al 31/12/2010 : data di riferimento iniziale

PN al 31/12/2011 : data di riferimento x incrementi

Incremento x 3% = quota reddito detassata

PN 2012 : (incremento 2011 + incremento 2012) x 3% =

PN 2013 : (incr. 2011+2012+2013) x 3% =

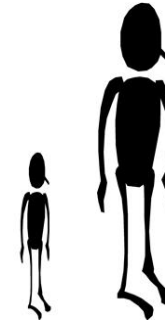
dal 2014 : nuovo tasso di rendimento (da fissarsi)



**Tasso da stabilirsi (Post 2013):
Rendimento medio titoli di stato + 3%**

La quota detassata superiore al reddito dichiarato

Il riporto



Reddito 2011: 20.000
Incremento PN: $1.000.000 \times 3\% = 30.000$
Reddito = zero
Riporto = 10.000

Imposte anticipate
 $10.000 \times 27,5\% = € 2.750$

INCREMENTO DEL PN



- Conferimento in denaro
- Accantonamento utile a riserva

PN al 31.12.2010
(senza utile 2010)

PN al 31.12.2011
(senza utile 2011)

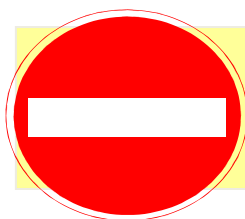
Manon è una mera differenza!!

Gli incrementi : CONFERIMENTO IN DENARO

Versamento soci a
fondo
perduto, eseguito
da socio **non**
necessariamente
persona fisica

Rinuncia ai
finanziamenti da parte
dei soci

**(solo derivanti da
finanziamento!)**



NO conferimento in natura
No conferimento azienda

Accantonamento UTILE A RISERVA



NO UTILE DESTINATO A RISERVE NON DISPONIBILI

DIT: escluso riserve ex articolo 2426 punto 4
(Valutazione partecipazione equity method)



Riserve da acquisto di azioni proprie

Riserva da rivalutazione volontaria

Riserva da utili su cambi, 2426, 8 bis C.C.

Riserva IAS (art. 6, DL n. 38/2005)

...tutte quelle riserve che derivano da mere valutazioni ...



Accantonamento utile a riserva – Si ACE

Tutte quelle riserve che
sono disponibili

o

**per la distribuzione ai
soci**

O

**per la copertura delle
perdite**

- **Si riserva Legale**
- **Si riserva indivisibile
Cooperative e loro
Consorzi**



LE RIDUZIONI DEL PN

**RIDUZIONI
EFFETTIVE**

Norma

Attribuzione ai soci di
RISERVE di patrimonio

**RIDUZIONI
FIGURATIVE**

Norma

1. Acquisto partecipazioni in società controllate
2. Acquisto di azienda



RIDUZIONI EFFETTIVE di PN - ELENCO

Attribuzione ai soci di quote di patrimonio netto, anche in natura.

- 1) Distribuzione dividendi
- 2) Riduzione capitale sociale
- 3) Attribuzione riserve di capitale
- 4) Assegnazione di beni ai soci con riduzione del P. netto



**La riduzione del PN per perdite non rileva
....ma c'è il limite non superabile del PN!!!!**

RIDUZIONI FIGURATIVE

Previsioni normative



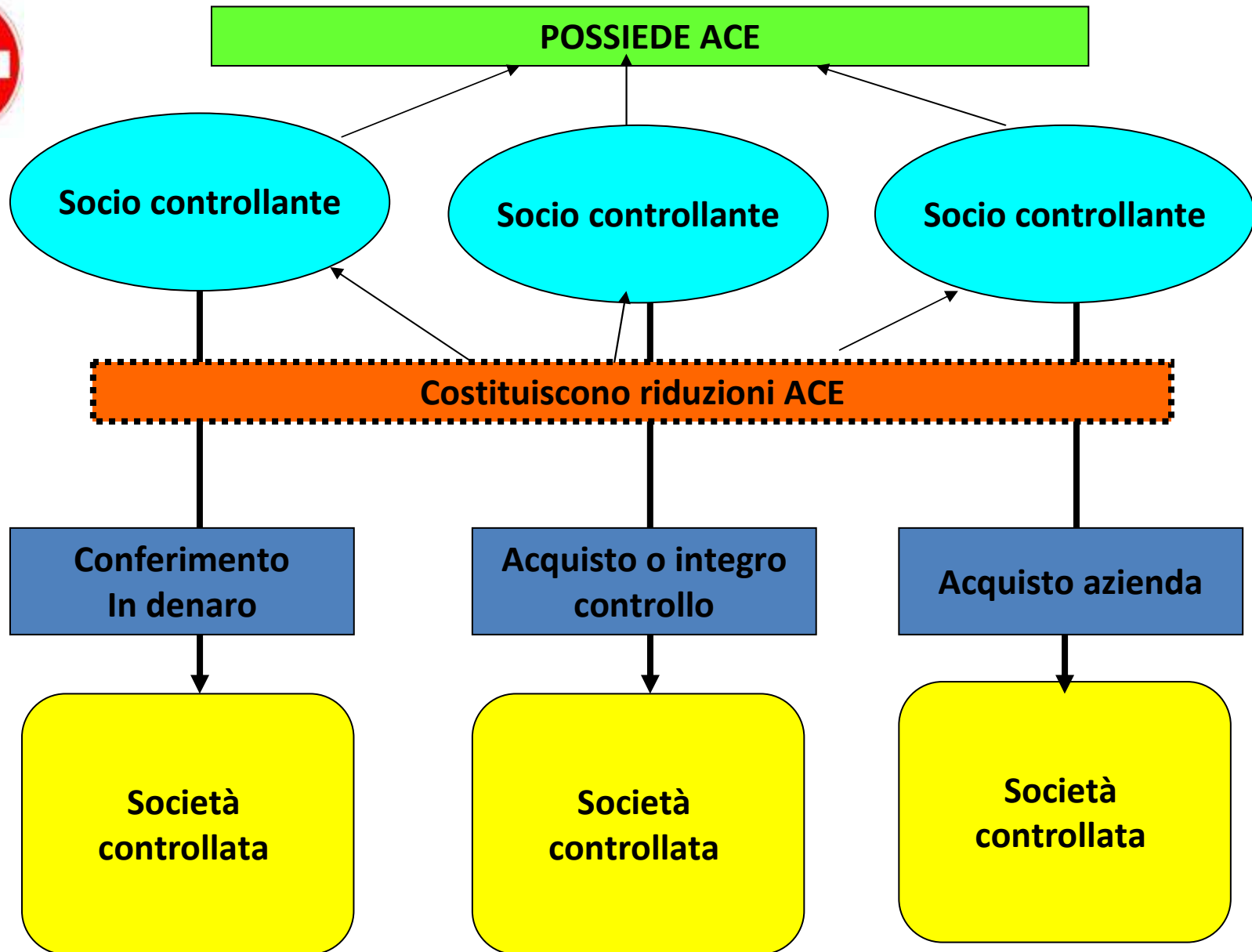
- **Acquisto di partecipazioni in società controllate** (la variazione diminutiva scatta quando l'acquisto avviene in società già controllata, o anche se il controllo avviene tramite l'acquisto!)
- **Acquisto di azienda:** limitatamente alle aziende detenute da società appartenenti allo stesso gruppo (provvedimento attuativo)

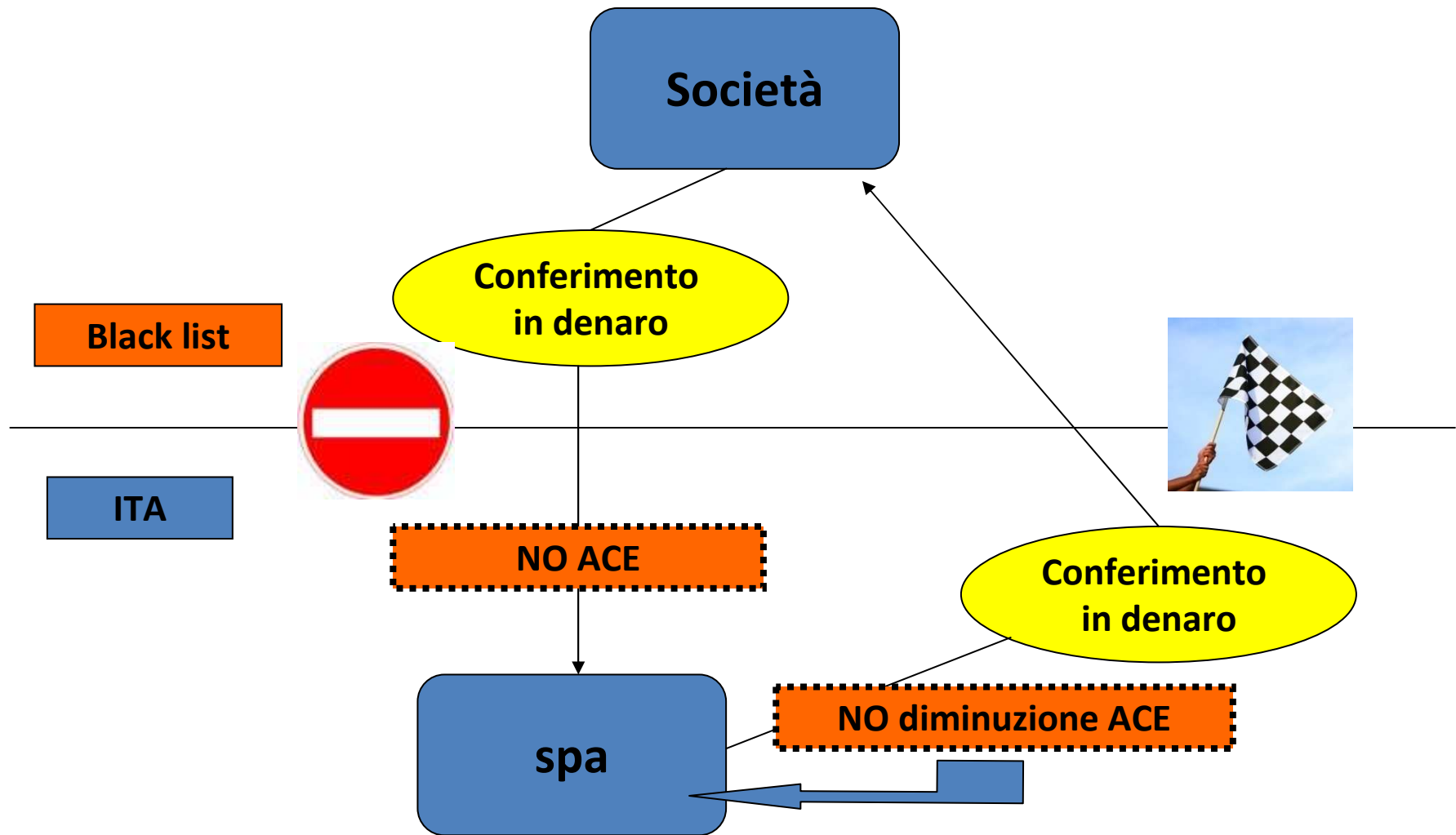
NORME ANTI ABUSO - decreto



**Art. 10
DM
17/3/12**

- Riduzione per conferimenti eseguiti a controllate (effetto moltiplicatore dei conferimenti)
- Riduzione per conferimenti eseguiti da soggetti black list
- Riduzione per incremento crediti da finanziamento verso società controllate o controllanti





Il ragguaglio – quando SI e quando NO

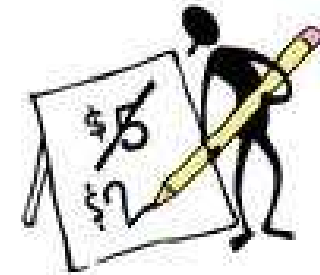
- **Conferimenti in denaro:** SI , a giorni
- **Incrementi per conversione prestiti obbligazionari:** data di effetto della conversione
- **Incrementi per rinuncia ai finanziamenti:** dal atto di rinuncia (circ. 53/09, par. 2.2.): data certa (raccomandata, PEC, etc.)
- **Destinazione dell'utile a riserva:** dall'inizio dell'esercizio in cui avviene la delibera
- **Decremento per attribuzione di parti del PN:** **dall'inizio dell'esercizio**

**Società
neocostituite:**

**Vale l'intero importo del capitale
sociale**

**Ma ovviamente
ragguagliato a
giorni**

Ragguaglio SI/NO



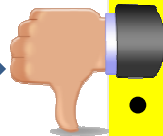
**Si ragguaglio
(Neutrale)**



Versamento in denaro

- € 100.000 il 1.12.2011
- $100.000 : 365 \times 31 = 8.493$

**NO ragguaglio
(Sfavorevole)**



Distribuzione dividendi

- € 100.000 il 1.12.2011 = -100.000

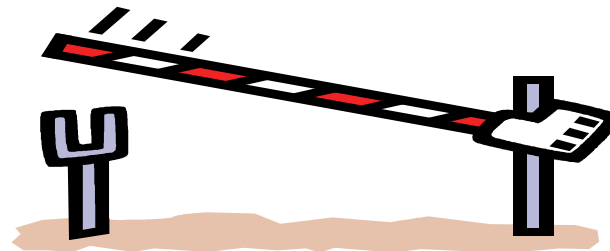
**No ragguaglio
(Favorevole)**



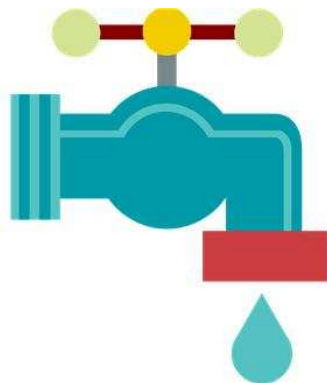
Accantonamento utili a riserva

- € 100.000 il 30.04.2011 = +100.000

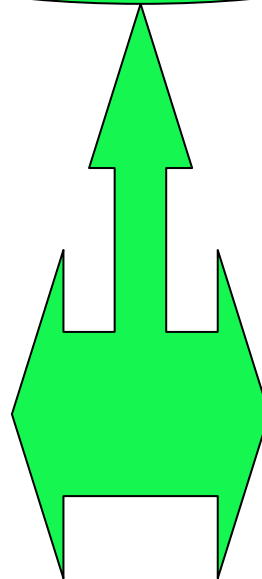
**Limite del
patrimonio netto contabile
(incluso utile)
Ridurlo della
riserva azioni proprie**



Saldo se positivo



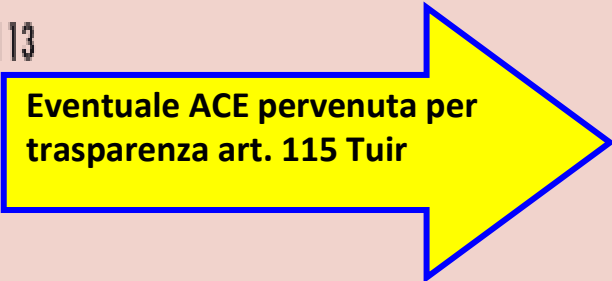
Riduzioni ACE



Incrementi ACE

ACE - MODELLO UNICO SC 2012

La determinazione del beneficio spettante viene eseguita nel quadro RS

| | | | | |
|---|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|-----------------|
| Deduzione per capitale investito proprio (ACE) RS113  | Incrementi del capitale proprio | Decrementi del capitale proprio | Riduzioni | Differenza |
| | 1 100.000 ,00 | 2 20.000 ,00 | 3 5.000 ,00 | 4 75.000 ,00 |
| | Patrimonio netto | Minor importo col. 4/col. 5 | Rendimento | |
| | 5 50.000 ,00 | 6 50.000 ,00 | 7 1.500 ,00 | |
| | Codice fiscale | Rendimento attribuito | | |
| | 8 | 9 | | |
| | Rendimenti totali | Eccedenza riportabile | Eccedenza riportabile quadro RQ | |
| | 10 1.500 ,00 | 11 | 12 | |
| | | | | |
| | | | | |

ACE e riporto a nuovo

| | | Reddito minimo | Reddito | ACE | |
|-----|--------------------|---------------------------------|--|--|---|
| RN6 | Reddito imponibile | 1 <input type="text" value=""/> | 2 1.000 <input type="text" value=""/> | 3 1.000 <input type="text" value=""/> | 4 zero <input type="text" value=""/> |
| RN7 | a) di cui | 1 <input type="text" value=""/> | soggetto ad aliquota del | 2 <input type="text" value=""/> % | 3 <input type="text" value=""/> |
| RN8 | b) di cui | 1 <input type="text" value=""/> | | 27,5% | 2 <input type="text" value=""/> |

**Deduzione
per capitale
investito proprio
(ACE)**

RS113

Incrementi del capitale proprio

1 **100.000**

Decrementi del capitale proprio

2 **20.000**

Riduzioni

3 **5.000**

Differenza

4 **75.000**

Patrimonio netto

5 **50.000**

Minor importo col. 4/col. 5

6 **50.000**

Rendimento

3% 7 **1.500**

Codice fiscale

8

Rendimento attribuito

9

Rendimenti totali

10 **1.500**

Eccedenza riportabile

11 **500**

Eccedenza riportabile quadro RQ

12

Colonna 12

- In **colonna 12**, l'importo del rendimento nozionale di cui a **colonna 10** che non è stato possibile utilizzare in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato:
- assoggettato all'addizionale di cui all'articolo 81 del D.L. n. 112 del 2008 (rigo RQ43); **settore petrolifero ed energia elettrica**
- ovvero assoggettato alla maggiorazione di cui all'articolo 2, comma 36-quinquies, del D.L. n. 138 del 2011 (rigo RQ64); **maggiorazione IRES (+10,5%) società non operative**

Tale importo è computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

ACE e società non operative

Il rendimento attribuito viene utilizzato come deduzione dal reddito da assoggettare alla maggiorazione Ires prevista per i soggetti non operativi, per cui:

| SEZIONE XX Maggiorazione IRES per i soggetti c.d. "non operativi" (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modifica- zioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148) | | Perdite pregresse | | ACE | Imponibile | | | | |
|--|-----|-------------------|--------------------|------------------------------|---|------------------------------------|-----|----|-----|
| | | Reddito | In misura limitata | | | In misura piena | | | |
| 1 | ,00 | 2 | ,00 | 3 | ,00 | 4 | ,00 | 5 | ,00 |
| RQ64 | | Imposta | Detrazioni | Crediti d'imposta e ritenute | Crediti d'imposta concessi alle imprese | Eccedenza precedente dichiarazione | | | |
| 6 | ,00 | 7 | ,00 | 8 | ,00 | 9 | ,00 | 10 | ,00 |
| Eccedenza compensata nel mod. F24 | | Acconti | | Imposta a debito | Imposta a credito | | | | |
| 11 | ,00 | 12 | ,00 | 13 | ,00 | 14 | ,00 | | |

**Prospetto da utilizzare solo per i soggetti con
Periodo d'imposta a cavallo del 31/12/2011**

ACE - MODELLO UNICO SC 2012

L'importanza della compilazione anche se l'ACE non la si ottiene



| Deduzione per capitale investito proprio (ACE) | | Incrementi del capitale proprio | Decrementi del capitale proprio | Riduzioni | Differenza |
|--|--|---------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| | | 1 100.000,00 | 2 120.000,00 | 3 5.000,00 | 4 -25.000,00 |
| | | | Patrimonio netto | Minor importo col. 4/col. 5 | Rendimento |
| | | | 5 ,00 | 6 ,00 | 7 3% ,00 |
| | | | Codice fiscale | | Rendimento attribuito |
| | | | 8 | | 9 ,00 |
| | | | Rendimenti totali | Eccedenza riportabile | Eccedenza riportabile quadro RQ |
| | | | 10 ,00 | 11 ,00 | 12 ,00 |

RS113

ACE nell'UNICO SC

L'agevolazione viene utilizzata come deduzione dal reddito complessivo netto, per cui:



| | | Reddito minimo | Reddito | ACE | |
|-----|--------------------|----------------|---------|-----|-----|
| RN6 | Reddito imponibile | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |



TRUST

| | | ACE | | |
|-----|---------------------|-----|---|-----|
| PN4 | Reddito da imputare | 1 | 2 | 3 |
| | | ,00 | (o Perdita al netto di ,00 per proventi esenti) | ,00 |



Trasparenza

| | | Reddito minimo | Reddito | ACE | |
|-----|--------------------|----------------|---------|-----|-----|
| TN4 | Reddito imponibile | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |



Consolidato

| | | Reddito minimo | Reddito | ACE | |
|-----|---------------------------|----------------|---------|-----|-----|
| GN6 | Reddito complessivo netto | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |

SOCIETA' DI CAPITALI TRASPARENTE (ART. 115-116 TUIR)

| Deduzione per capitale investito proprio (ACE) | | Incrementi del capitale proprio | Decrementi del capitale proprio | Riduzioni | Differenza |
|--|--|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|-----------------------|
| RS113 | | 1 ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 |
| | | | Patrimonio netto | Minor importo col. 4/col. 5 | Rendimento |
| | | | 5 ,00 | 6 ,00 | 3% 7 ,00 |
| | | | Codice fiscale | | Rendimento attribuito |
| | | | 8 | | 9 ,00 |
| | | Rendimenti totali | Eccedenza riportabile | Eccedenza riportabile quadro RQ | |
| | | 10 100 ,00 | 11 ,00 | 12 ,00 | |

| | | Reddito minimo | Reddito | ACE |
|-----|--------------------|----------------|---------|---------|
| TN4 | Reddito imponibile | 1 0,00 | 2 70,00 | 3 70,00 |
| | | | | 4 0,00 |

| | | | | | | | |
|--------------------------------------|------|---|---------------------------|--------------------------|---------------------|------------|---------------|
| SEZIONE III | TN7 | Eccedenza da utilizzare | | | | | ,00 |
| Importi da attribuire ai soci | TN10 | Oneri detraibili | | | | | ,00 |
| | TN11 | Spese per risparmio energetico | Tipo 1 | Anno di riferimento 2 | | Spesa 3 | ,00 |
| | TN12 | Credito per imposte pagate all'estero | | | | | ,00 |
| | TN13 | Credito di imposta sui fondi comuni di investimento | | | | | ,00 |
| | TN14 | Altri crediti di imposta | | 1 | ,00 | 2 | ,00 |
| | TN15 | Ritenute | | | | | ,00 |
| | TN16 | Acconti | Eccedenze utilizzate 1 | Acconti versati 2 | Acconti ceduti 3 | 4 | ,00 |
| | | | ,00 | ,00 | ,00 | | ,00 |
| | TN17 | Aiuto alla crescita economica | | | | | 30 ,00 |

ACE – ENC (l'eccezione)

I soggetti che compilano il modello Unico Enc possono (solo) ricevere per trasparenza l'agevolazione.

L'importo attribuito per trasparenza va indicato nel quadro RS



| | | | | |
|----------------------|------|-------------------|-----------------------|---------------------------------|
| Deduzione ACE | | Codice fiscale | Rendimento attribuito | |
| | RS84 | 1 | 2 | ,00 |
| | | Rendimenti totali | Eccedenza riportabile | Eccedenza riportabile quadro RQ |
| | | 3 | 4 | 5 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 |

ACE - MODELLO UNICO ENC 2012

Il rendimento attribuito viene utilizzato come deduzione dal reddito complessivo netto, per cui:



| RN13 | Reddito complessivo | Reddito minimo | Perdite non compensate | Liberalità | ACE | 5 |
|------|---------------------|----------------|------------------------|------------|-----|-----|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |

Riporto ACE - ENC

L'importo del rendimento nozionale che non è stato possibile utilizzare in deduzione dal reddito complessivo netto è portato ad incremento dell'importo utilizzabile nel periodo d'imposta successivo, per cui:

| | | | | |
|------|-------------------|--|-----------------------|---------------------------------|
| RS84 | Codice fiscale | | | Rendimento attribuito |
| | 1 | | | 2 ,00 |
| | Rendimenti totali | | Eccedenza riportabile | Eccedenza riportabile quadro RQ |
| | 3 ,00 | | 4 ,00 | 5 ,00 |



LE PERDITE D'IMPRESA

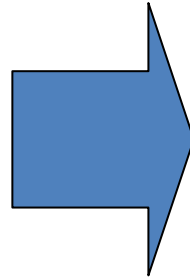
di Lelio Cacciapaglia

NUOVO REGIME PERDITE D'IMPRESA

(D.L. 98/11, art. 23 comma 9)

Vecchio regime

- 1) Riporto limitato al quinquennio successivo
- 2) Compensazione al 100% del reddito
- 3) Perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)



Nuovo regime

- 1) Riporto illimitato nel tempo
- 2) Compensazione all'80% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)

A chi si applicano le nuove regole

- Viene modificato l'articolo 84 commi 1 e 2, ne consegue che sono interessati **solo i soggetti Ires** (tranne enti non commerciali)
- Per i soggetti Irpef vale sempre l'articolo 8 del Tuir che è autonomo rispetto all'articolo 84

Quindi per i soggetti Irpef vi sono due casi:

- **imprese contabilità ordinaria:** riporto a nuovo nel quinquennio e compensazione al 100% o imputazione ai soci per trasparenza e compensazione (anche intersoggettiva) con redditi d'impresa
- **Imprese in contabilità semplificata:** utilizzo diretto o imputazione per trasparenza in compensazione orizzontale con tutti i redditi di periodo. Vietato riporto a nuovo

DECORRENZA

- Dalla relazione d'accompagnamento emerge che le vecchie regole si applicano alle perdite maturate prima dell'entrata in vigore del D.L. 98, cioè 6 luglio 2011.
- **Tuttavia l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 53/2011, par. 1.7, ha affermato che il nuovo regime è applicabile anche alle perdite "vecchie"**

Nuovo riporto delle perdite

Esempio n. 1)

- La SRL Morfeo ha maturato nel 2011 una perdita fiscale di € 100.000.
- Nel 2012 produce un reddito positivo di € 50.000.
- Nel modello Unico 2013, redditi 2012 la perdita potrà essere compensata per € 40.000
- Sul reddito residuo pari a € 10.000 la società determina normalmente le imposte dovute
- La perdita residua di € 60.000 può essere riportata a nuovo senza limiti di tempo

Nuovo riporto delle perdite

Esempio n. 2)

- **La SRL Diana ha dichiarato nel 2011 una perdita per € 50.000.**
- **Nel 2012 produce reddito di € 100.000.**
- **Nel modello Unico 2013, redditi 2012 la perdita può essere compensata per l'importo totale poiché l'80% del reddito, pari a € 80.000**
- **Sul reddito residuo pari a € 50.000 la società determina normalmente le imposte dovute**

Nuovo riporto delle perdite

Esempio n. 3)

- La SRL Zeus ha dichiarato:
- nel 2010 una perdita di € 50.000
- nel 2011 una perdita di € 70.000.
- La perdita del 2010 **non si prescriverà più** nel 2015
- Così come quella del 2011 è illimitatamente riportabile nel tempo

PERDITE
QUADRO RN

Il rigo RN4 è stato modificato per tener conto della nuova formulazione dell'art. 84 del TUIR

| IRES | | Liberalità | | | |
|------|---|----------------------------|----------------------------------|--------------------------------|---|
| RN1 | Reddito | 1 | | 2 | |
| RN2 | Perdita | | | | |
| RN3 | Credito di imposta sui fondi comuni di investimento | | | | |
| RN4 | Perdite scomputabili | (di cui di anni precedenti | 1 | 2 | 3 |
| | | | in misura limitata 80% | in misura piena 100% | |
| RN5 | Perdite | Perdite non compensate | | Proventi esenti | |
| | | 1 | | 2 | 3 |
| | | | | | |
| | | Reddito minimo | Reddito | ACE | |
| RN6 | Reddito imponibile | 1 | 2 | 3 | 4 |

Riporto (illimitato) PERDITE

QUADRO RS

La modifica è stata effettuata anche nella sezione del quadro RS dedicata al riporto, nei periodi d'imposta successivi, delle perdite non compensate ...

| Perdite di impresa non compensate | RS44 | In misura limitata | 80% (del presente periodo d'imposta) | SIIQ | | Addizionale IRE | IRES | | Maggiorazione IRES |
|--------------------------------------|------|-----------------------|--|------|---|-----------------|------|---|--------------------|
| | | | | 1 | 2 | | 3 | 4 | |
| | | | | 5 | 6 | | 7 | 8 | |
| | | | | 1 | 2 | | 3 | 4 | |
| | | | | 5 | 6 | | 7 | 8 | |
| | RS45 | In misura piena | 100% (del presente periodo d'imposta) | 1 | 2 | | 3 | 4 | |
| | | | | 5 | 6 | | 7 | 8 | |

PERDITE e istanza di rimborso (per Irap)

QUADRO RS

- ... e nella sezione delle perdite relative alla presentazione dell'istanza rimborso da IRAP devono essere riqualficate

| Perdite istanza rimborso da IRAP | RS103 | Perdite utilizzabili in misura limitata | | Perdite utilizzabili in misura piena | |
|-------------------------------------|-------|--|-----|---|-----|
| | | ¹ | | ² | |
| | | 80% | ,00 | 100% | ,00 |

20.16

Perdite istanza rimborso da IRAP

Il presente prospetto deve essere utilizzato dai soggetti che hanno presentato l'istanza rimborso da Irap di cui all'art. 6 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, evidenziando maggiori perdite d'impresa, riportabili ai sensi dell'art. 84 del TUIR, che non hanno trovato utilizzo nei periodi d'imposta precedenti e che possono essere riportate nella presente dichiarazione.

Perdite e trasparenza società di capitali

- **Perdita imputata al socio:** si applicano solo e soltanto le specifiche regole dell'art. 115 TUIR (normativa speciale)
- La perdita generata dal socio prima dell'opzione per trasparenza non può compensare redditi imputati per trasparenza

L'applicazione del D.L. 98 avviene sulla trasparente

Perdita non imputabile al socio perchè eccedente quota di PN
resta ancorata alla società trasparente

Vale per questa perdita la seguente regola:


Riporto illimitato

Compensazione nel limite dell'80% del reddito

PERDITE e trasparenza

QUADRO TN

E nel quadro TN in caso di opzione per la trasparenza

| | | | | | |
|---|-----|--|--------------------|------------------------|------------------|
| SEZIONE I | | | | | |
| Reddito o perdita da imputare | | | | | |
| Tipo trasparenza <input type="checkbox"/> | | | | | |
| | | | | | |
|  | TN1 | Reddito | Liberalità | | |
| | | | 1 | 2 | |
| | | | | | |
| | TN2 | Perdita | Proventi esenti | Perdita dell'esercizio | Patrimonio netto |
| | | | 1 | 2 | 3 |
| | | | | | |
| | TN3 | Perdite di periodi di imposta precedenti | in misura limitata | | in misura piena |
| | | | 1 | 2 | 3 |
| | | | | | |
| | TN4 | Reddito imponibile | Reddito minimo | Reddito | ACE |
| | | | 1 | 2 | 3 |
| | | | | | |

PERDITE A RIPORTO E LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETÀ (CIRC. ASSONIME 33./11)

- Durante la fase di liquidazione le perdite pregresse si utilizzano con le regole nuove introdotte dall'articolo 84 Tuir
- Nella dichiarazione finale relativa al maxi periodo di liquidazione il reddito eventualmente rinveniente da essa **si compensa integralmente con le perdite pregresse senza calcolare l'80%**
- Se non vi è il congruaggio finale dato il protrarsi della liquidazione per oltre cinque esercizi , il reddito del periodo finale, in cui non vi e' alcun congruaggio viene compensato al 100% ?

ESEMPIO DI LIQUIDAZIONE

1) perdite pregresse 100 (con conguaglio)

- periodo 1° liquidazione: reddito 30 ; compensazione 24 ($30 \times 80\%$)
- periodo 2° e finale: reddito 40; compensazione integrale (non per 32 ma su 40). Dunque reddito imponibile zero; rimborso delle imposte pagate in periodo 1° su imponibile di 6 ($30 - 24$)

2) perdite pregresse 100 (senza conguaglio)

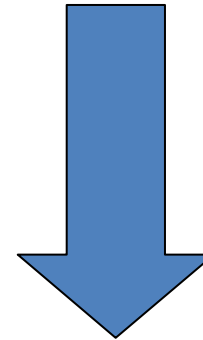
- periodo dal 1° al 5° di liquidazione: tutti con reddito 10, in ogni periodo compenso per 8 e tasso 2;
- al periodo 6° chiudo la liquidazione con reddito pari a 20, avendo precedentemente compensato perdite per 40 (5 anni \times 8).
- Nel periodo 6° la compensazione avviene per 20 o per 16 , non essendovi un conguaglio finale ?

Nuove regime perdite e consolidato domestico

**Perdite della
consolidata dichiarate
prima dell'ingresso
nella *fiscal unit***

Non può essere trasferita al
consolidato ma rimane
ancorata alla consolidata
(80% e illimitata)

**Perdite nate all'interno del
consolidato**



80% e illimitata

Gioco cadenzato!

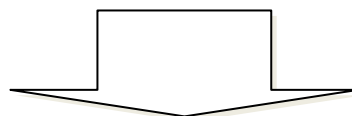
NUOVO REGIME PERDITE

Trasformazione regressiva



**Ris. n. 60/05 - Trasformazione
da Società di capitali in società di persone**

La perdita viene trasferita alla società di persone e da questa
utilizzata senza imputazione al proprio socio



**Le perdite generate in capo alla SRL/SPA trasferite alla snc/sas
sono riportabili a nuovo**

nel limite dell'80% del reddito e sono immortali.

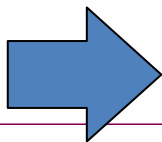
PERDITE – MODELLO UNICO SP

QUADRO RS

Nel Modello Unico SP sono state riqualificate le perdite pregresse derivanti da operazioni di trasformazione da società soggetta all'IRES in società di persone

**Trasformazione da
società soggetta
all'Ires in società
di persone**

| | | RISERVE FORMATE PRIMA DELLA TRASFORMAZIONE | | | |
|---|---|--|--|------------------|--------------|
| | | Saldo iniziale | Decrementi per copertura delle perdite | Altri decrementi | Saldo finale |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 |
| RS2 | Riserve in sospensione | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| RS3 | Riserve che in caso di distribuzione costituiscono utile per il socio | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| RS4 | Riserve che in caso di distribuzione non costituiscono utile per il socio | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| PERDITE D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA NON COMPENSATE NELL'ANNO | | | | | |
| RS5 | Perdite utilizzabili in misura limitata | | | | ,00 |
| RS6 | Perdite utilizzabili in misura piena | | | | ,00 |



PERDITE – MODELLO UNICO SP

QUADRO RF

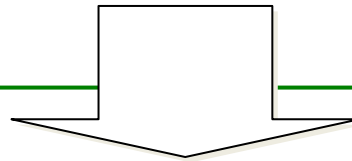
Nel quadro RF è stato modificato il rigo RF55 per lo scomputo delle perdite pregresse secondo le nuove regole dell'art. 84

[illegible]

Derivanti da trasformazione da soc. di cap.

NUOVO REGIME PERDITE
Soc. di capitali partecipa in Soc. di persone
(Tuir – art. 101, comma 6)

La perdita e' utilizzabile dalla SRL/SPA solo in compensazione del reddito imputato per trasparenza dalla stessa SNC/SAS che ha dichiarato la perdita



Irrilevanza della novità D.L. 98/11

- Si applica la regola del quinquennio (ossia si regole Irpef)
- Non si applica articolo 84 Tuir (ossia no regole Ires)

SOCIETA' DI COMODO

Scomputo delle perdite pregresse

- Reddito dichiarato 1.000
- Reddito minimo 180
- Perdite pregresse 1.500

Reddito minimo da tassare $1.000 \times 20\% = 200$

Reddito minimo 180 è contenuto il 200

Tassando 200 si soddisfa la norma sulle società non

Operative

Perdita residua: $1.500 - 800 = 700$ (illimitatamente riportabile)

Interessi passivi e ROL

di Lelio Cacciapaglia

ROL

| | | Int. pass. 2011 | Int. pass. Anni prec. | Int. attivi 2011 | Minore tra 3 e (2+1) | (1+2) - 4 |
|--|--|--------------------------------------|--------------------------|--------------------------------|-------------------------|-----------|
| Prospetto interessi passivi non deducibili | Interessi passivi deducibili | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| RF118 | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| RF119 | Risultato operativo lordo | | | ,00 | ,00 | ,00 |
| RF120 | Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile | Consolidato 1 | 2 | 3 | IRES 4 | RHT 5 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| RF121 | Interessi passivi non deducibili riportabili (di cui | non trasferibili al consolidato 1 | 2 | trasferiti al consolidato 3 | | |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| RF122 | Interessi passivi deducibili Robin Tax | | | | | |

RF16

**Eccedenza Rol
riportata dal 2010**

Rol 2011 al 100%

**Interessi passivi
rigo RF118, cl. 5
...fino a capienza**

ROL

$3.000 \times (12.000 \times 30\%) = 6.600$
Raffronto con 10.000
(indicare il minore dei due)

| | Int. pass. 2011 | Int. pass. Anni prec. | Int. attivi 2011 | Minore tra 3 e (2+1) | (1+2) - 4 |
|---|---------------------------------|--------------------------|---------------------------|-------------------------|--------------|
| Prospetto interessi passivi non deducibili | | | | | |
| RF118 Interessi passivi deducibili | 1 12.000 ,00 | 2 ,00 | 3 2.000 ,00 | 4 2.000 ,00 | 5 10.000 ,00 |
| RF119 Risultato operativo lordo | | | 1 3.000 ,00 | 2 12.000 ,00 | 3 6.600 ,00 |
| RF120 Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile | Consolidato | | IRES | | RHT |
| | 1 ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 | 5 ,00 |
| RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili | non trasferibili al consolidato | | trasferiti al consolidato | | |
| | (di cui 1 ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 | 5 3.400 ,00 |
| RF122 Interessi passivi deducibili Robin Tax | | | | | |

**Eccedenza Rol
riportata dal 2010**

Rol 2011 al 100%

**Interessi passivi
rigo RF118, cl. 5
...fino a capienza**

RF16

| | | |
|-------------------------------------|-------------|-------------|
| RF16 Interessi passivi indeducibili | 1 3.400 ,00 | 2 3.400 ,00 |
|-------------------------------------|-------------|-------------|

ROL

12.000x 30% = 3.600
Raffronto con 13.000
(indicare il minore dei due)

| | Int. pass. 2011 | Int. pass. Anni prec. | Int. attivi 2011 | Minore tra 3 e (2+1) | (1+2) - 4 |
|---|--------------------|--------------------------|---------------------|-------------------------|-----------|
| Prospetto interessi passivi non deducibili | | | | | |
| RF118 Interessi passivi deducibili | 12.000,00 | 3.000,00 | 2.000,00 | 2.000,00 | 13.000,00 |
| RF119 Risultato operativo lordo | | | 0,00 | 12.000,00 | 3.600,00 |
| RF120 Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile) | | | Consolidato | IRES | RHT |
| | | | 1,00 | 2,00 | 3,00 |
| RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili (di cui non trasferibili al consolidato) | | | 1,00 | 2,00 | 3,00 |
| | | | 1,00 | 2,00 | 3,00 |
| RF122 Interessi passivi deducibili Robin Tax | | | | | |
| | | | | | 9.400,00 |

**Eccedenza Rol
riportata dal 2010**

Rol 2011 al 100%

9.400-3.000=
6.400
RF16

**Interessi passivi
rigo RF118, cl. 5
...fino a capienza**

RF16 Interessi passivi indeducibili

| | | | |
|---|----------|---|----------|
| 1 | 6.400,00 | 2 | 6.400,00 |
|---|----------|---|----------|

Interessi passivi capitalizzati

Interessi passivi capitalizzabili su prodotti destinati alla rivendita

Costi di CE

C17 – Interessi passivi su relativi a
finanziamenti per beni magazzino
€. **10.000**



30% del ROL

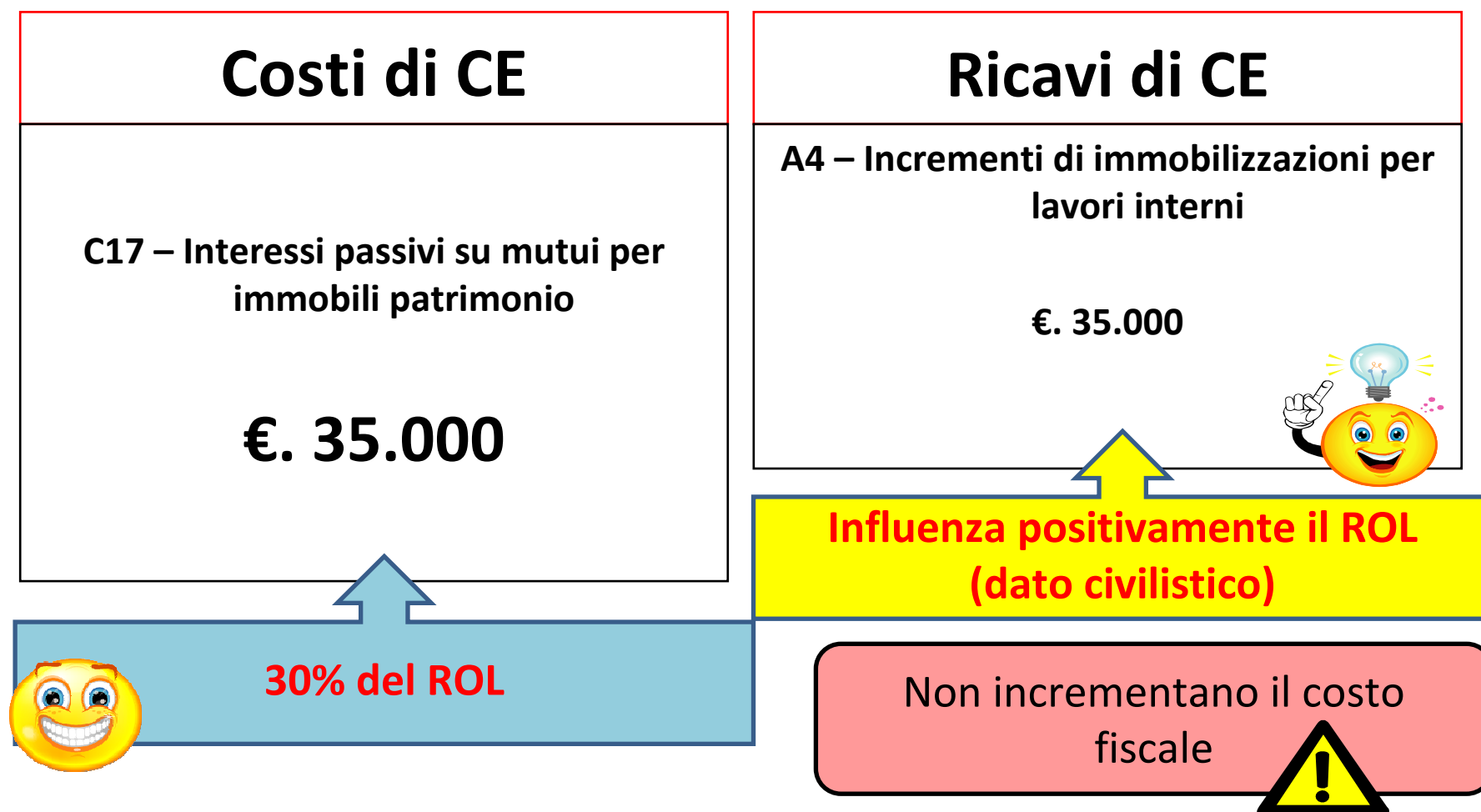
Ricavi di CE

A2 – Incrementi di
magazzino prodotti
€. **10.000**



**Influenza positivamente il ROL
(dato civilistico)**

Interessi passivi mutui per immobili patrimonio (generalità di imprese - no immobiliari di gestione)



INTERESSI PASSIVI MUTUI PER IMMOBILI DESTINATI ALLA LOCAZIONE - IMMOBILIARI DI GESTIONE

Costi di CE

**C17 – Interessi passivi su
mutui per immobili
patrimonio
€. 35.000**

Deducibili 100%



Ricavi di CE

**A4 – Incrementi di immobilizzazioni
per lavori interni
€. 35.000**

**100% non fiscalmente rilevanti se
capitalizzati su immobili cd.
patrimoniali**



I beni aziendali in uso ai soci o familiari dell'imprenditore



Di

Lelio Cacciapaglia

Beni ai soci e spesometro

Il comma 36-*septiesdecies* dispone che l'Agenzia delle entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento.

L'Agenzia tiene conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, di "qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società".

Decorrenza 2012

D.L. 138/2011
Art. 2, c. 36-terdecies



Tuir - Art. 67, c. 1

Lett. h-ter
(reddito diverso)

Obbligo di addebitare ai soci
o familiari il valore
normale



Pena indeducibilità dei costi
per l'impresa



Obbligo di comunicare
all'Agenzia i beni concessi in
godimento e i relativi
finanziamenti e apporti

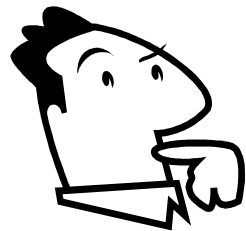
Soggetti interessati

Possessore del bene

- Imprese individuali
- Società di persone
- Società di capitali
- Società cooperative

Utilizzatore del bene

- Familiari dell'imprenditore individuale
- Soci di società e loro familiari
- Soci di società collegate



Beni

Qualunque
bene!!!
Immobile
Auto
Telefono ...

Cosa cambia per il socio/familiare

**Obbligo di addebitare il
valore normale del bene
(Tuir – Art. 9)**



**Mancanza di oggettivi
parametri di riferimento**

**Se non si addebita o si
addebita un valore
inferiore**

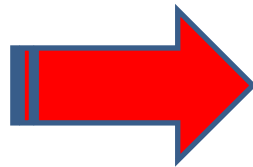


**La differenza comunque
forma reddito (diverso) al
socio o familiare**

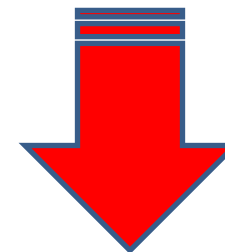


**I costi divengono indeducibili per
l'impresa**

**Valore
normale
opinabile**

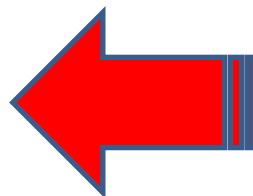


**Agenzia eccepisce
che valore
superiore**



**Differenza è
reddito per socio
(accertamento al
socio)**

**Accertamento alla
società per costi
non deducibili**



Comunico o non comunico

Non comunico
+ non rispetto la
tassazione in capo al
socio e la non
deducibilità in capo alla
società

Imposta
+ sanzione (in solido) pari al 30% della
differenza tra il valore di mercato e il
corrispettivo annuo del bene concesso in
godimento

Non comunico
ma rispetto la tassazione
in capo al socio e la non
deducibilità in capo alla
società

Sanzione amministrativa (in solido)
da 258 euro a 2.065 euro

Obbligo di comunicazione all'Agenzia

L'impresa ha concesso in godimento propri beni a soci o a familiari dell'imprenditore



ALLORA

L'impresa concedente, ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo.

Provvedimento

16/11/2011

Prot. n. 166485

Primo invio: 15/10/2012

**(beni in essere al
17/9/2011)**

Acconto per il 2012



Si calcolano tenendo in considerazione i beni concessi in uso nel 2011 anche se in questo anno non vige la norma.

Comunicazione finanziamenti/conferimenti

- Tutti quelli erogati nel corso del 2011
- Tutti quelli già in essere anche precedentemente
- A prescindere dall'uso di beni aziendali
- Anche i finanziamenti infragruppo
- Anche se interposti tramite fiduciarie o trust

**Finanziamenti
erogati da soci di
cooperative**



Le spese sostenute dalla società per le trasferte effettuate dai soci

"Le spese sostenute dalla società per le trasferte effettuate dai soci possono essere dedotte secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa."

genzia
entrate

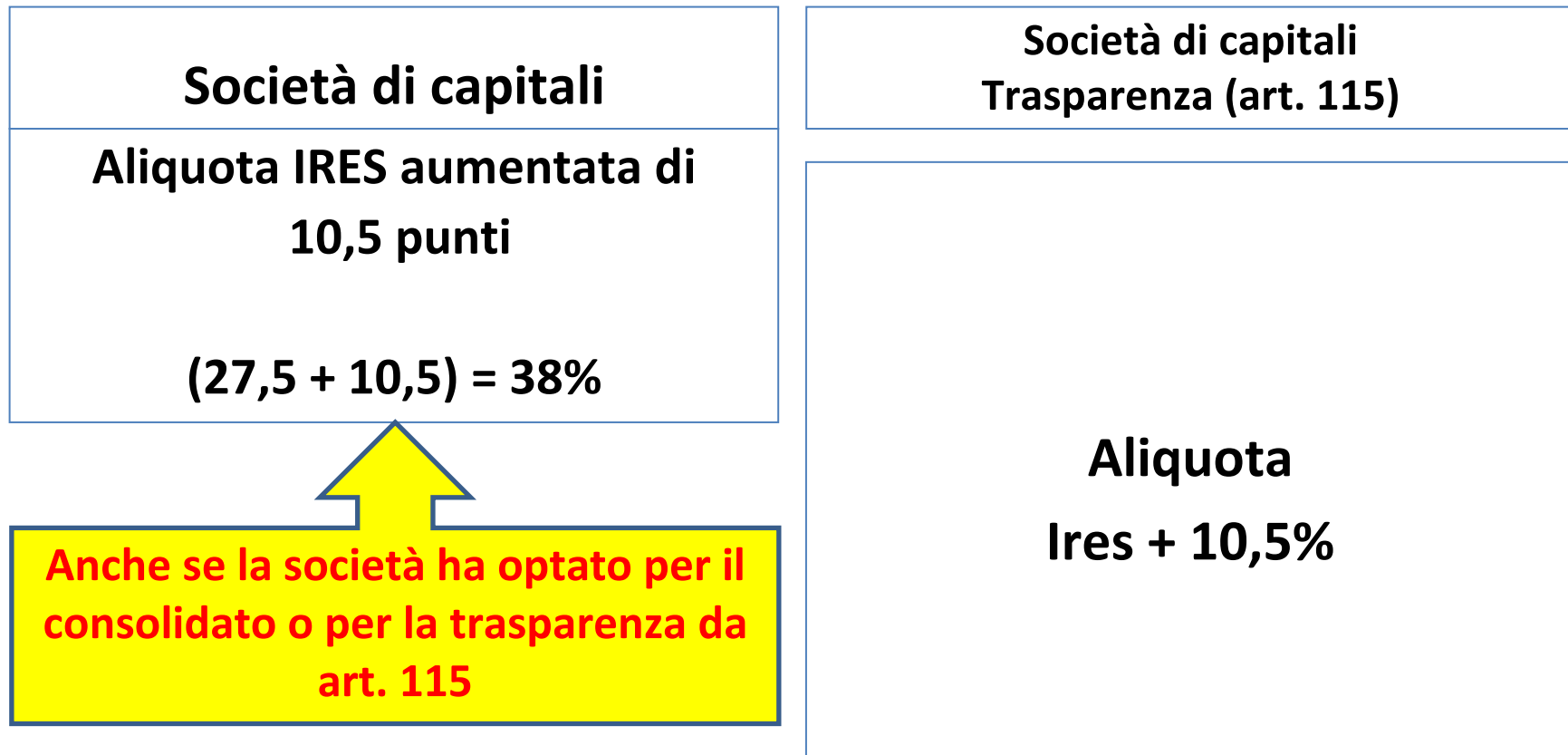
**Circolare n. 6
del 30 marzo
2009**

Le società non operative



A cura di
Lelio Cacciapaglia

Decreto legge n. 138/2001 (art. 23, c. undecies e duodeces)



**Decorrenza: dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di
entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.
Vale a dire dal 2012**

Nuova tipologia di società di comodo



Le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per 3 periodi d'imposta consecutivi

Le società che per 2 periodi d'imposta sono in perdita fiscale e in 1 hanno dichiarato un reddito ma inferiore a quello minimo previsto dalla normativa sulle società cd. di comodo

Anche società di persone

Decorrenza: a decorrere dal successivo periodo d'imposta (ossia 2012)

Nuova fattispecie società di comodo



- Le esimenti come giocano? Sul triennio o sulla 4^a annualità? (sulla 4^a annualità!)
- L'adeguamento agli studi di settore è utile anche per il raggiungimento del reddito minimo?
- Il blocco del credito Iva si ha al 1/1/2012 o al 31/12/2012?

INTERPELLO DISAPPLICATIVO SOCIETÀ IN PERDITA CIRCOLARE IRDCEC N. 25/IR DEL 31 OTTOBRE 2011



“... le motivazioni che le società in perdita possono porre a base delle loro istanze debbano riguardare, ad esempio, la economicità del comportamento imprenditoriale, da valutare tenendo conto della complessiva situazione contrattuale e aziendale, e la presenza di situazioni particolare che potrebbero aver causato i risultati negativi.

Sono state, al riguardo, prospettate le situazioni delle imprese che producono redditi a formazione pluriennale (ad esempio quelle di costruzione immobiliare), per le quali a tre anni di perdita può far seguito un quarto esercizio nel quale sono dichiarati i ricavi relativi all'attività svolta nel predente triennio.”

Gli acconti d'imposta per il 2012

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione (anno 2012 se ricorrono i presupposti) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le penalizzanti disposizioni ora commentate.



Le esimenti



Valgono tutte le cause di esclusione previste

- dalla legge
- dal Provvedimento del direttore dell'AdE

**Interpello
disapplicativo
alla DRE**

Perché sono in perdita?



**REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

Verifica
dell'operatività
e determinazione
del reddito
imponibile
minimo dei
soggetti
non operativi

| Esclusione/Disapplicazione | Soggetto in perdita sistematica | | INTERPELLO | | | Casi particolari |
|--|---------------------------------|--------------|---------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| | 1 | 2 | Imposta sul reddito | IRAP | IVA | 6 |
| | | Valore medio | | | Valore dell'esercizio | Percentuale |
| RF74 | | | | | | |
| RF75 Titoli e crediti | 1 | ,00 | 2% | 4 | ,00 | 1,50% |
| RF76 Immobili ed altri beni | | ,00 | 6% | | ,00 | 4,75% |
| RF77 Immobili A/10 | | ,00 | 5% | | ,00 | 4% |
| RF78 Immobili abitativi | | ,00 | 4% | | ,00 | 3% |
| RF79 Altre immobilizzazioni | | ,00 | 15% | | ,00 | 12% |
| RF80 Beni piccoli comuni | | ,00 | 1% | | ,00 | 0,9% |
| | | | Ricavi presunti | Ricavi effettivi | | Reddito presunto |
| RF81 Totale | | 2 | ,00 | 3 | ,00 | 5 |
| RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni | | | | | | ,00 |
| RF83 Reddito imponibile minimo | | | | | | ,00 |

si

MODELLO IVA 2012

Periodo d'imposta 2011

Sez. 2 - Dati
riepilogativi relativi
a tutte le attività

| | | | |
|-------------|--|------------------------|--|
| VA10 | Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali | | |
| | Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni | | 1 <input type="text"/> |
| VA11 | Maggiori corrispettivi per effetto dell'adeguamento ai parametri per il 2008 (imponibile e imposta) | 1 <input type="text"/> | 2 <input type="text"/> |
| | | ,00 | ,00 |
| VA12 | Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire | | |
| | Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno | 1 <input type="text"/> | Importo compensato nell'anno 2009 2 <input type="text"/> |
| | | | ,00 |
| VA13 | Operazioni effettuate nei confronti di condomini | | <input type="text"/> |
| | | | ,00 |
| VA14 | Regime contribuenti minimi legge n. 244/2007 | | Retifica della detrazione art. 19-bis2 |
| | Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA | | 1 <input type="text"/> |
| | | | ,00 |
| VA15 | Società non operative | | 1 <input type="text"/> |

MODELLO IVA 2012

Periodo d'imposta 2011

Rigo VA15 riservato alle società che risultino non operative ai sensi dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. La compilazione del presente rigo è richiesta anche alle società che nel periodo d'imposta hanno partecipato alla liquidazione dell'Iva di gruppo. Nella casella deve essere indicato il codice corrispondente alle seguenti situazioni:

- "1" società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione;
- "2" società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- "3" società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti;
- "4" società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell'Iva non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994.

Si ricorda che per le società e gli enti non operativi il credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (ipotesi evidenziate con i codici 1, 2 e 3).

Codice 4



MODELLO IVA 2012

Periodo d'imposta 2011

QUADRO VX

DETERMINAZIONE
DELL'IVA DA
VERSARE O
DEL CREDITO
D'IMPOSTA

Per chi presenta la
dichiarazione con più
moduli compilare solo
nel modulo n. 01

| | | | |
|-----|---|----------------------------------|-----|
| VX1 | IVA da versare o da trasferire (*) | | ,00 |
| VX2 | IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) o da trasferire (*) | | ,00 |
| VX3 | Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) | | ,00 |
| VX4 | Importo di cui si richiede il rimborso | | ,00 |
| VX5 | Importo da riportare in detrazione o in compensazione | | ,00 |
| VX6 | Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale | Codice fiscale consolidante 1 | ,00 |

Credito perso

Interpello



I provvedimenti del direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, adottati a seguito delle istanze di disapplicazione presentate, sono comunicati ai contribuenti:

- ☐ mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- ☐ a mezzo fax;
- ☐ a mezzo posta elettronica.

CREDITI D'IMPOSTA E IMPOSTE ANTICIPATE

a cura di **Lelio Cacciapaglia**

TRASFORMAZIONE IMPOSTE ANTICIPATE IN CREDITI D'IMPOSTA



D.L. 225/2010
(Mille proroghe) – Art. 2

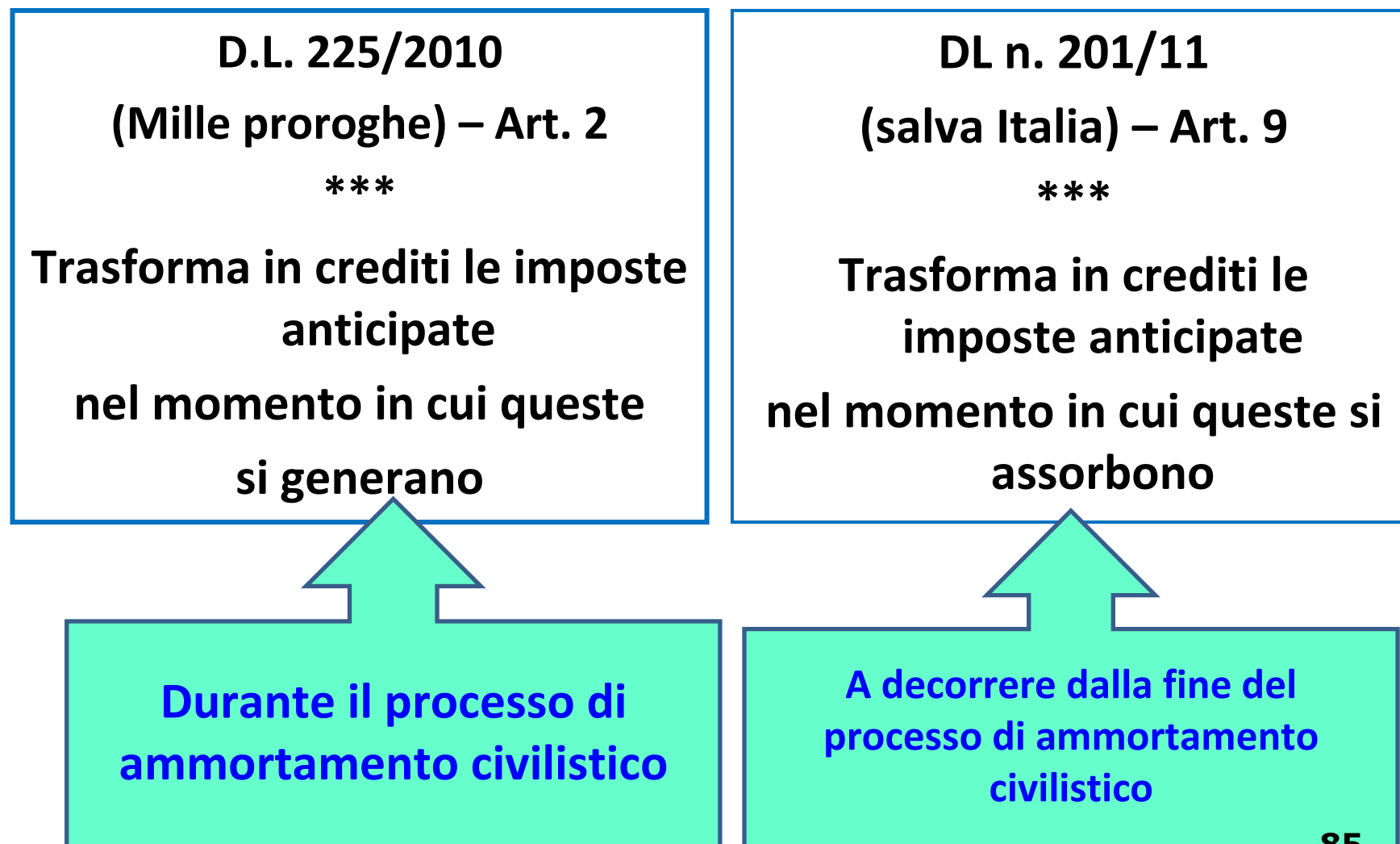
Decorrenza
Approvazione bilancio
anno 2010

DL n. 201/11
(salva Italia) – Art. 9

Decorrenza
Presentazione Modello
unico per l'anno 2011

**Le imposte anticipate possono essere convertite in
crediti d'imposta:**
Compensabili, cedibili nel gruppo, rimborsabili

TRASFORMAZIONE IMPOSTE ANTICIPATE IN CREDITI D'IMPOSTA



Condizioni comuni alle due disposizioni

Possono essere convertite in credito solo le imposte anticipate derivanti da:

1. Avviamento;
2. Altre attività immateriali (es. marchi, brevetti, opere ingegno)
3. Svalutazione crediti (solo per la banche)

Come si generano le imposte anticipate

- Zeus srl ha acquistato un'azienda nell'anno 2011 pagando un avviamento di € 1.800.000
- Ammortamento civilistico in bilancio per il 2011:
 $1.800.000 : 5 = 360.000$
- Ammortamento fiscale deducibile per il 2011:
 $1.800.000 : 18 = \text{solo } 100.000$
- Variazione in aumento in Unico: 260.000
- **Imposte anticipate: $260.000 \times (27,5+3,9) = 81.640$**

Come trasformare le anticipate in credito

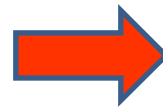
Ipotesi prevista da DL 225/2010

Formula da utilizzare

Perdita d'esercizio come da bilancio approvato x attività per imposte anticipate

Capitale + Riserve (senza considerare la perdita dell'anno)

$$\frac{200.000 \times 81.640}{500.000}$$



32.656

Ex imposte differite divenute
credito d'imposta spendibile

Gli effetti “secondari” della trasformazione

Ipotesi prevista da DL 225/2010

COERENTEMENTE la corrispondente quota di variazione in aumento effettuata in Unico per il 2011 non potrà più essere dedotta quando, terminato il possesso civilistico di ammortamento dell'avviamento si (potrebbero) effettuare variazioni fiscali in diminuzione in Unico a venire.

Calcolo quota da considerare non più deducibile

$$32.656 : (27,5 + 3,9) \times 100 = \text{€ } 104.000$$

La restante parte di variazione in aumento $(260.000 - 104.000) = 156.000$ continuerà ad essere deducibile
(variazione in diminuzione negli Unici a venire)

Come trasformare le anticipate in credito

Ipotesi prevista da DL 201/2011

(Decreto Monti)

Presupposti:

- Unico in perdita Ires:
- Presenza di variazione in diminuzione per recupero fiscalità anticipata
- Le relative imposte anticipate sono convertite in credito spendibile nei limiti di ciò che trova capienza nella perdita

Come trasformare le anticipate in credito

Ipotesi prevista da DL 201/2011 (Decreto Monti)

Esempio (elementi di base)

- Diana spa ha acquistato una azienda nel 2006 pagando un avviamento di € 1.800.000
- Ammortamento civilistico contabilizzato per il 2011: zero (tutto ammortizzato nel quinquennio 2006-2010)
- In bilancio al 31/12/2010 sono, dunque, iscritte imposte anticipate per 357.500, ossia $(1.800.000 - 500.000) \times 27,5\% = 357.500$;
- Ammortamento fiscale deducibile per il 2011 (variazione in diminuzione): $1.800.000 : 18 = 100.000$
- Perdita da Unico anno 2011: 170.000

Come trasformare le anticipate in credito

Ipotesi prevista da DL 201/2011 (Decreto Monti)

Calcolo imposte anticipate convertibili in credito

- Imposte anticipate IRES iscritte al 31/12/2010: € 357.500 (memento)
- Variazione in diminuzione in Unico per il 2011: € 100.000
- Perdita da Unico anno 2011: 170.000

Dunque tutta la variazione in diminuzione (100.000) trova completa capienza nella perdita fiscale dell'anno (170.000)

Quindi, tutte le relative **imposte anticipate**

$$100.000 \times 27,5\% = \mathbf{27.500}$$

Sono convertite in credito spendibile

(Imposte anticipate residue: $357.500 - 27.500 = 330.000$)

Gli effetti “secondari” della trasformazione

Ipotesi prevista da DL 201/2011

COERENTEMENTE: la parte di perdita riferita alla variazione in diminuzione (100.000) che ha generato l'imposta anticipata convertita in credito d'imposta NON può essere riportata.

- Perdita dichiarata: 170.000
- **Perdita bruciata : 100.000**
- Perdita riportabile: 70.000

Gli effetti “secondari” della trasformazione

Ipotesi prevista da DL 201/2011

Altro esempio

- Perdita dichiarata: 80.000
- Variazione in diminuzione: 100.000

**Dunque la variazione in diminuzione, per 20
mi ha evitato di pagare Ires**

- Imposte anticipate trasformabili: $80.000 \times (27,5)\% = 22.000$ (credito spendibile)
- Perdita riportabile: $80.000 - 80.000 = \text{zero}$

Credito d'imposta generato dalla trasformazione – aspetti generali

- non matura interessi;
- può essere utilizzato in compensazione senza limiti di importo;
- può essere ceduto a società del gruppo;
- la parte non utilizzata può essere chiesta a rimborso;
- va indicato in Unico (quadro RU, sez. XIX);
- non concorre alla formazione del reddito né dell'Irap;
- codice tributo per l'utilizzo in compensazione: 6835

| | | |
|--|--|--|
| | | |
|--|--|--|

REDDITI
QUADRO RU

Crediti di imposta concessi a favore
delle imprese

SEZIONE XV

**Imposte anticipate
(DTA)**

| | | | | | |
|-------------|---|----------------------------|--------------|-------|------------------|
| RU65 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | ,00 |
| RU66 | Credito d'imposta spettante per il periodo | (di cui relativo a perdite | ¹ | ,00) | ² ,00 |
| RU67 | Credito utilizzato in compensazione D.Lgs. 241/97 | | | | ,00 |
| RU68 | Credito d'imposta ceduto | | | | ,00 |
| RU69 | Credito d'imposta riversato | | | | ,00 |
| RU70 | Differenza | | | | ,00 |
| RU71 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | ,00 |
| RU72 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | | | | ,00 |

Vitto – alloggio e spese di rappresentanza

(nessuna modifica)

a cura di **Lelio Cacciapaglia**

In sintesi

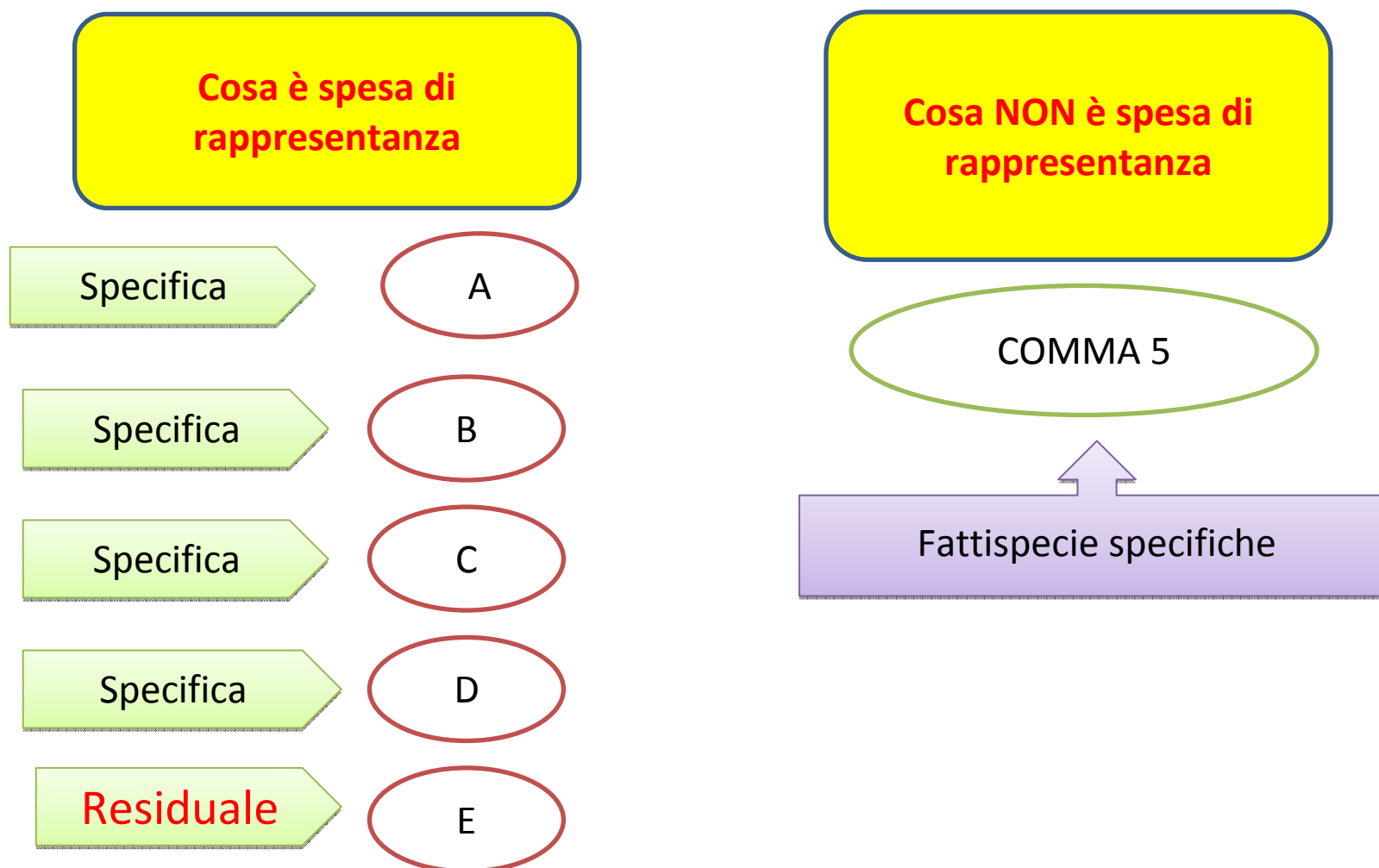
| SOGGETTO | SPESE ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE | |
|---------------------|-------------------------------------|--|
| | IVA (dall'1.9.2008) | REDDITO DI IMPRESA / LAVORO AUTONOMO (dal 2009) |
| IMPRESA | Detraibilità 100% (*) | Deducibilità al 75% (**) |
| LAVORATORE AUTONOMO | | Deducibilità al 75% e nel limite complessivo del 2% dei compensi annui |

(*) nel rispetto del principio di inerenza;

(**)) tranne spese sostenute per le trasferte dei dipendenti. ■

Importante: se trasferta dipendenti e co.co.co. deducibili al 100%
nei limiti del plafond giornaliero articolo 95 TUIR

Distinzione da DM 19/11/08



DM 19 novembre 2008

NO Rappresentanza (C. 5)

SI Rappresentanza (c.1)

Le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di fiere, mostre e altri eventi simili e inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa

**Fornitori
Direttore di banca
Politico
Funzionario della Regione**

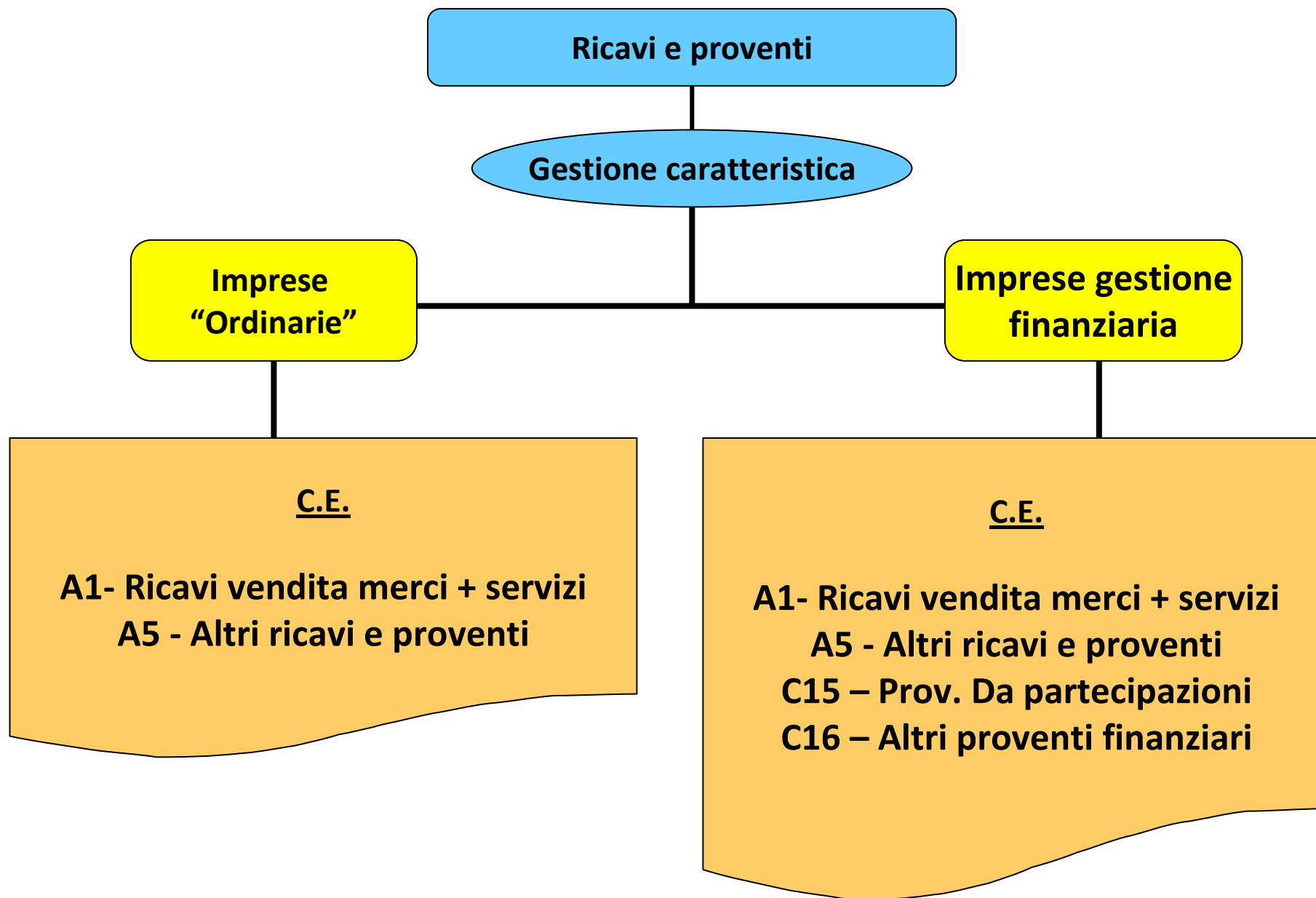
Le spese di viaggio (ded. 100%) vitto e alloggio (ded. al 100%) sostenute per ospitare **clienti**, anche potenziali in occasione di fiere, mostre e altri eventi simili e visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa

**Clienti
(Anche solo potenziali)**

Comma 2

| Spese di rappresentanza - Limiti di deducibilità | | |
|---|---|----------------------|
| | Importo - Ricavi e proventi gestione caratteristica | Importo % sui ricavi |
| A | Fino a 10 milioni di euro | 1,3% |
| B | Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni di euro | 0,5% |
| C | Oltre 50 milioni di euro | 0,1% |

Se vitto e alloggio
Previa decurtazione del 25%



Comma 2

ESEMPIO

| Ricavi A.1 e A.5 | B.7/B14 Spese di rappresentanza sostenute | Limite di deducibilità | Spese deducibili | Spese non deducibili |
|---------------------|--|-----------------------------------|------------------|-------------------------|
| 1.500.000 | 22.000 | $1.500.000 \times 1,3\% = 19.500$ | 19.500 | 2.500 |

| | | | | |
|------|--|--------|-----|-----|
| RF24 | Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4) | | | |
| | 1 | 2 | 3 | |
| | ,00 | 22.000 | ,00 | ,00 |



| | | | | |
|------|--|--------|-----|-----|
| RF43 | Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | ,00 | 19.500 | ,00 | ,00 |



Comma 2

ESEMPIO

| Ricavi A.1 e A.5 | Limite di deducibilità | Limite di deducibilità | Limite di deducibilità |
|---------------------|--------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| 60.000.000 | 10.000.000 x 1,3% = 130.000 | 40.000.000 x 0,5% = 200.000 | 10.000.000 X 0,1% = 10.000 |

Spese sostenute
500.000

Plafond 340.000

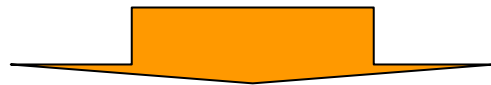
| | | | | | | | | |
|------|--|---|-----|---|---------|-----|---|-----|
| RF24 | Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4) | 1 | ,00 | 2 | 500.000 | ,00 | 3 | ,00 |
|------|--|---|-----|---|---------|-----|---|-----|

| | | | | | | | | | | |
|------|--|---|-----|---|---------|-----|---|-----|---|-----|
| RF43 | Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e | 1 | ,00 | 2 | 340.000 | ,00 | 3 | ,00 | 4 | ,00 |
|------|--|---|-----|---|---------|-----|---|-----|---|-----|

Comma 3

Le imprese di nuova costituzione

Le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile



Pertanto per le imprese in fase di start up, la deducibilità delle spese di rappresentanza viene rinviata ai periodi d'imposta nei quali si conseguono i primi ricavi

Le imprese di nuova costituzione

Società costituita nel 2010



Ricavi conseguiti: zero
Spese di rappresentanza 20.000

REDDITI
QUADRO RS
Prospetti vari

Trattasi di un rigo di
memoria

Spese di
rappresentanza
(D.M. del 19/11/2008
art. 1 comma 3)

RS101

Comprende alberghi e ristoranti spese di
rappresentanza al 75%

Spese non deducibili

20.000,00

ISTRUZIONI UNICO SC 2011 Rigo RS1

Se,nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione sono stati sostenuti i primi ricavi vanno riportate le spese non dedotte sostenute nei periodi d'imposta precedenti (Rigo RS101 unico 2011) al netto di quelle eventualmente deducibili nella presente dichiarazione, da indicare nella colonna 4 del rigo RF43 (da evidenziare anche in colonna 2 del predetto rigo).

Imprese di nuova costituzione

Società costituita nel 2010

Ricavi: zero

Spese di rappresentanza: 20.000

Anno 2011

Ricavi conseguiti: €. 2.692.307

Plafond disponibile 2011: €. 35.000

Spese di rappresentanza 2011: €. 30.000

**Recupero
5.000
dei
20.000
del 20010**

REDDITI
QUADRO RS
Prospetti vari

Rigo di memoria

2010 (20.000) – recupero 2011 (5.000) = restano 15.000

Spese di
rappresentanza
(D.M. del 19/11/2008
art. 1 comma 3)

RS101

Comprende alberghi e ristoranti spese di
rappresentanza al 75%

Spese non deducibili

15.000,00

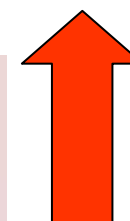
Escluse trasferte
dip/co.co.co. Art. 95

Alberghi
Ristoranti
100%

Rappr.nza
100%

Totale
(1+2 + altro)

| | | | | |
|------|--|-----|-----|-----|
| RF24 | Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4) | 1 | 2 | 3 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 |



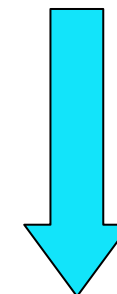
Alberghi/Ristoranti
Solo rappresentanza
al 75%

Rappr.nza
Quota ded.
Post scaglioni

1/15
vecchia
Rappres.

Totale
(2+3)

| | | | | | |
|------|--|-----|-----|-----|-----|
| RF43 | Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |



Escluse trasferte
dip/co.co.co. Art. 95

Comprende
Alberghi/Ristoranti
Rappresentanza
Di colonna 1

+ Alb/Rist. al 75%
(no rappresentanza)
+ Recupero da parcheggio

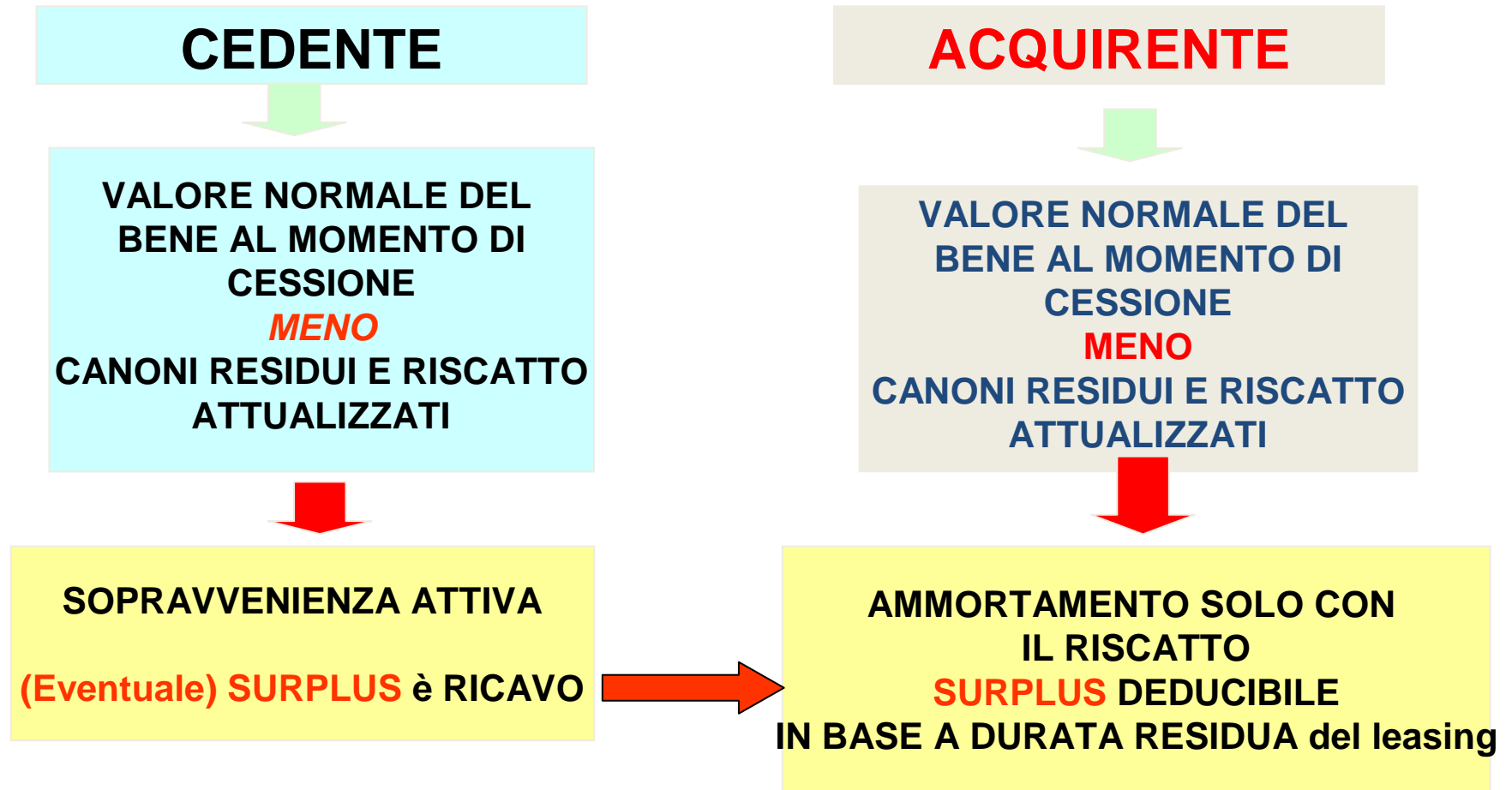
Il leasing tra nuova e vecchia disciplina

di

Lelio Cacciapaglia

CESSIONE CONTRATTO DI LEASING

Ris 212/07



CESSIONE CONTRATTO DI LEASING IMMOBILE

TELEFISCO 2011: LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA E' RIDOTTA DEGLI IMPORTI DEL **CANONE NON DEDOTTI**

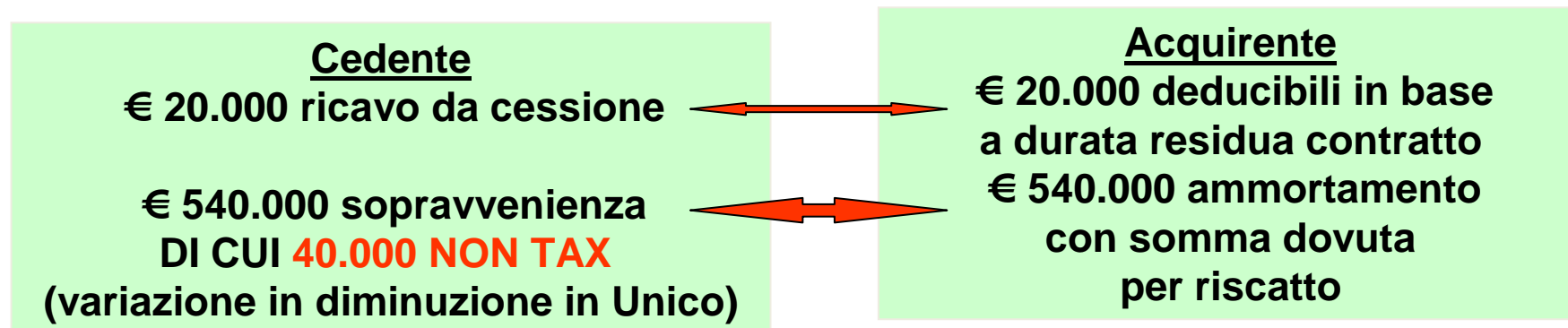
ESEMPIO (LEASING IMMOBILE)

Costo del bene € 619.000; costo della locazione € 697.000, riscatto € 31.000

Contratto ceduto a € 560.000:

Sopravvenienza pari a

€ 540.000- € **40.000 PER CANONI NON DEDOTTI**



ma per l'acquirente l'importo di 540.000 e da dividere analiticamente tra

500.000 valore fabbricato e 40.000 valore terreno ?
oppure forfettariamente calcolando il 20% (o 30%) di 540.000 ?

Soggetti Ires

Il metodo da bilancio

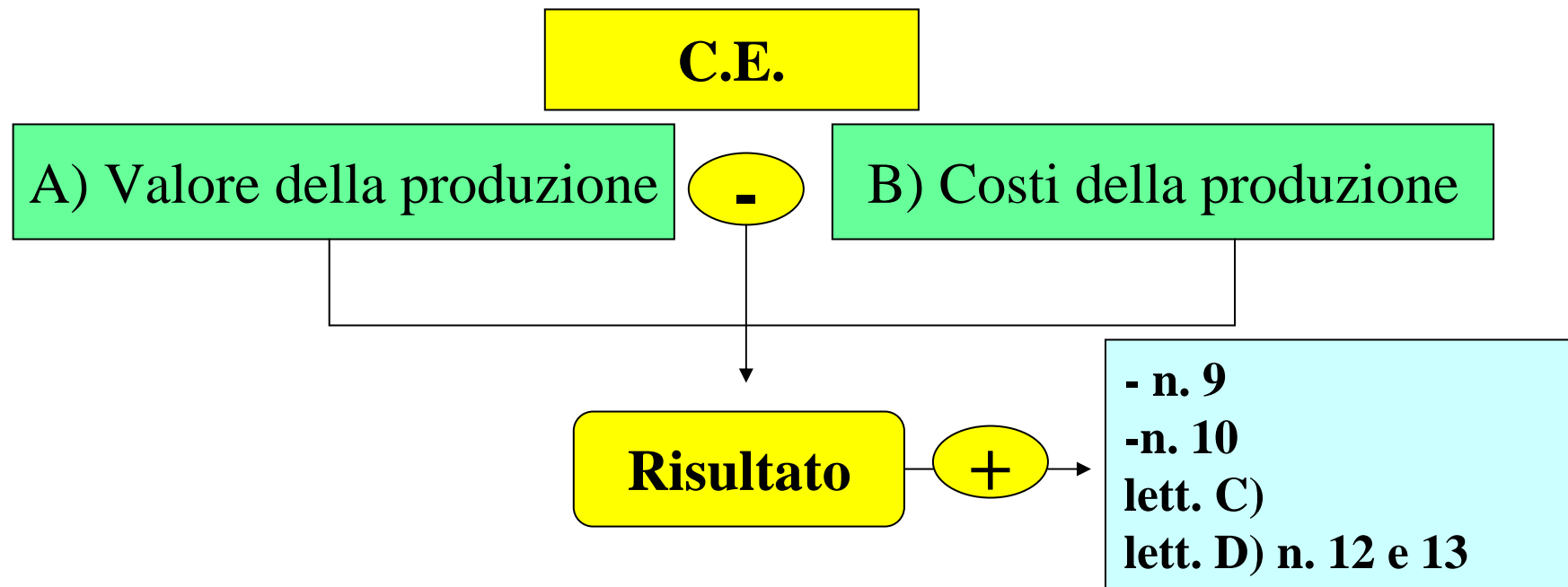


di
Lelio Cacciapaglia

Base imponibile Irap

(art. 5) Società di capitali e enti commerciali

Si assumono i valori come risultano dal C.E.



Le verifiche fiscali

Società di capitali e enti commerciali

Art. 5, (nuovo comma 5)

“Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall’impresa”



**Principio
di
derivazione
della base
imponibile
dal risultato
di bilancio**

Base imponibile Irap (art. 5) Società di capitali e enti commerciali

Voci (B) non deducibili

N. 9: costo del personale;

N. 10, lett. c): altre svalutazioni delle immobilizzazioni

N. 10, lett. d): svalutazione crediti e disponibilità liquide

N. 12: accantonamento per rischi

N. 13: altri accantonamenti

Base imponibile Irap

(art. 5) Società di capitali e enti commerciali

Costi comunque non deducibili

- Personale dipendente e assimilato, anche se classificati fuori dalla lettera B), n. 9;
- Costi per collaborazioni occasionali, co.co.co., associati in partecipazione, obblighi di fare, non fare, permettere, ovunque classificati **(B7)**
- Oneri impliciti sui canoni di leasing **(B8)**;
- Perdite su crediti **(B14)**
- ICI – **(B14)**

Base imponibile Irap

Soggetti Ires - Aspetti “critici”

Non si deducono:

- Gli accantonamenti ai fondi rischi (es. causa giudiziaria con un cliente)
- Interessi impliciti leasing (da contratto o da formula) – seguire sempre lo stesso metodo prescelto
- Abrogato art. 11-bis - *“le somme erogate a terzi per l’acquisto di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti o collaboratori e quelle agli stessi erogate a titolo di rimborso analitico di spese sostenute per il compimento delle loro mansioni lavorative.”.*

1. Riflessioni sui costi di natura valutativa

**Conferma ufficiale
della deduzione degli accantonamenti quando acquisiscono il requisito della certezza**

**CIRC. del 19.02.2008 n. 12/E
risposta n.9.2**

Eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi, come ricordato risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP."

Spese dipendenti

inoltre

Ris. 2/2008: l'abrogazione del comma 2 dell'art. 11 (decreto IRAP) non sottende alcuna volontà legislativa di cambiare l'impostazione precedente che prevedeva, per il soggetto distaccante o per l'impresa di lavoro interinale, la neutralizzazione delle somme ricevute a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi e, per il soggetto distaccatario o che impiega il lavoratore, la tassazione delle somme stesse.

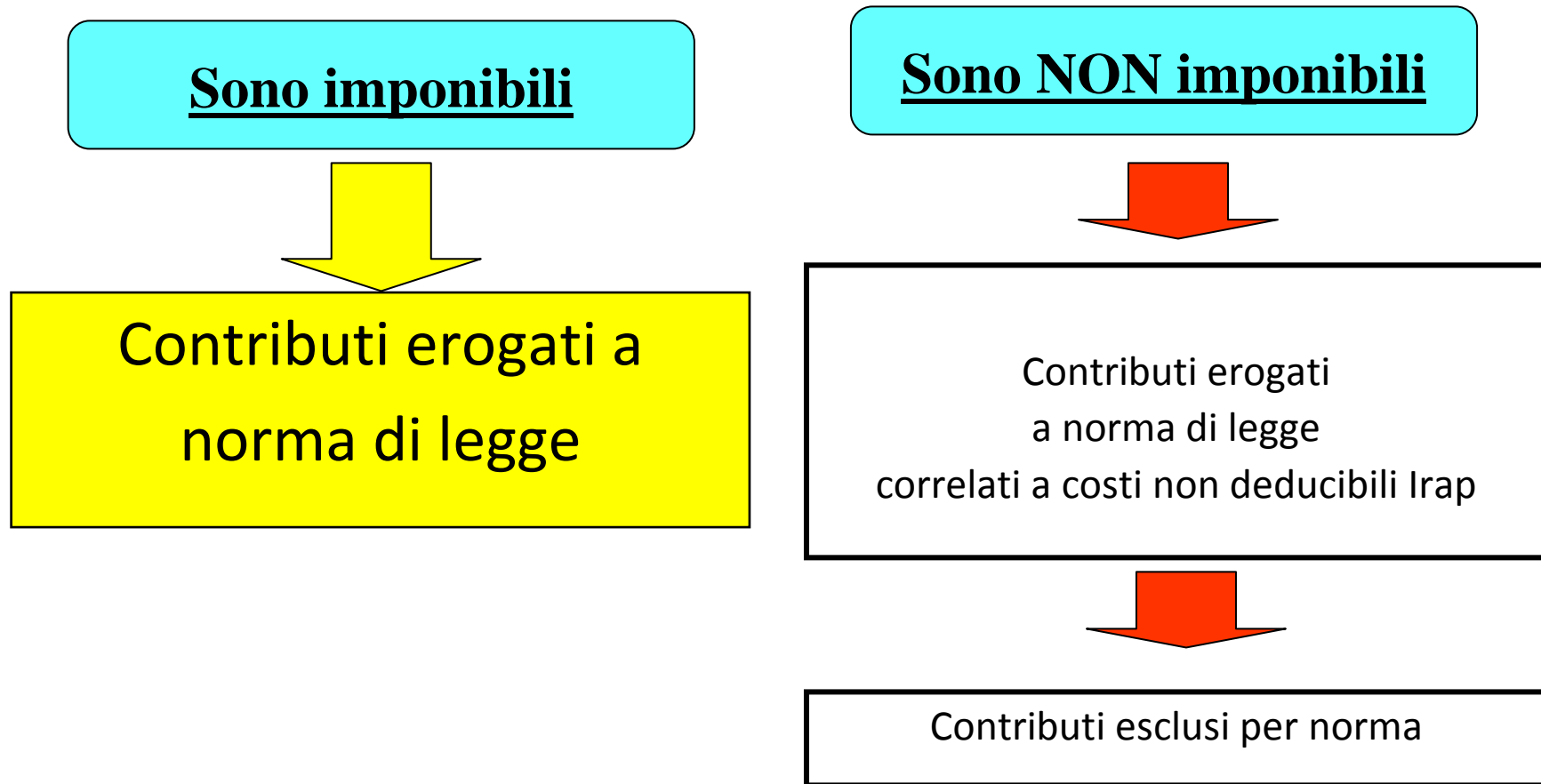
Mera semplificazione del testo
normativo



Pienamente valide le istruzioni ai modelli di
dichiarazione Irap

Base imponibile Irap

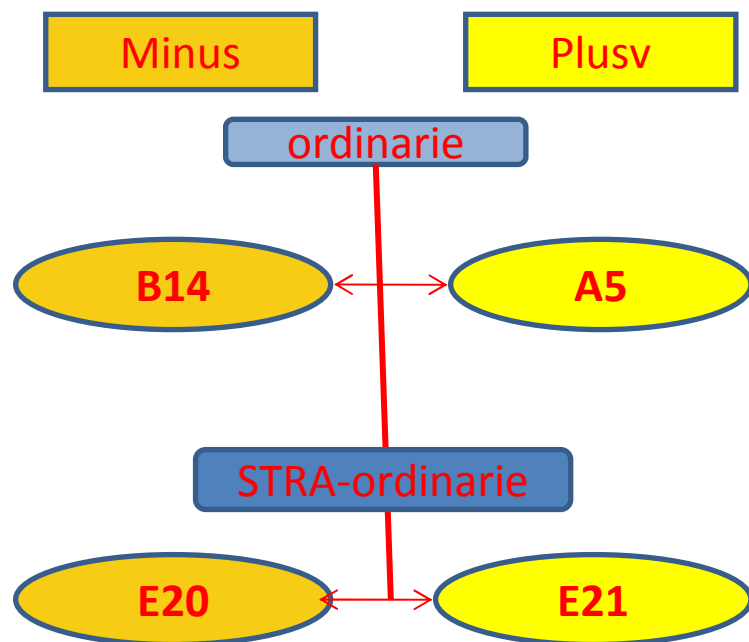
(art. 5) Società di capitali e enti commerciali



Plus/minus Immobili

Articolo 5

Immobili Strumentali



Le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne' beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione

Immobili patrimonio

Plus/Minus beni strumentali

Istruzioni Modello Irap

A5- Plusv. Beni strumentali
(cessioni non straordinarie)

Rileva l'importo delle plusvalenze derivanti
dal realizzo di beni strumentali, ove non
imputato nella voce A5 del CE



B14 – Minus. Beni strumentali
(cessioni non straordinarie)

Rileva l'importo delle minusvalenze derivanti
dal realizzo di beni strumentali, ove non
imputato nella voce B14 del CE



Immobili quota riferita al terreno

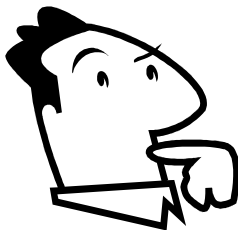
Ammortamento

Non deducibile (anche Irap)



Canoni di leasing

Non deducibili (anche Irap)



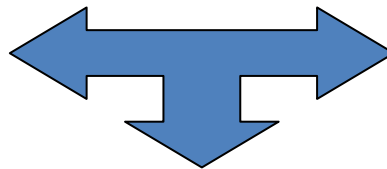
**Interpretazione
dell'Agenzia**

Base imponibile Irap (art. 5) Società di capitali e enti commerciali

**Deroghe al criterio di
derivazione dal bilancio**



Avviamento



Marchi

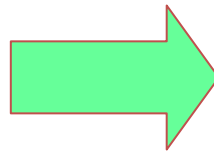
**Deducibile 1/18 del costo
ANCHE SE NON IMPUTATO A CE**

**Estesa
anche a
soggetti
NON IAS**

Base imponibile Irap (art. 5) – Soggetti IAS

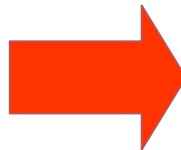
“Per i soggetti che redigono il bilancio secondo gli IAS, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti quelle del comma 1”
(leggasi dei “normali” soggetti IRES)

A livello complessivo



Favorevole

**Per gli investimenti
In leasing**



Penalizzante