



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Perugia

**DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE.
ESERCITAZIONE/ESEMPLIFICAZIONE.
PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE.
ESAME ALCUNE FATTISPECIE.**

Perugia, 20 Settembre 2011

Dott. Federico Sorci
Studio Sorci Commercialisti Avvocati Associati

2

**PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE
E DI COMPILAZIONE DEI MODELLI DI
DICHIARAZIONE UNICO ED IRAP**

20 settembre 2011

3

PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE E DI COMPILAZIONE DEI MODELLI DI DICHIARAZIONE UNICO ED IRAP

20 settembre 2011

4

- 1° ■ **RICLASSIFICAZIONE DEL CONTO ECONOMICO** DEL BILANCIO CONTABILE IN BASE ALLO SCHEMA PREVISTO DALL'ART. 2425 C.C.



- 2° ■ **VERIFICA OPERATIVITA' /DETERMINAZIONE REDDITO MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI** ■ ■ ■


➔ DICHIARAZIONE IVA ➔ POSSIBILI EFFETTI SULL'ESERCIZIO IN CORSO AL MOMENTO DEL CALCOLO DELLE IMPOSTE ■

VA15 Società non operative

1

20 settembre 2011

5

- 3° ■ **VALUTAZIONE DATI PRECEDENTE ESERCIZIO** (crediti, perdite fiscali, “code” e riversamenti, anche delle altre società interessate da operazioni straordinarie) **ED ACCONTI** ■ ■ →  **25** ■
- 4° ■ **CALCOLO IRAP**
 - Analisi particolarità (ripartizione regionale, aliquote, deduzioni, ecc.)
 - Determinazione dati utili anche alla successivo calcolo dell'ires (deduzione 10% irap) ▶
- 5° ■ **limite deducibilità interessi passivi ex art. 96 tuir, spese rappresentanza, leasing, perdite su crediti, ecc.**
 - ▶ ■
 - ▶ ■

20 settembre 2011

6

- 6° ■ **CALCOLO DELL'IRES/COMPILAZIONE DICHIARAZIONI**

Esame di (almeno) questi aspetti:

 - DETERMINAZIONE DEL REDDITO (VARIAZIONI FISCALI A PARTIRE DAL RISULTATO DI C.E.)
 - VERIFICA OPERATIVITA' E DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI
 - **PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE**
 - PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI ■
 - ELENCO COMPONENTI GLI ORGANI SOCIALI
 - PERDITE NON COMPENSATE ■
 - PROSPETTO DEI CREDITI ■
 - PROSPETTO AMMORTAMENTO DEI TERRENI (se presenti immobili) ■
 - SPESE DI RAPPRESENTANZA
 - ~~PROSPETTO DATI DI BILANCIO~~ → XBRL
 - STUDIO DI SETTORE/PARAMETRI
 - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

20 settembre 2011

7

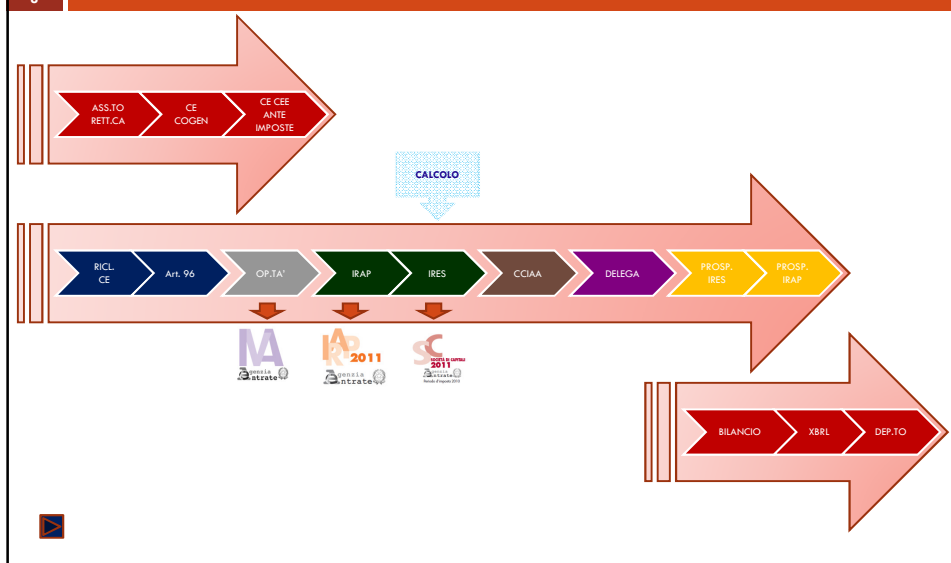
Salvo tipicità legate a situazioni particolari:

- Trasparenza
- Consolidato fiscale
- Operazioni di fusione, scissione, ecc.
- Imposte sostitutive
- Soggetti ias/ifrs
- Trust
- Operazioni con soggetti black list
- C.F.C.
- Crediti d'imposta per redditi esteri
- Esclusione da taluni adempimenti
- Casi di agevolazioni settoriali o territoriali
- ecc.



20 settembre 2011

8



9

ESAME ALCUNE FATTISPECIE

20 settembre 2011

10


- A. Fusione – riporto perdite fiscali
- B. Prospetto del capitale e delle riserve

20 settembre 2011

11

A. Fusione – riporto perdite fiscali


20 settembre 2011



PERIODO D'IMPOSTA 2008

REDOTTI QUADRO RR
Operazioni di fusione

Mod. N.



PERIODO D'IMPOSTA 2008

REDOTTI QUADRO RV
Riconoscimento dati di bilancio e fiscali

Mod. N.

12 Sez. I
Dati relativi alla società incorporante o cedente dalla fusione

RR1 Codice fiscale	Cessione		Trasferimento sigilli		Codice Contabile	
RR2 Domicilio fiscale	Indirizzo, via o numero civico		C.A.P.		Città	
RR3 Codice attività	Indirizzo le attività se modificato nell'ultimo biennio		Anno di inizio attività			
Dati relativi alle operazioni						
RR4	Tipo di operazione		Anno di inizio attività		Data alla fusione	
Patrimonio netto						
RR5 Data	1° gennaio mese anno		2° gennaio mese anno		3° gennaio mese anno	
RR6 Patrimonio netto						
Altri dati						
RR7 Aumento capitale per concorso						
Partecipazione di capitale sociale						
RR8 Nuovo capitale sociale						
RR9 Quote di partecipazione dei soci alla società						
Perdite fiscali						
RR10	importo		importo ripartibile			
RR11						
RR12						
RR13						
RR14						
RR15						
RR16	TOTALE					
Ritrovazione						
RR17 Perdite fiscali	importo		importo non ripartibile			
Interessi passivi						
RR18 Esposizione di interessi passivi	importo		importo ripartibile			

SEZIONE I
Deduzione del costo di acquisto di azioni

RV1	Valore nominale		Incremento		Decremento		Valore fiscale		Valore di bilancio	
RV2										
RV3										
RV4										
RV5										
RV6										
RV7										
RV8										
RV9										
RV10										
RV11										
RV12										
RV13										
RV14										
RV15										
RV16										
RV17										
RV18										
RV19										
RV20										

PERIODO D'IMPOSTA 2010

CODICE FISCALE

Modello N. 71

SCHEDE

REDDITI

QUADRO RV

Rendicontazione dei redditi e flussi - Operazioni straordinarie

Modello N. 71

13

Codice	Descrizione	Valore contabile		Valore fiscale		Altre informazioni
		Importo	Importo	Importo	Importo	
E01	Valore contabile	200	200	200	200	
E02	Valore fiscale	200	200	200	200	
E03	Valore contabile	200	200	200	200	
E04	Valore fiscale	200	200	200	200	
E05	Valore contabile	200	200	200	200	
E06	Valore fiscale	200	200	200	200	
E07	Valore contabile	200	200	200	200	
E08	Valore fiscale	200	200	200	200	
E09	Valore contabile	200	200	200	200	
E10	Valore fiscale	200	200	200	200	

14

Senza retrodatazione (172, c. 8, t.u.i.r.):

- Frazionamento del periodo d'imposta → due autonomi periodi d'imposta
 - È la società risultante o incorporante a presentare la dichiarazione

Con retrodatazione (172, c. 9, t.u.i.r.):

- Senza frazionamento del periodo d'imposta
 - La società risultante o incorporante presenta nei modi e termini ordinari un'unica dichiarazione relativa all'esercizio nel corso del quale si effettua l'operazione

La società risultante o incorporante presenterà la dichiarazione relativa all'ultimo periodo, precedente a quello in cui si perfeziona l'operazione, delle società incorporate o fuse qualora, non essendo scaduti i termini, queste ultime non vi abbiano provveduto.

20 settembre 2011

15

- ▣ Quadro RR

“Operazioni di fusione”

- ▣ Quadro RV:

“Riconciliazione dati di bilancio e fiscali”

In ipotesi di disallineamento tra i (maggiori) dati di bilancio ed i (minori) valori fiscali conseguentemente all'imputazione del disavanzo di fusione.

20 settembre 2011

16

- ▣ Quadro **RV**:

SEZIONE I

“Riconciliazione dati di bilancio e fiscali”

In ipotesi di disallineamento tra i (maggiori) dati di bilancio ed i (minori) valori fiscali conseguentemente all'imputazione del disavanzo di fusione.

SEZIONE II – Parte I – Parte II

“Operazioni straordinarie”

↓

20 settembre 2011

17

▣ Quadro RV – Sezione II

Compilato in relazione a ciascuna operazione perfezionata nel corso del periodo d'imposta.

Parte I

Dati relativi alla società incorporante o risultante

Parte II

Dati relativi al soggetto incorporato o fuso

Compilare altri quadri utilizzando soltanto la sezione II in caso di più soggetti fusi o incorporati

20 settembre 2011

18

▣ Quadro RV Sezione I:

Quando i beni della società risultano iscritti in bilancio per effetto della fusione a valori diversi (superiori) rispetto a quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi.

Questa sezione deve essere compilata nella dichiarazione relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione ed in quelle degli esercizi successivi, al fine di evidenziare le variazioni intervenute in ciascun esercizio.

I beni sono indicati con i valori esposti in bilancio ed i corrispondenti valori fiscalmente riconosciuti.

I beni non saranno più indicati dall'esercizio successivo a quello in cui il valore fiscalmente riconosciuto corrisponde a quello indicato in bilancio.



20 settembre 2011

19

▣ AVANZO DA CONCAMBIO

PN INCORPORATA – AUMENTO C.S. > 0

▣ DISAVANZO DA CONCAMBIO

PN INCORPORATA – AUMENTO C.S. < 0

▣ AVANZO DA ANNULLAMENTO

PN INCORPORATA – VALORE ISCRIZIONE PARTECIPAZIONE > 0

▣ DISAVANZO DA ANNULLAMENTO

PN INCORPORATA – VALORE ISCRIZIONE PARTECIPAZIONE < 0

20 settembre 2011

20

Trattamento delle differenza da fusione:

2504-bis c.c.



Oic 4

20 settembre 2011

21

**RIPORTO PERDITE FISCALI PREGRESSE DELLE SOCIETA' PARTECIPANTI
ALLA FUSIONE
TRE CONDIZIONI/LIMITI**



- a) **Condizione dei requisiti economici (c.d. "test di vitalità")**
-
- b) **Limite patrimoniale**
- c) **Limite in presenza di svalutazioni delle partecipazioni con effetto fiscale**

20 settembre 2011

22

Art. 84 tuir

D.L. 6.07.2011, n. 98

"Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", in vigore dal 6.7.2011.

novità

RIPORTO DELLE PERDITE D'IMPRESA - SOCIETÀ DI CAPITALE Art. 23, c. 9

La perdita di un periodo d'imposta, calcolata con le stesse norme valesvoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi **in misura non superiore all'80% del reddito imponibile** di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87 Tuir, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti. Detta differenza potrà, tuttavia, essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'art. 80 Tuir.

Le **perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono, con le nuove modalità, essere computate in diminuzione del 100% del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi, e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

20 settembre 2011

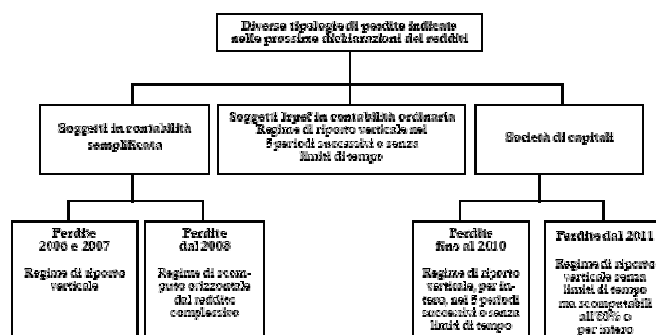
23

La novità si rende applicabile solo alle perdite maturate a partire dall'esercizio 2011, il che vuol dire che per le società di capitali emergono le condizioni per implementare, nella dichiarazione dei redditi, un doppio binario di memoria delle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con trattamento diversificato a seconda dell'anno di maturazione.

20 settembre 2011

24

Gráfico n. 1 - Quadro d'insieme del nuovo regime delle perdite d'impresa



Fonte: Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertita) - Perdite d'impresa senza limiti temporali ma con franchigia di Antonio Mastroberti (in "il fisco" n. 30 del 25 luglio 2011, pag. 1-4812)

20 settembre 2011

25

Fermo il principio generale di successione della società risultante o incorporante nelle posizioni delle società fuse o incorporate che consente il riporto nei periodi di imposta successivi alla fusione anche delle perdite maturate dalle società fuse o incorporate

→ Il riporto delle perdite fiscali maturate dalle società partecipanti (compresa la incorporante) è consentita soltanto se la società cui le perdite si riferiscono ha mantenuto un livello di operatività non inferiore alla soglia minima prevista dal c. 7 dell'art. 172, con riferimento ai volumi di ricavi caratteristici ed alle spese per prestazioni di lavoro subordinato.



20 settembre 2011

26

a) Condizione di vitalità delle imprese cui le perdite si riferiscono

Nel conto economico dell'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata

→ RICAVI DERIVANTI DALLA GESTIONE CARATTERISTICA

pari ad almeno il 40% di quelli del biennio precedente

→ COSTO DEL PERSONALE DIPENDENTE e RELATIVI CONTRIBUTI

pari ad almeno il 40% di quelli del biennio precedente

→ C.M. 9.3.2010, n. 9/E 

20 settembre 2011

27

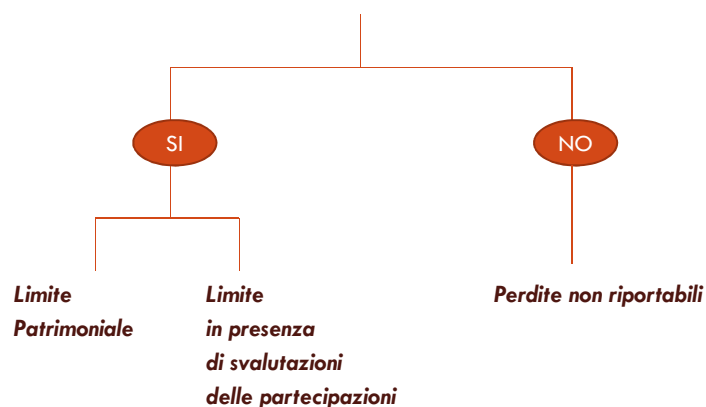
Finalità:

Non è un limite quantitativo ma una condizione senza la quale non è possibile riportare le perdite di quelle società che, fortemente ridimensionate rispetto ai livelli operativi dei periodi in cui le perdite sono state prodotte, fanno supporre che la partecipazione alla fusione non possa essere ricondotta a valide ragioni economiche ma alla sola finalità di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali con gli utili imponibili di altra società partecipante.

20 settembre 2011

28


“Condizione” dei requisiti economici (c. d. “test di vitalità”) superata ?



20 settembre 2011

29

- Ricavi e proventi dell'attività caratteristica;
- Spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi;
- Società costituita da meno di due esercizi
- Assenza di personale dipendente



- Periodo temporale da considerare per la verifica della vitalità
doppio test di vitalità:

A.E.

Ris. 24.10.2006, n. 116E
Ris. 10.4.2008, n. 143E
Circ. 9.3.2010, n. 9E

1) frazione di esercizio nel quale la fusione è deliberata e fino alla "delibera" (altri, fino all'effetto giuridico), rispetto al biennio precedente

2) esercizio precedente a quello nel quale la fusione è deliberata, rispetto al biennio precedente

20 settembre 2011

30


In senso contrario:

A.D.C.

Norma di comportamento 18.12.2009, n. 176

ASSONIME

Circolare 31.5.2007

esemplificazione 

20 settembre 2011

31

b) Limite patrimoniale

Le perdite ante fusione delle società che superano il test di vitalità sono riportabili nel limite dell'ammontare del patrimonio netto della società che le ha prodotte risultante

- dall'“ultimo bilancio” (A.E.: ultimo bilancio chiuso prima della data di effetto giuridico della fusione, ancorché non approvato a tale data) o, se inferiore,
- dalla situazione patrimoniale ex art. 2501-quater c.c.

Senza tener conto dei conferimenti o versamenti dei soci effettuati negli ultimi 24 mesi dalla data della situazione patrimoniale

➔ C.M. 9.3.2010, n. 9/E 

20 settembre 2011

32

Finalità:

Contrastare l'acquisizione di società con perdite fiscali ingenti, spesso significativamente superiori al patrimonio netto della società.

Neutralizzare eventuali capitalizzazioni eseguite al fine di incrementare il limite quantitativo di riportabilità delle perdite.

esemplificazione 

20 settembre 2011

33

- Perditi eccedenti il limite formate in differenti periodi d'imposta
- Società costituite da meno di 24 mesi e conferimenti eseguiti in sede di costituzione (A.E. → interpello disapplicativo)

20 settembre 2011

34

c) Limite in presenza di svalutazioni

Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione,

la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione

20 settembre 2011

35

Finalità:

Evitare una duplicazione di un beneficio fiscale che tra origine dal medesimo presupposto. Ante fusione sotto forma di svalutazione deducibile delle partecipazioni di società in perdita e post fusione sotto forma di compensazione delle perdite fiscali della ex partecipata.

Circ. 13.12.2006 n. 6/E: non disapplicabile ex art. 37-bis c. 8 d.p.r. 600/1973 poiché volta ad impedire una doppia deduzione e non a contrastare un comportamento potenzialmente elusivo.

esemplificazione



20 settembre 2011

36

Fusioni retrodatate ex co. 9, art. 172 tuir

→ penultimo periodo c. 7, art. 172 tuir

In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni al riporto delle perdite si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione.



20 settembre 2011

37

L'ammontare delle perdite di tale periodo (che non costituisce autonomo periodo d'imposta) deve essere determinato in via extracontabile.

A.E.

Applicazione con riferimento alle perdite delle incorporate e della incorporante.

ASSONIME

Impostazione che impone di determinare la perdita di periodo anche in capo ad un soggetto (l'incorporante) il cui periodo d'imposta non subisce alcuna interruzione.

esemplificazione



20 settembre 2011

38

Coordinamento con il regime ordinario (art. 84 tuir)

Art. 172 ← → Art. 84

Si ritiene che la norma dettata dall'art. 172 abbia natura di norma speciale rispetto all'art. 84 e che trovi diretta ed immediata applicazione in presenza di una fusione.

In ogni caso, la diretta ed immediata applicazione dei criteri appositamente individuati per le fusioni non esclude l'applicabilità a posteriori della prima parte del c. 3 dell'art. 84.

Art. 84 tuir

20 settembre 2011

39

Interessi passivi (ult. periodo c. 7, art. 172 tuir)

Le disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'art. 96.

20 settembre 2011

40

B. Prospetto del capitale e delle riserveProspetto
del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RF106 Capitale sociale		,00	,00		,00		,00	,00
di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RF107 Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF108 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RF109 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF110 Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF111 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00
RF112 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RF113 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF114 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF115 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite	
RF116 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF117 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

20 settembre 2011

41

Monitorare la struttura del patrimonio netto così da riclassificarlo agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento (sia in capo ai soci, sia in capo alla società) della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

20 settembre 2011

42

L'eventuale distribuzione di poste del patrimonio netto aventi natura di capitale in luogo dell'utile di esercizio o di riserva di utili presenti in bilancio, deve essere riqualificata agli effetti fiscali come distribuzione di utili.

20 settembre 2011

43

- Art. 47, c. 1, d.p.r. 22.12.1986, n. 917

*“Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti **l'utile dell'esercizio** e le **riserve (di utili, ndr)**, diverse da quelle (di capitale, ndr) del comma 5, per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta ”*

20 settembre 2011

44

- Riserve da sovrapprezzo su azioni o quote;
- Riserve da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
- Riserve da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale;
- Riserve da rivalutazione monetaria esenti da imposte.

Tuttavia, le somme o il valore normale dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute (art. 47, c. 5). (R.M. 31.5.2001, n. 79/E → eccedenza rispetto al costo fiscale della partecipazione = sopravvenienza attiva/plusvalenza)

20 settembre 2011

45

ADC norma 162/2006

- I versamenti in conto futuro aumento di capitale
 - ▣ Possono rappresentare un debito; non soggiacciono alla presunzione

- Aumento di capitale gratuito con passaggio riserve di utili
 - ▣ Non costituisce distribuzione di utili, ma se successiva riduzione del capitale per esuberanza, la riduzione è imputata con precedenza all'aumento di capitale derivante da passaggio di riserve di utili, a partire dal meno recente (art, 47, c. 6).
 - ▣ Se successivamente sono distribuite riserve di capitali, non si applica l'art. 47, salvo che l'operazione sia preordinata a far conseguire ai soci un risparmio d'imposta.

20 settembre 2011

46

Se trasparenza ex artt. 115 e 116 t.u.i.r.:
Si considerano distribuiti prioritariamente gli utili
“trasparenti” e, quindi, già assoggettati ad imposta
per trasparenza in capo ai soci.

20 settembre 2011

47

- Art. 47, c. 1, d.p.r. 22.12.1986, n. 917

“Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve (di utili, ndr) diverse da quelle (di capitale, ndr) del comma 5, per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta ”

La presunzione opera a condizione che le riserve di utili siano liberamente distribuibili (C.M. 16.6.2004, n. 26/E).



20 settembre 2011

48

C.M. 16.6.2004, n. 26/E “[...] Il comma 1 del nuovo art. 47 prevede altresì che, indipendentemente dalla statuizione della delibera assembleare, si presumono ai fini fiscali prioritariamente distribuiti l'utile di esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale indicate nel comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta. Tale disposizione che, in assenza di una specifica e diversa previsione, ha effetto - secondo la disposizione di carattere generale di entrata in vigore della riforma - per le delibere di distribuzione effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2004, indipendentemente dalla data di formazione delle riserve, **si rende applicabile sempreché le riserve di utili presenti siano liberamente disponibili**. Pertanto, è necessario che la società emittente comunichi agli azionisti (e, in ogni caso, agli intermediari tenuti agli obblighi di sostituzione di imposta) la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione e quale sia il regime fiscale applicabile. In altre parole, se la società pone in distribuzione riserve di capitale (ad esempio, riserve da sovrapprezzo azioni) deve specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile. Oppure, deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile ai sensi dell'art. 47 del Tuir “.

20 settembre 2011

49

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RF106	Capitale sociale	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	di cui per utili	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	di cui per riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF107	Riserve di capitale	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF108	Riserve ex art. 170, comma 3	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF109	Riserve di utili da trasparenza	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF110	Riserve di utili	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF113	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF114	Riserve di utili per contratti di locazione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF115	Riserve in sospensione di imposta	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
			Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite progressive			Perdite	
RF116	Utile dell'esercizio e perdite	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RF117	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00



20 settembre 2011

50

I dati devono essere forniti per “masse”, ossia raggruppando le poste di natura omogenea, anche se rappresentante in bilancio da voci distinte.

Le poste aventi ai fini fiscali natura mista (parte capitale e parte utile), il relativo importo dovrà essere suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righe.

20 settembre 2011

51

Ai fini della compilazione del prospetto, la distribuzione delle riserve di capitale dovrà considerarsi come non avvenuta e, corrispondentemente, l'utile dell'esercizio o le riserve di utili come distribuiti.

20 settembre 2011

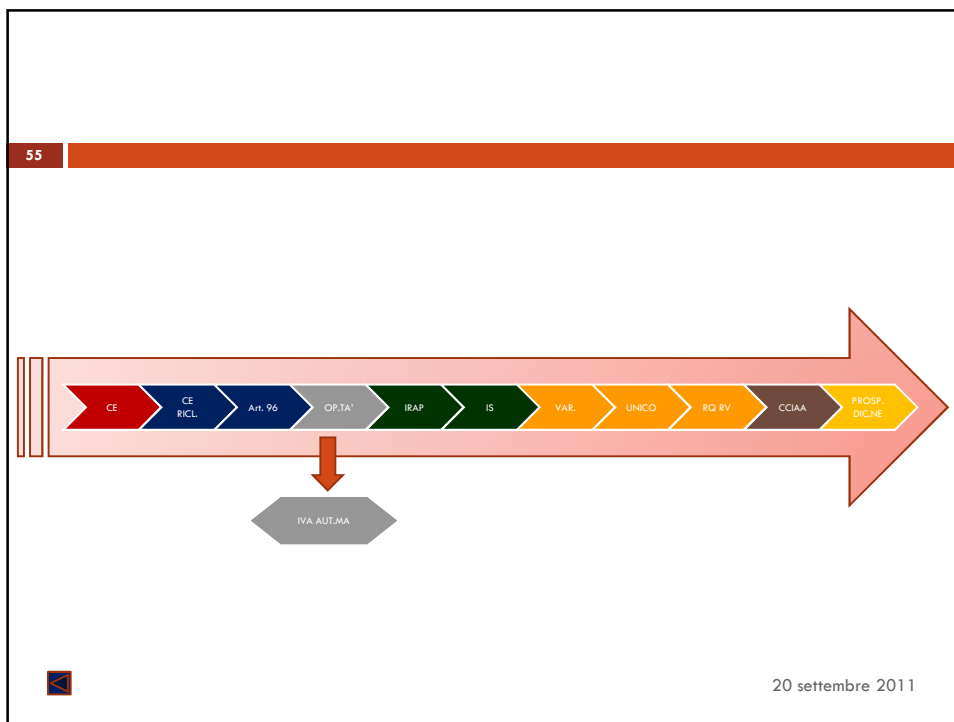
52	Dati contabili	<ul style="list-style-type: none"> • Il patrimonio netto della società Alfa S.r.l., al 31.12.2005, è così suddiviso: <ul style="list-style-type: none"> .. capitale sociale interamente versato: € 160.000,00 .. riserve di utili: € 30.000,00 .. utile esercizio 2005: € 24.000,00 • Nel corso del 2006 si è verificato quanto segue: <ul style="list-style-type: none"> .. utile esercizio 2005: accantonato a riserva; .. aumento di capitale sociale a € 180.000,00, mediante impiego delle riserve di utili (per € 20.000). • Eventi del 2007 (fino alla data di approvazione del bilancio): <ul style="list-style-type: none"> .. l'utile di esercizio 2006, pari a € 60.000,00, è accantonato a riserva. 			
2006					
Mod. Unico 2007 SC quadro RF					
Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
	Capitale sociale	160.000,00	20.000,00		180.000,00
	RF93 di cui per utili		20.000,00		20.000,00
	di cui per riserve in sospensione				
	RF94 Riserve di capitale				
	RF95 Riserve ex art. 170, comma 3				
	RF96 Riserve di utili da trasparenza				
	RF97 Riserve di utili	30.000,00	24.000,00	20.000,00	34.000,00
	RF98 Riserve in sospensione di imposta				
	RF99 Utile dell'esercizio e perdite		60.000,00		
	Utile distribuito	ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite	
Osservazioni	<ul style="list-style-type: none"> • In ragione delle sopra descritte operazioni, al termine dell'esercizio 2006 risulta la seguente situazione: <ul style="list-style-type: none"> .. il saldo finale del capitale sociale è pari a € 180.000,00; .. le riserve di utili sono inizialmente aumentate di € 24.000,00, per la destinazione dell'utile dell'esercizio 2005, e successivamente diminuite di € 20.000,00, per l'aumento di capitale sociale, con un saldo finale di € 34.000,00. 				

53	2006	<p>Dati contabili</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il patrimonio netto della società Alfa S.r.l., al 31.12.2005, è così suddiviso: <ul style="list-style-type: none"> .. capitale sociale interamente versato: € 300.000,00 .. riserve di capitali: € 99.000,00 .. riserva di utili: € 90.000,00 (di cui € 60.000 riserva legale) .. utile esercizio 2005: € 24.000,00 • Nel corso del 2006 si è verificato quanto segue: <ul style="list-style-type: none"> .. utile esercizio 2005: distribuzione ai soci per € 24.000,00; .. riserva di capitale: distribuzione ai soci per € 75.000,00. • Eventi del 2007 (fino alla data di approvazione del bilancio): <ul style="list-style-type: none"> .. l'utile di esercizio 2006, pari a € 60.000,00, è accantonato a riserva. 																																																												
Mod. Unico 2007 SC quadro RF																																																														
Prospetto del capitale e delle riserve		<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Saldo iniziale</th> <th>Incrementi</th> <th>Decrementi</th> <th>Saldo finale</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Capitale sociale</td> <td>1 300.000,00</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>4 300.000,00</td> </tr> <tr> <td>RF93 di cui per utili</td> <td>5</td> <td>6</td> <td>7</td> <td>8</td> </tr> <tr> <td>di cui per riserve in sospensione</td> <td>9</td> <td>10</td> <td>11</td> <td>12</td> </tr> <tr> <td>RF94 Riserve di capitale</td> <td>1 99.000,00</td> <td>2</td> <td>3 45.000,00</td> <td>4 54.000,00</td> </tr> <tr> <td>RF95 Riserve ex art. 170, comma 3</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>4</td> </tr> <tr> <td>RF96 Riserve di utili da trasparenza</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>4</td> </tr> <tr> <td>RF97 Riserve di utili</td> <td>1 90.000,00</td> <td>2</td> <td>3 30.000,00</td> <td>4 60.000,00</td> </tr> <tr> <td>RF98 Riserve in sospensione di imposta</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>4</td> </tr> <tr> <td>RF99 Utile dell'esercizio e perdite</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>4</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Utile distribuito</td> <td>Utile destinato ad accantonamento a riserva</td> <td>Utile destinato a copertura perdite progressive</td> <td>Perdite</td> </tr> <tr> <td></td> <td>0,00</td> <td>60.000,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> </tr> </tbody> </table>		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale	Capitale sociale	1 300.000,00	2	3	4 300.000,00	RF93 di cui per utili	5	6	7	8	di cui per riserve in sospensione	9	10	11	12	RF94 Riserve di capitale	1 99.000,00	2	3 45.000,00	4 54.000,00	RF95 Riserve ex art. 170, comma 3	1	2	3	4	RF96 Riserve di utili da trasparenza	1	2	3	4	RF97 Riserve di utili	1 90.000,00	2	3 30.000,00	4 60.000,00	RF98 Riserve in sospensione di imposta	1	2	3	4	RF99 Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento a riserva	Utile destinato a copertura perdite progressive	Perdite		0,00	60.000,00	0,00	0,00
	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale																																																										
Capitale sociale	1 300.000,00	2	3	4 300.000,00																																																										
RF93 di cui per utili	5	6	7	8																																																										
di cui per riserve in sospensione	9	10	11	12																																																										
RF94 Riserve di capitale	1 99.000,00	2	3 45.000,00	4 54.000,00																																																										
RF95 Riserve ex art. 170, comma 3	1	2	3	4																																																										
RF96 Riserve di utili da trasparenza	1	2	3	4																																																										
RF97 Riserve di utili	1 90.000,00	2	3 30.000,00	4 60.000,00																																																										
RF98 Riserve in sospensione di imposta	1	2	3	4																																																										
RF99 Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4																																																										
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento a riserva	Utile destinato a copertura perdite progressive	Perdite																																																										
	0,00	60.000,00	0,00	0,00																																																										
Osservazioni		<ul style="list-style-type: none"> • Per la distribuzione delle riserve di capitale, in misura di € 75.000,00, valgono le seguenti considerazioni: <ul style="list-style-type: none"> .. nel patrimonio sociale erano presenti riserve di utili pari a € 90.000, di cui € 60.000 costituite dalla riserva legale: per quest'ultima non opera la presunzione di cui all'art. 47 Tuir; .. conseguentemente, la distribuzione avvenuta nel 2006, nei confronti dei soci, ai fini fiscali: <ul style="list-style-type: none"> .. rileva quale distribuzione di riserve di utili per € 30.000 (coincidente con l'ammontare delle riserve di utili diverse da quella legale); .. non rileva quanto a € 45.000, trattandosi di distribuzione di riserve di capitale. 																																																												

54

ESEMPLIFICAZIONE

20 settembre 2011



56

fine presentazione

20 settembre 2011

57

materiale

20 settembre 2011

SCHEMA DI SINTESI	
SOGGETTI INTERESSATI	<p>La deduzione è fruibile dai soggetti che determinano la base imponibile Irap con le modalità di cui agli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del D. Lgs. 446/1997.</p> <p>La deduzione forfetaria dell'Irap spetta anche ai soggetti diversi da quelli sopra indicati, a condizione che gli stessi determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina recata dall'art. 5 D. Lgs. 446/1997.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Società di capitali e enti commerciali [art. 5]. • Società di persone e imprese individuali [art. 5-bis]. • Banche e altri enti e società finanziari [art. 6]. • Imprese di assicurazione [art. 7]. • Persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni [art. 8]. <p>Per opzione ⇒ Imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata.</p> <p>Per regime naturale ⇒ Enti privati non commerciali, con riferimento alla sola attività commerciale esercitata.</p>
DEDUZIONE FORFETTARIA 10% A decorrere dal periodo d'imposta 2008	<p>• E ammesso in deduzione, ai sensi dell'art. 99, c. 1 Tuir, un importo pari al 10% dell'Irap. Tale importo è forfetariamente riferito all'imposta dovuta sulla quota imponibile:</p> <ul style="list-style-type: none"> .. degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati; .. delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti. <p>• Per la determinazione della deduzione non è necessario procedere al calcolo analitico della quota di Irap riferibile a tali componenti.</p> <p>• E necessario, invece, che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, i predetti oneri per il personale e per interessi passivi abbiano concorso alla determinazione della base imponibile dell'Irap.</p>
CRITERIO DI CASSA	<p>La misura del 10% deve essere calcolata sull'Irap versata nel periodo di imposta, senza la necessità di distinguere la quota parte di imposta riferita agli interessi passivi e alle spese per il personale dipendente.</p> <p>• L'Irap rilevante per il calcolo della deduzione (anche per gli esercenti e professionisti) è quella versata nel periodo di imposta di riferimento a titolo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> .. saldo del periodo di imposta precedente; .. acconto di quello successivo, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta.
ACCONTI IN ECCESSO	<p>• L'Irap versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di imposta di riferimento.</p> <p>• La quota di acconto versata in eccesso rispetto all'Irap dovuta, quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, non può essere computata nel calcolo della deduzione, poiché - non risultando definitivamente dovuta - costituisce credito dell'esercizio medesimo.</p>
CONDIZIONI	<p>• Non è consentito tenere conto, ai fini del calcolo della deduzione, del versamento effettuato a saldo con riguardo ad un periodo d'imposta la cui base imponibile Irap non risulta incisa dai costi per il personale dipendente o per interessi passivi.</p> <p>• Al contrario, si può tenere conto del versamento in acconto relativo al periodo di imposta successivo, se i predetti costi hanno influenzato la base imponibile del periodo medesimo.</p>

58

59

SALDO 2009 * PAGATO NEL 2010

+

Minore tra

ACCONTI PER 2010 PAGATI NEL 2010

SALDO DOVUTO PER IL 2010

=

BASE DI CALCOLO x 10% = deduzione

* SE RISPETTATE LE CONDIZIONI

20 settembre 2011

60

Descrizione	Importo
Reddito imponibile Ires al lordo della deduzione dell'Irap	€ 30.000,00
Irap versata nel corso del periodo	€ 400,00
d'imposta 2010	€ 1.600,00
Irap dovuta per il 2010 (criterio di competenza)	€ 1.800,00
Importo deducibile ai fini Ires (10% di 1.600) [variazione in diminuzione]	€ 160,00
Reddito imponibile Ires al netto della deduzione (30.000 - 160)	€ 29.840,00
RF17 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	Irap da conto economico (oltre all'eventuale Ires) 1.800,00
RF54 Altre variazioni in diminuzione	
12 160,00 Irap deducibile	
13 14 15 16 17 18	
19 20 21 22 23 24	
25 26 27 28 29 30	
31 32 33 34 35 36	
	160,00

Nota⁽¹⁾ Nella base imponibile Irap per il periodo d'imposta 2009 non figurano spese per il personale o oneri finanziari, che sono presenti, invece, nella base imponibile del periodo d'imposta 2010. Pertanto, la deduzione forfetaria del 10% spetta solo con riferimento agli acconti versati per il periodo 2010.



20 settembre 2011

61

Interessi attivi e proventi assimilati

Interessi passivi ed oneri assimilati

deducibili

20 settembre 2011

62

Interessi attivi e proventi assimilati

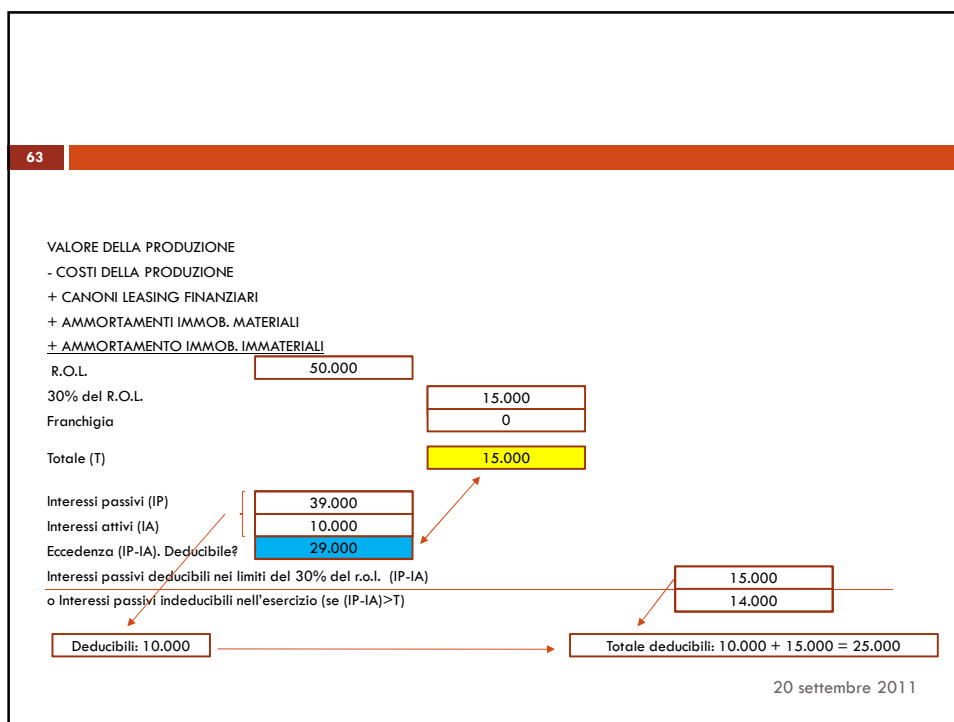
Interessi passivi ed oneri assimilati

deducibili

Eccedenza da confrontare con il 30% r.o.i.

Valore della produzione lett. A) art. 2425
 - Costi della produzione lett. B) art. 2425
 + ammortamenti immobilizzazioni materiali ed immateriali
 + canoni di locazione finanziaria (risultanze conto economico senza variazioni (canone comprensivo di interessi impliciti))
 - ~~franchigia (2008: euro 10.000; 2009: euro 5.000)~~

20 settembre 2011



64

Ripporto eccedenza degli interessi passivi

Gli interessi non dedotti in un esercizio sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta

- se e nei limiti in cui in tali successivi periodi l'importo degli interessi passivi ed oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e proventi assimilati sia inferiore al 30% del r.o.l. di competenza
- riportabilità senza limiti temporali
- differenza temporanea tra interessi iscritti in bilancio ed interessi fiscalmente deducibili che costituisce presupposto per l'iscrizione di imposte anticipate, in presenza delle condizioni prescritte dai principi contabili.

20 settembre 2011

65

Riporto eccedenza del R.O.L.

Le eccedenze di R.O.L. prodotte dal 2010 potranno essere utilizzate per la deducibilità di un maggior importo di interessi a partire dal 2011.

La riportabilità dell'eccedenza di R.O.L. come quella degli interessi passivi è consentita senza limiti temporali.

L'effetto è quello di permettere che il R.O.L. non utilizzato negli esercizi con elevata redditività e basso indebitamento sia riportato negli esercizi successivi.



20 settembre 2011

66

SCHEMA DI SINTESI

Imposte sui redditi	Decorrenza	Regola	Beni di modico ammontare
SPESE DI RAPPRESENTANZA Art. 108 Tuir	Fino al 31.12.2007	Deduzione nella misura di 1/3, per quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei 4 successivi.	Sono deducibili le spese riferite a beni di valore unitario non eccedente € 25,82 ⁽¹⁾ .
	Dal 1.01.2008 ↓ D.M. Economia 19.11.2008	*Deducibilità nel periodo di imposta di sostenimento (criterio di competenza), se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità, anche in funzione di: .. natura e destinazione delle stesse; .. volume di ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa; .. attività internazionale dell'impresa.	Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00 ⁽²⁾ .
CRITERIO DI INERENZA DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA	Requisiti generali	* Si considerano inerenti le spese per beni e servizi: 1) erogate a titolo gratuito (cioè senza corrispettivo o controprestazione, a differenza, ad esempio, delle spese di pubblicità); 2) effettivamente sostenute e documentate; 3) effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni; 4) il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa; 5) sostenute in coerenza con pratiche commerciali di settore.	
	Fattispecie individuate dal D.M. 19.11.2008	* Spese per viaggi turistici, in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi, la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa. * Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di: .. ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose; .. inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa; .. mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa. * Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza.	
CRITERIO DI CONGRUITÀ Limiti di deducibilità	(+) .. 1,30% .. 0,50% .. 0,10%	* Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nel limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi, relativa allo stesso periodo, in misura pari a: * Dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni; * Dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni; * Dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.	