

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

PRINCIPIO DI COMPETENZA ECONOMICA

Art. 2423 bis, c. 1, p. 3 c.c.

Regola -> i proventi e gli oneri di competenza dell'esercizio devono costituire oggetto di imputazione, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento

Ne deriva che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)

Ricavi di competenza economica dell'esercizio

Costi di competenza economica dell'esercizio

Reddito dell'esercizio

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

**Accantonamenti oneri
pluriennali**

Spese di manutenzione

Rateizzazione plusvalenze

**Operazioni in valuta estera
Fiscaltà anticipata e differita**

**Ferie maturate non pagate e
non godute**

**Mensilità aggiuntive lavoro
dipendente**

**Autovetture, spese
telefoniche e oneri di
trasferta lavoratori
dipendenti**

**Conto cassa
Debiti verso soci**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

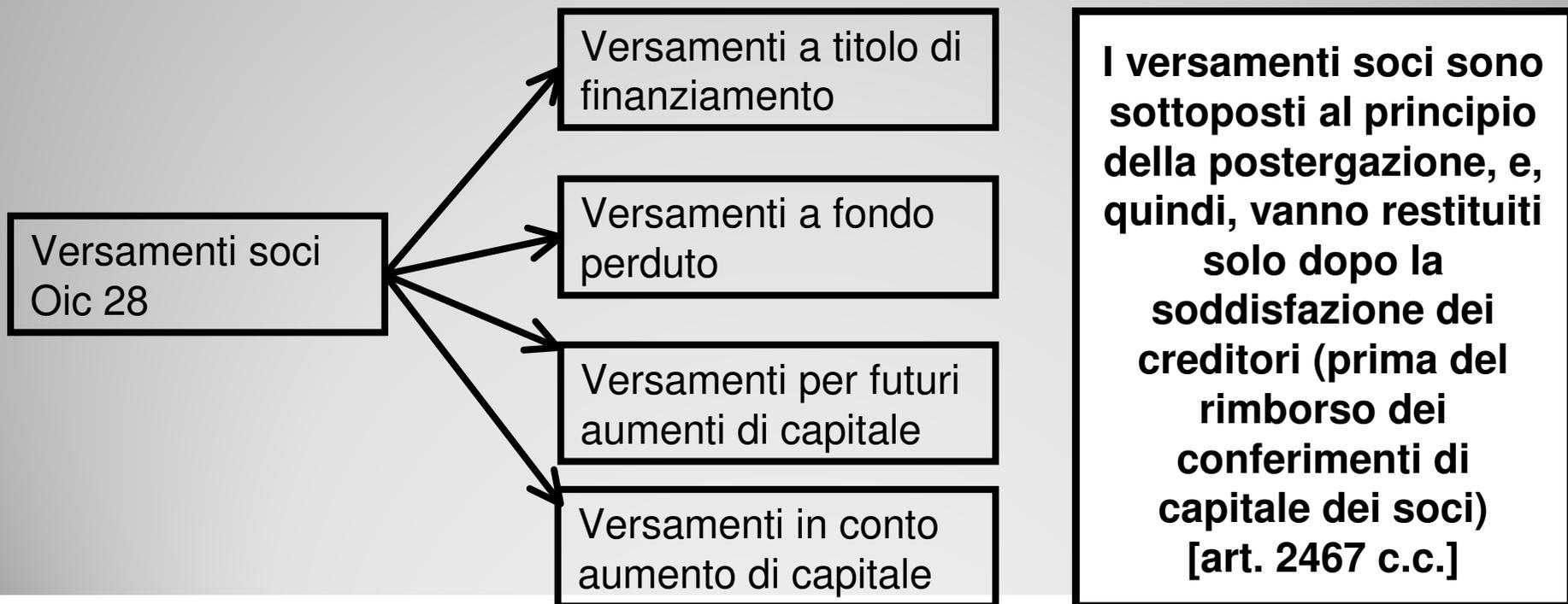
Conto cassa

Debiti verso soci

- **Suddivisione della voce per tipologia**
- **Saldo giornaliero non deve essere negativo**
- **Movimentazioni collegate ad operazioni dell'attività propria dell'impresa (*altre da giustificare*)**

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Debiti verso soci per versamenti



DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Versamenti soci

quando sono dà considerarsi «**conferimenti**»
e quando «**finanziamenti**»?

La Cassazione (sentenza 20.9.2012, n. 15944) al fine di stabilire se si tratta di «finanziamenti» o di «versamenti in conto capitale» ha stabilito che occorre «interpretare la volontà delle parti».

Dal punto di vista pratico gli elementi probatori sono:

- **nel verbale assemblea devono essere illustrate le caratteristiche del finanziamento, quali il piano di rimborso, l'esplicito impegno alla restituzione delle somme e soprattutto l'eventuale onerosità (OIC 28);**
- **dalla corrispondenza tra le parti potrebbe emergere in modo inequivocabile la «volontà» di porre in essere un finanziamento.**

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Finanziamento soci

«Salvo diversa volontà delle parti» gli interessi si presumono percepiti «alle scadenze e nella misura pattuita per iscritto».

La presunzione di fruttuosità non è assoluta, ma relativa e quindi ammessa alla **prova contraria**.

**Per vincere la presunzione è necessaria l'indicazione scritta.
In ogni caso è necessaria l'indicazione della infruttuosità nella Nota Integrativa.**

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Finanziamento soci – iscrizione in bilancio

Art. 2424 c.c. i debiti verso soci devono essere iscritti nel passivo dello SP alla voce D3 con separata indicazione per ciascuna voce degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

Princ. Oic 19 precisa che il saldo da esporre in bilancio esprime l'effettivo debito per capitale, interessi ed eventuali oneri accessori maturati alla data di bilancio, anche se gli interessi ed accessori sono addebitati successivamente a tale data.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'ESERCIZIO

Finanziamento soci – iscrizione in bilancio

Informativa dà fornire in Nota Integrativa - art. 2427 richiede l'indicazione delle seguenti informazioni con riguardo ai finanziamenti effettuati dai soci:

- la ripartizione per scadenze;
- la clausola di postergazione del finanziamento rispetto agli altri creditori (art. 2427, n. 19 bis c.c.)

OIC 19 considera informazioni complementari dà fornire in NI:

.....

- **La natura e l'entità dei finanziamenti effettuati dai soci ...**

E se tutto ciò non risulta Che cosa sono i versamenti soci presenti nel conto cassa?

PRESENTAZIONE ISTANZA CON IRES RIMBORSABILE



Le società di capitali che - *relativamente agli anni pregressi (2007 – 2011)* - hanno trasmesso l'istanza al fine di ottenere:

- il rimborso della maggiore Ires corrisposta;
- Il riconoscimento del maggior credito;

sono tenute a contabilizzare il relativo ammontare che costituisce una **sopravvenienza attiva non tassabile**, trattandosi del venir meno di imposte (non dedotte) riferite ad esercizi precedenti.

Crediti tributari (C.II.4-bis) SP a *Sopravvenienze attive (E.20) CE*

Al fine di consentire un'equa distribuzione delle risorse finanziarie disponibili, l'Agenzia delle entrate - con il provvedimento 17 dicembre 2012 - ha previsto la presentazione dell'istanza di rimborso che richiede la **contabilizzazione del credito** per le imposte richieste a rimborso nonché, se nella stessa viene evidenziata una perdita / maggiore perdita riportabile, l'eventuale **rilevazione della fiscalità differita**.



N.B.: in relazione alla sopravvenienza è necessario operare una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

**COMPORTAMENTO CONTABILE:
ISTANZA CON CREDITO RIMBORSABILE**

*Crediti verso erario per
rimborsi*

a

*Sopravvenienza attiva
non imponibile*

**Valutare il momento di
incasso per indicare la
scadenza**

**Variazione in
diminuzione nel modello
UNICO**

INDENNITÀ DI TRAFERTA E INDENNITÀ CHILOMETRICA



Nel **costo del lavoro computabile nel calcolo della deduzione Irap dalle imposte sul reddito** si rammenta che deve anche essere compresa **l'indennità di trasferta** (circ. AE 8/2013).

Da cui, incrementando il costo del lavoro, si incrementa indirettamente l'importo dell'Irap deducibile da Ires o Irpef.

E le indennità chilometriche non indicate nella circolare?

Fanno parte del costo del lavoro utilizzabile nel conteggio della deduzione Irap?



Le **indennità chilometriche dal 2008 sarebbero deducibili dall'Irap**, diversamente da quanto è stato sostenuto per il passato dalla stessa Agenzia delle entrate.

Le **indennità forfettarie sono rimborsi**, mentre le **indennità chilometriche** nella fiscalità del lavoratore dipendente o del collaboratore a progetto (*anche amministratore di società*) sono rimborsi analitici a piè di lista (circ. 326/1997).

Le istruzioni alla determinazione dell'Irap nel modello dichiarativo non citano più in modo esplicito l'indeducibilità delle indennità chilometriche, come invece risultava fino al periodo d'imposta 2007.

PRESENTAZIONE ISTANZA CON IRES RIMBORSABILE



Al fine di individuare l'esercizio di contabilizzazione della sopravvenienza attiva deve essere, in via preliminare, valutato che, sulla base di quanto disposto dall'art. 2423-bis del codice civile, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio è necessario **rispettare il principio di competenza** in relazione al quale si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, **anche se vengono conosciuti successivamente alla chiusura dello stesso.**

Relativamente ai crediti (tributari) connessi con il rimborso dell'IRES per indeducibilità dell'IRAP, il titolo che legittima l'iscrizione nel bilancio è costituito dal DL 16/2012, non rilevando il provvedimento 17.12.2012 che, definendo esclusivamente la procedura per il rimborso, non incide **sul "se"**, ma solamente sul **"quando"**.

Di conseguenza, poiché il DL 16/2012 è anteriore alla chiusura dell'esercizio 2012, si ritiene che **il credito IRES** evidenziato nell'istanza di rimborso può essere **iscritto nel bilancio chiuso al 31.12.2012** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.



IMPUTAZIONE PAGAMENTI ESEGUITI RAVVEDIMENTO OPEROSO O ISCRIZIONE A RUOLO



Regola -> se nel periodo d'imposta **N** risulta eseguito il versamento della maggiore Irap accertata per il periodo d'imposta **N-2**, ai fini dell'individuazione della deduzione spettante per l'anno **N** è possibile considerare anche il versamento riferito all'anno **N-2**, tenendo, ovviamente, in considerazione "***i parametri del costo del lavoro e del valore della produzione***" inerenti all'anno **N-2**.

Pertanto, versamenti 2012 per maggiore Irap accertata:

➤ **per il 2008** -> determinazione deduzione spettante per l'anno dell'effettivo versamento (2012), prendendo in considerazione anche la corresponsione riferita al 2008 e tenendo conto "***dei parametri del costo del lavoro e del valore della produzione***" relativi al 2008;

➤ **per il 2009** -> determinazione deduzione spettante per l'anno dell'effettivo versamento (2012), prendendo in considerazione anche la corresponsione riferita al 2009 e tenendo conto "***dei parametri del costo del lavoro e del valore della produzione***" relativi al 2009;

..... ecc.



PRESENTAZIONE ISTANZA CON PERDITA O MAGGIORE PERDITA



Se, per effetto dell'indeducibilità dell'IRAP, emerge una perdita / maggiore perdita, la medesima può essere utilizzata in diminuzione del reddito nel periodo d'imposta, o, se non possibile, nei periodi successivi.

In caso di presentazione di un'istanza evidenziante una **perdita / maggiore perdita non interamente utilizzata entro il 2012**, si deve procedere allo **stanziamento delle imposte anticipate connesse**.

La possibilità di iscrivere le imposte anticipate nel bilancio dell'esercizio richiede la contestuale sussistenza delle seguenti condizioni:

- esistenza della **ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che possono assorbire le perdite** riportabili;
- le perdite derivano da circostanze ben identificate ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

Per le perdite che possono essere utilizzate nel 2012 (in misura piena o limitata) o nei periodi d'imposta successivi, **nel quadro RS del mod. UNICO 2013 SC** è presente uno specifico riquadro (rigo RS103).

Perdite istanza rimborso da IRAP	RS103	Perdite utilizzabili in misura limitata		Perdite utilizzabili in misura piena	
		1	,00	2	,00

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

PRESENTAZIONE ISTANZA CON PERDITA O MAGGIORE PERDITA

ESEMPIO

La Rossi srl, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ha presentato nel 2013 l'istanza di rimborso, dalla quale, relativamente al 2010, risulta una maggiore perdita rideterminata pari a € 8.000, non utilizzata né nel 2011 né nel 2012.

R13	Irap deducibile art. 2 D.L. 201/11	Versamenti Irap	Irap dedotta art.6 D.L. 185/08	Irap deducibile
		1	2	3
		8.000,00	,00	8.000,00
R14	Maggiore perdita rideterminata	Perdita d'impresa	Perdita di lavoro autonomo	Perdita "Robin Tax"
		1	2	3
		8.000,00	,00	,00

Perdite istanza rimborso da IRAP	RS103		Perdite utilizzabili in misura limitata	1	,00	Perdite utilizzabili in misura piena	2	8.000,00						
Perdite di impresa non compensate	RS44	In misura limitata	(del presente periodo d'imposta	SIQ	1	,00	Addizionale IRES	2	,00					
				IRES	3	,00	Maggiorazione IRES	4	,00					
				5	,00		6	,00	7	,00	8	,00		
	RS45	In misura piena	(del presente periodo d'imposta	SIQ	1	,00	Addizionale IRES	2	,00	IRES	3	,00	Maggiorazione IRES	4
				5	,00		6	,00	7	8.000,00	8	,00		

**COMPORTAMENTO CONTABILE:
ISTANZA CON INCREMENTO DELLE PERDITE**

Crediti per imposte anticipate

a

IRES anticipata

Valutare l'esistenza dei requisiti OIC n. 25

Variazione in diminuzione nel modello UNICO

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

**COMPORAMENTO CONTABILE:
ISTANZA CON INCREMENTO DELLE PERDITE**



in NOTA INTEGRATIVA



**dettagliare le
motivazioni**



**commentare la
modifica agli importi**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ANNO 2012 - RF 54 – ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE



PERIODO D'IMPOSTA 2012

CODICE FISCALE

REDDITI
QUADRO RF

Determinazione del reddito di impresa

Mod. N.

RF54 Altre variazioni in diminuzione	12	2	900,00	33	4	5.250,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
RF55	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE								37	6.150,00
									,00	

Codice 12: l'importo pari al 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione a titolo di acconto.

Codice 33: l'importo pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ANNO 2012 - RF 54 – ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

PERCORSO LOGICO – QUALE DEDUZIONE?

Interessi passivi

Sì

Costo lavoro ND

Sì

Deduzione forfettaria
+
Deduzione analitica

Interessi passivi

Sì

Costo lavoro ND

N
o

Solo deduzione forfettaria

Interessi passivi

N
o

Costo lavoro ND

Sì

Solo deduzione analitica

Interessi passivi

N
o

Costo lavoro ND

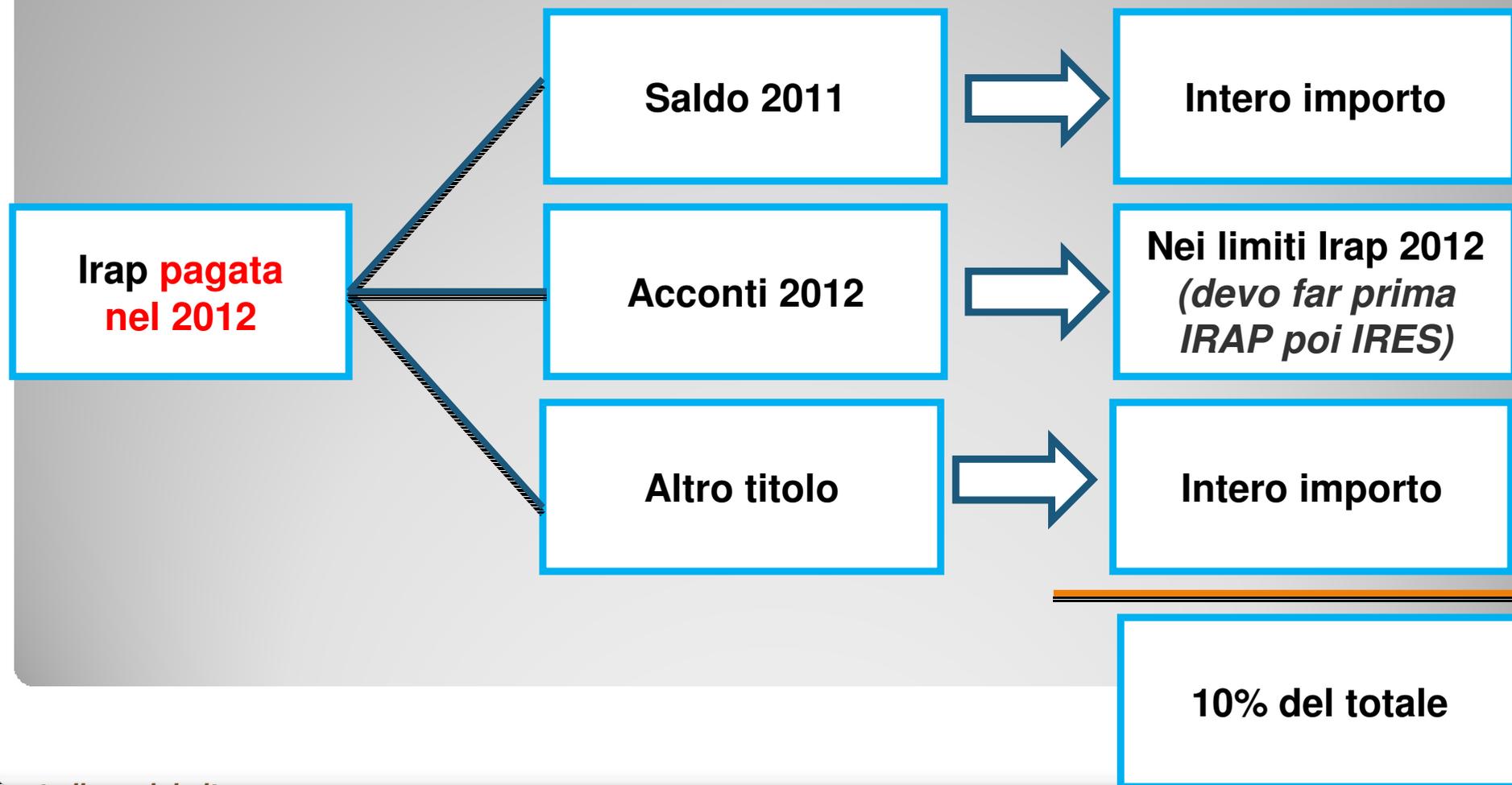
N
o

Nessuna deduzione

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ANNO 2012 - RF 54 – ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

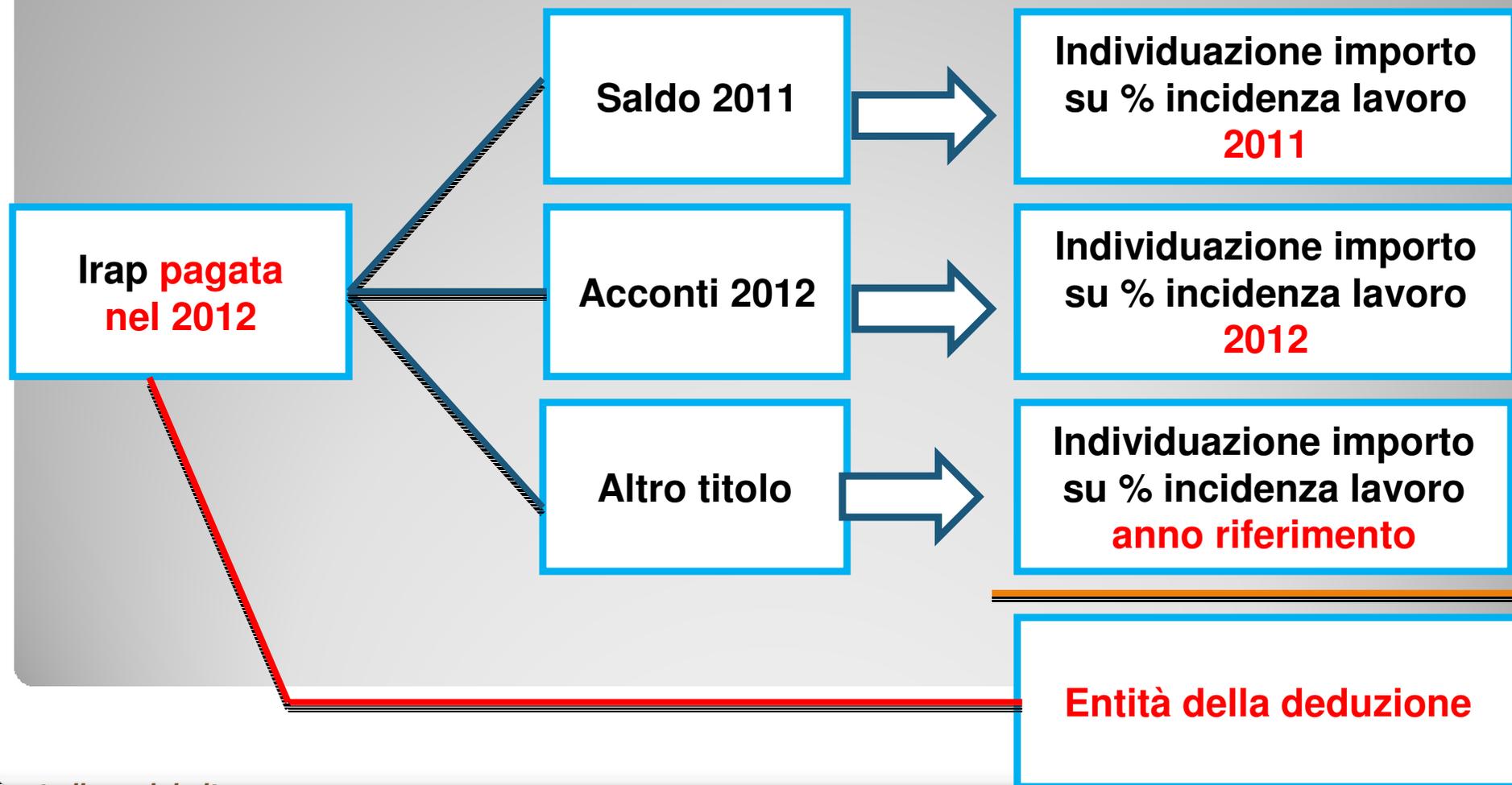
PERCORSO LOGICO – BASE DI CALCOLO DEDUZIONE FORFETTARIA



Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ANNO 2012 - RF 54 – ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

PERCORSO LOGICO – BASE DI CALCOLO DEDUZIONE IRAP LAVORO



Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

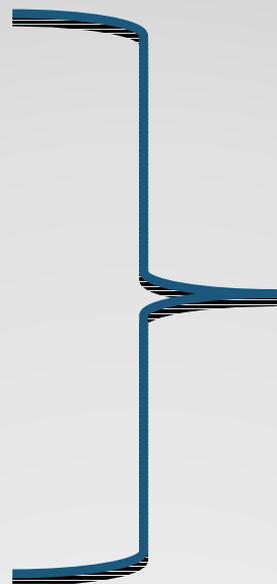
ANNO 2012 - RF 54 – ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

PERCORSO LOGICO – VERIFICA FINALE

Deduzione forfettaria



Deduzione analitica



**Nell'entità massima di
quanto pagato**



**Se eccedente devo ridurre
proporzionalmente tra codice
12 e codice 33?**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

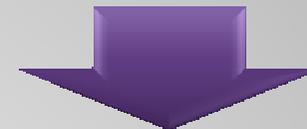
DAL 2012 SI È RESA OPERATIVA UNA NUOVA PARTIZIONE



Art. 36 della L. 724/1994



SOCIETÀ NON OPERATIVE
(problema ricavi)



D.L. 138/2011



SOCIETÀ NON OPERATIVE
(problema reddito)

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Previsione di una maggiorazione Ires del 10,5% per le società di capitali considerate di comodo, anche per effetto della situazione di perdita sistematica (-> **l'aliquota nominale sul reddito cresce dal 27,5% al 38% a decorrere dall'esercizio 2012**).

Ires al 38%

La maggiorazione si rende operativa anche alla quota di reddito che viene imputato alle società di capitali, da società di persone di comodo, nonché al reddito di società di capitali che hanno **optato per la tassazione di gruppo o per il regime di trasparenza**.

Ovviamente, non è stato previsto alcun aggravio per le S.n.c. e le S.a.s. di comodo che imputano il reddito a persone fisiche soggette all'Irpef.

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Società in perdita sistematica

Le società che, pur superando l'entità dei ricavi minimi, dichiarano:

➤ perdite fiscali per tre esercizi consecutivi;

oppure:

➤ due volte una perdita e una volta un reddito inferiore al minimo degli enti non operativi;

diventano di comodo nell'esercizio ancora seguente;

Devono essere tenute in considerazione le cause:

➤ **di esclusione previste per le società non operative;**

➤ **di disapplicazione automatica** stabilite dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate in data 11 giugno 2012;

nonché la possibilità di **richiedere la disapplicazione mediante interpello.**

la regola si rende operativa **dal 2012**, in quanto, la prima applicazione, riguarda il **triennio 2009-2011.**

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Società interessate



Le norme riguardanti sia le società non operative, sia le società in perdita sistematica, si applicano (elencazione tassativa):

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;

nonché:

- società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono soggettivamente escluse dalla disciplina, le società semplici, non esercenti attività di impresa, le società cooperative, le mutue assicurazioni, gli enti commerciali e non commerciali, le società consortili, le società non residenti senza stabile organizzazione nel nostro Paese.

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

La disciplina delle società non operative prevede due distinte fasi:
1. l'individuazione dell'eventuale non operatività della società esaminata;
2. l'obbligo per la società che è risultata non operativa di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo.

Società di comodo

Individuazione non operatività

Calcolo (ed adeguamento) del reddito minimo

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Si considerano **non operative** le società che hanno conseguito un ammontare di ricavi effettivi inferiore ai ricavi minimi (detti anche presunti), a loro volta pari alla somma dei valori che si ottengono applicando determinate percentuali a talune voci dell'attivo dello stato patrimoniale.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
		1	2	3	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	7
		Valore medio		Percentuale	Valore dell'esercizio		Percentuale	
	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%
Start-up <input type="checkbox"/>	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
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RF81	Totale		2	,00	3	,00	5
	RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni						,00
	RF83	Reddito imponibile minimo						,00

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Si considerano **non operative** le società che hanno conseguito un ammontare di ricavi effettivi inferiore ai ricavi minimi (detti anche presunti), a loro volta pari alla somma dei valori che si ottengono applicando determinate percentuali a talune voci dell'attivo dello stato patrimoniale.

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

Start-up

Impegno allo scioglimento

RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica
	1	2	3
		Valore medio	Percentuale
RF75	Titoli e crediti	1 ,00	2%
RF76	Immobili ed altri beni	2 ,00	6%
RF77	Immobili A/10	,00	5%
RF78	Immobili abitativi	3 ,00	4%
RF79	Altre immobilizzazioni	4 ,00	15%
RF80	Beni piccoli comuni	,00	1%
		Ricavi presunti	Ricavi effettivi
RF81	Totale	2 ,00	3 ,00
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni		
RF83	Reddito imponibile minimo		5 ,00

- 1) Crediti solo se produttivi di interessi
- 2) Immobili rivalutati al valore storico fino ad effetto fiscale
- 3) Immobili rivalutati dal periodo di effetto e per due anni ulteriori
- 4) Per i costi pluriennali si assume il costo al netto degli ammortamenti

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

**Assonime ed
Agenzia entrate**



- Se non ci sono tre esercizi si assumono anche in numero minore
- I periodi esclusi rilevano nella media (cir 25/2007)

**Verifica
operatività**

Ricavi effettivi

**Valori medi
del triennio**

minori

Ricavi presunti

**Ricavi medi
effettivi**

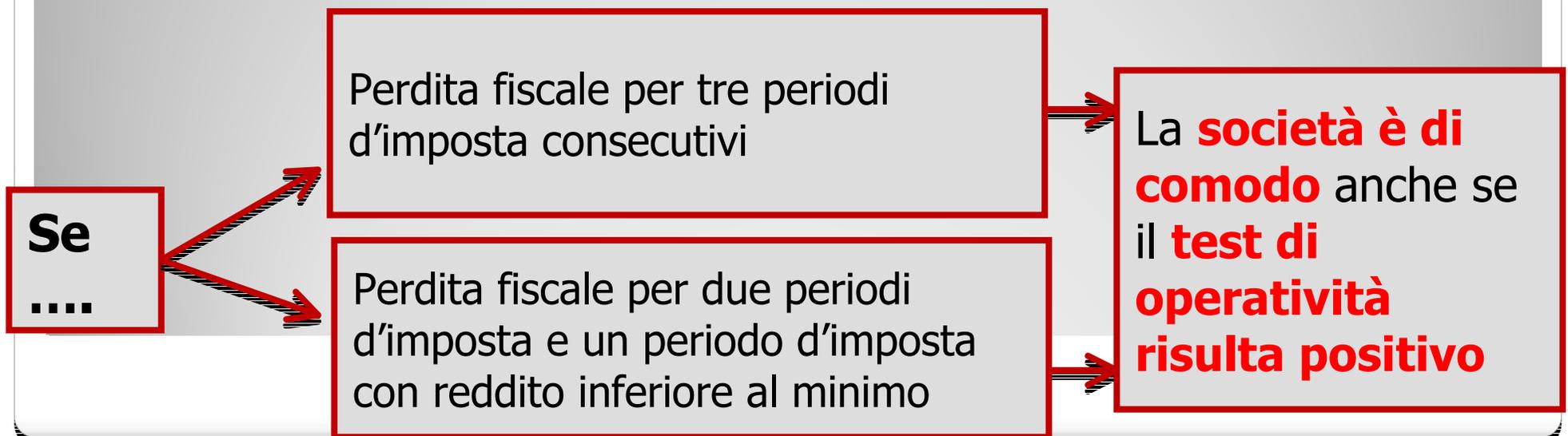
Ricavi
Incrementi di rimanenze
Proventi non straordinari

Media valori
2010+2011+2013
: 3

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Pur superando il **test di operatività** (ricavi dichiarati pari o superiori a quelli minimi), la società (di capitali / di persone) viene considerata “in perdita sistematica” e quindi “di comodo” a decorrere dal quarto periodo d'imposta se:

- risulta in perdita per 3 periodi d'imposta consecutivi (comma 36-decies);
- in un triennio:
 - risulta in perdita per 2 periodi d'imposta;
 - per il restante periodo d'imposta dichiarare un reddito inferiore a quello minimo determinato ai sensi del citato art. 30 (comma 36-undecies).



Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Anno 2009	Anno 2010	Anno 2011	Anno 2012
perdita	perdita	perdita	di comodo
Reddito inferiore al minimo	perdita	perdita	di comodo
perdita	Reddito inferiore al minimo	perdita	di comodo
perdita	perdita	Reddito inferiore al minimo	di comodo
Reddito inferiore al minimo	Reddito inferiore al minimo	perdita	non di comodo
perdita	Reddito inferiore al minimo	Reddito inferiore al minimo	non di comodo
Reddito inferiore al minimo	perdita	Reddito inferiore al minimo	non di comodo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Reddito dichiarato per importo superiore al minimo, che viene compensato con perdite pregresse fino al ridurlo al di sotto della soglia.

Una società ha realizzato nel 2009 una perdita di 1.200 e nel 2010 una perdita di 500. Nell'esercizio 2011 la società consegue un reddito di 1.000, ridotto a 200 a seguito dell'utilizzo all'80% di perdite pregresse.

Ipotizzando che il reddito minimo per le società di comodo sia 900, il reddito dell'esercizio 2011 deve essere considerato superiore o inferiore a tale reddito minimo? E conseguentemente la società è o non è in perdita sistematica nel triennio 2009-2011?

Poiché la norma fa riferimento al «reddito dichiarato», si ritiene che si deve fare riferimento al reddito complessivo al lordo dell'utilizzo delle eventuali perdite dei precedenti esercizi.

Ne deriva, quindi, che **la società predetta non deve essere considerata in perdita fiscale per il periodo d'imposta 2011 perché il suo reddito complessivo (1.000) è superiore al reddito imponibile minimo (900).**

ATTENZIONE AGLI EFFETTI IVA (sono i primi che incontriamo nell'anno 2013)

Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4 ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

MA NON SI APPLICA SUL CREDITO 2011 (teniamolo “stretto”)

Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Triennio di perdita, con dichiarazione del reddito minimo presunto

Una società in perdita fiscale nel triennio 2009-2011; nell'esercizio 2012, consegue un'ulteriore perdita, ma dichiara un reddito pari al minimo delle società di comodo.

Per il periodo di osservazione valido per l'esercizio 2013 (triennio 2010-2012), il reddito del periodo di imposta 2012 come si deve considerare:

perdita o reddito non inferiore al minimo?

La società è di comodo per il 2013?

Data una perdita fiscale per i periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011, la società è considerata in perdita sistematica per l'anno 2012 (a prescindere dal suo risultato di periodo).

In quest'ultimo anno, pertanto, dovrà dichiarare un reddito almeno pari al cd. reddito minimo presunto di cui all'art. 30, co. 3, L. 724/1994.

Per verificare l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il 2013, la medesima società dovrà prendere in considerazione i risultati del triennio di osservazione costituito dai periodi d'imposta: 2010, 2011 e 2012.

Pertanto, essendo il 2010, 2011 e 2012 in perdita fiscale, per il 2013, la società sarà considerata in perdita sistematica, a nulla rilevando che abbia dichiarato un reddito minimo presunto.

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Caso 3 – calcolo della perdita fiscale ***Trasformazione di sas in srl in corso d'anno***

Si consideri il caso di una S.n.c. che si è trasformata in S.r.L con decorrenza dal 10 maggio 2010.

I tre periodi d'imposta da valutare sono:

- Primo periodo → dal 1° gennaio 2010 – al 9 maggio 2010 (da Snc);
- Secondo periodo -> dal 10 maggio 2010 - al 31 dicembre 2010 (da S.r.L)
- Terzo periodo → esercizio 2011 (da S.r.L).

Le situazioni che si possono verificare sono ->

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Caso 3 – calcolo della perdita fiscale *Trasformazione di sas in srl in corso d'anno*

<i>Periodo 1.1 /9.5.2010</i>	<i>Periodo 10.5 /31.12.2010</i>	<i>Periodo 1.1 /31.12.2011</i>	<i>Periodo 1.1 /31.12.2012</i>
perdita	perdita	perdita	di comodo
Reddito inferiore al minimo	perdita	perdita	di comodo
perdita	Reddito inferiore al minimo	perdita	di comodo
perdita	perdita	Reddito inferiore al minimo	di comodo
Reddito inferiore al minimo	Reddito inferiore al minimo	perdita	non di comodo
perdita	Reddito inferiore al minimo	Reddito inferiore al minimo	non di comodo
Reddito inferiore al minimo	perdita	Reddito inferiore al minimo	non di comodo

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	Disapplicazione società di comodo		Soggetto in perdita sistemática		INTERPELLO			Casi particolari	
	1	2	3	3	4	5	6	7	
RF74 Esclusione					Imposta sul reddito	IRAP	IVA		
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
RF75 Titoli e crediti			,00	2%			,00	1,50%	
RF76 Immobili ed altri beni			,00	6%			,00	4,75%	
RF77 Immobili A/10			,00	5%			,00	4%	
RF78 Immobili abitati							,00	3%	
RF79 Altre immobili							,00	12%	
RF80 Beni piccoli e medi							,00	0,9%	
RF81 Totale			2	3	,00	3	,00	5	,00
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni									,00
RF83 Reddito imponibile minimo									

Solo cause di disapplicazione da test di operatività

Cir. 23/12: efficacia delle cause di esclusione: solo nel periodo di comodo

Novità: cod 1 se in perdita triennale senza disapplicazione, cod. da 2 a 12 per cause di disapplicazione
Circ. 23/12 : efficacia delle cause solo per triennio

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SOCIETÀ DI COMODO O IN PERDITA SISTEMATICA

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi		Disapplicazione società di comodo		Soggetto in perdita sistematica		INTERPELLO			Casi particolari	
		1	2	3	4	5	6	7		
		Valore medio		Percentuale	Imposta sul reddito	IRAP	IVA			
					Valore dell'esercizio			Percentuale		
RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	5	,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%		
RF81	Totale							5		
RF82	Redditi esclusi ed altri						,00			
RF83	Reddito imponibile m									

(*) Da compilare per i soli modelli

Impegno allo scioglimento già assunto precedentemente: cod.99

Impegno allo scioglimento in questa dichiarazione
Conseguenze dell'impegno (circ. 25/07)

Cod. da 1 a 3 per disapplicazione da test, perdite, o entrambe

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

La L. 14 settembre 2011, n. 148 (di conversione del D.L. 138/2011) ha **previsto la tassazione della concessione dei beni a soci** e familiari dell'imprenditore. Specificamente, l'art. 2, commi da 36-terdecies a 36-sexiesdecies, D.L. 138/2011, infatti, stabiliscono:

- **la tassazione in capo al socio e al familiare dell'imprenditore, quale reddito diverso**, della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo pattuito per la concessione in godimento del bene dell'impresa se tale corrispettivo è di entità inferiore a quello che il medesimo avrebbe sul libero mercato;
- **l'indeducibilità, per l'impresa, dei costi relativi al bene concesso in godimento al socio/familiare dell'imprenditore** se il corrispettivo annuo pattuito è di entità inferiore al valore di mercato del medesimo diritto di godimento;
- **la necessaria di procedere annualmente alla comunicazione all'Agenzia delle entrate** dei dati inerenti al bene dell'impresa concesso in godimento al socio/familiare dell'imprenditore (provvedimento 16.11.2011).

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

Prot. n. 2013/37550

Modalità e termini di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari, ai sensi dell'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. Modifiche al provvedimento del 16 novembre 2011.

DEMPIMENTO PROROGATO

dal 31 marzo 2013 (2 aprile 2013)



al 15 ottobre 2013

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

Beni della società utilizzati a fini personali da soci

Corrispettivo annuo minore
valore di mercato

Imposte
dirette

Iva

Reddito diverso
per il socio

Non detraibile

Costo non
detraibile per
l'impresa

Corrispettivo annuo maggiore o
uguale valore di mercato

Imposte
dirette

Iva

No tassazione
per il socio

detraibile

Costo detraibile
per l'impresa

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI PER L'IMPRESA

L'Agenzia delle entrate con le circolari 15 giugno 2012, n. 24, 19 giugno 2012 n. 25 e 24 settembre 2012, n. 36 , ha precisato che per valore di mercato si deve fare riferimento al “**valore normale**” ex art. 9, comma 3, del Tuir e, quindi, individuato con criteri oggettivi quali:

➤ il **prezzo normalmente praticato dal fornitore;**

o, in mancanza:

➤ il **prezzo desunto dai tariffari** redatti da organismi internazionali o dalle mercuriali contenenti valori modali determinati da Enti di ricerca, Società immobiliari di grandi dimensioni, banche, ecc. sulla base di esperienze di mercato di cui sono in possesso per l'attività svolta, per i beni forniti in condizioni di libero mercato;

➤ **specifici provvedimenti per i beni il cui prezzo risulta soggetto ad una disciplina legale.**

In sede di dichiarazione, la società deve operare una variazione in aumento.

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

ESEMPIO

La Rossi srl mette a disposizione del proprio socio un bene, che utilizza per l'intero anno, per un corrispettivo di € 6.000,00 (Si consideri che il prezzo di mercato sia pari a € 16.000,00 e che i costi contabilizzati nell'anno dalla società, relativi al bene risultano pari ad € 3.000,00).

Soluzione:

- l'utilizzatore del bene, cioè il socio, **deve considerare quale reddito diverso**, l'ammontare di € 10.000,00 (€ 16.000,00 – € 6.000,00), che deve concorrere alla formazione del reddito complessivo del medesimo;
- la società non ha la possibilità di procedere a dedurre dal reddito d'impresa l'intero ammontare dei costi relativi al bene (€ 3.000,00), perché il corrispettivo risulta di entità inferiore al valore di mercato.

N.B.: se il corrispettivo annuo è inferiore al valore di mercato, **i costi “non sono in ogni caso ammessi in deduzione”**, da cui deriva la presunzione che **se il corrispettivo annuo pattuito è di entità inferiore al valore normale, i costi sono non deducibili per il “loro intero ammontare”**.

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

BENI ESCLUSI

Circolare 15 giugno 2012, n. 24 - sono esclusi:

- beni di valore non superiore a € 3.000 (al netto IVA), se diversi dalle autovetture ed altri veicoli, unità da diporto, aeromobili ed immobili;
- beni di società ed enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti e non, concessi in godimento ad enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi esclusivamente nell'ambito istituzionale;
- alloggi concessi ai soci delle cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa, posto che lo scopo mutualistico di tali società è proprio quello di assegnare in godimento gli immobili ai soci a condizioni migliori rispetto a quelle di mercato.

Attenzione -> nel caso di **beni “promiscui” per attività propria** sono interamente deducibili.

Al riguardo, ad esempio, i tassisti “possono dedurre integralmente i costi relativi alle autovetture, nonostante l'utilizzo privatistico ad essi riconosciuto dall'art. 14, comma 6, del D.L. 19 novembre 1997, n. 422 il quale dispone che «è consentito l'uso proprio fuori servizio»”.

COSTI INERENTI AI BENI ASSEGNATI IN USO AI SOCI

BENI AD USO PROMISCOUO

Per i **beni ad uso promiscuo** per i quali il Tuir forfetizza la deducibilità dei costi, l'Agenzia delle entrate ha precisato che in capo:

al concedente

trovano applicazione le disposizioni del TUIR che prevedono un regime di limitazione della deducibilità dei relativi costi

all'utilizzatore

si rende applicabile l'art. 67, comma 1, lett. h-ter), del TUIR a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato al predetto regime di limitazione della deducibilità dei relativi costi.

COSTI INERENTI ALLE OPERAZIONI BLACK LIST

- **Circ. 51/2010** - puntualizza che l'indeducibilità dei costi non riguarda solo gli acquisti di beni o servizi, bensì tutti i componenti negativi, compresi quelli derivanti da quote di ammortamento per cespiti acquistati da fornitori black list

Regola un'operazione presente nell'elenco black list non comporta che costituisca l'operazione rientrante nell'art. 110 del Tuir.

- 1) -> acquisto da società svizzera che paga imposte cantonali e municipali: **elenco Si, segnalazione in Unico No;**
- 2) -> acquisto di beni da impresa di San Marino: **elenco Si, segnalazione in Unico No;**
- 3) -> acquisto di servizi da impresa ubicata in Liechtenstein: **elenco Si, segnalazione in Unico Si.**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COSTI INERENTI ALLE OPERAZIONI BLACK LIST

GESTIONE SPESE CON SOGGETTI BLACK LIST

Se a conto economico sono state inserite spese per acquisti da soggetti Black list per l'importo di € 10.000.

RF30	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	10.000	,00
------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	-----

RF52	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato	10.000	,00
------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	-----

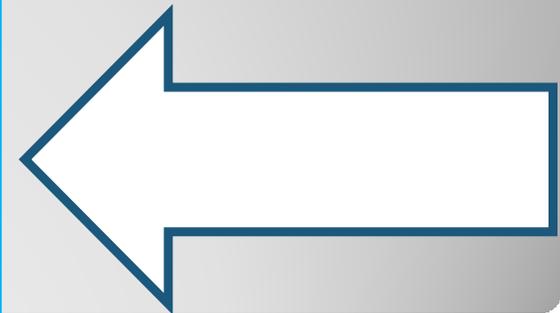
SPESE DI MANUTENZIONE

ART. 102, COMMA 6, DEL TUIR

Le **spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione**, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, **sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili**; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. ...

Decorrenza: periodo d'imposta in corso al 29/4/2012

Art. 3, comma 16-quater, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 recante
“Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento”.



SPESE DI MANUTENZIONE

Ai fini operativi:

Per le imprese di nuova costituzione vale l'ammontare dei beni esistenti alla fine dell'esercizio

Non entrano nel plafond i beni non ammortizzabili (es.: la quota-terreno dei fabbricati)

I beni rivalutati partecipano al plafond con il costo rivalutato solo a partire dal periodo d'imposta di effetto della rivalutazione (es.: D.L. n. 185/2008 dal 2013)

I beni rivalutati in dipendenza di operazioni straordinarie non rilevano al nuovo valore a meno che non sia stato eseguito il riallineamento con l'imposta sostitutiva

Per i beni in leasing non iscritti nell'attivo (circolare 29/E del 2011) le spese di manutenzione si intendono su beni di terzi: quindi, no plafond

Le manutenzioni periodiche eseguite in base a contratto non rientrano nel plafond *(come i beni su cui vengono effettuate)*

SPESE DI MANUTENZIONE

IMPRESA NON DI NUOVA COSTITUZIONE

- Costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili al 1/01/2012: € 40.000,00
- Spese di manutenzione sostenute nel 2012: € 10.000,00
- Spese di manutenzione deducibili nel 2012: € 2.000,00 (€ 40.000,00 x 5%)
- Spese di manutenzione eccedenti: € 8.000,00 (€ 10.000,00 - € 2.000,00)

Contabilizzazione delle spese di manutenzione di € 10.000,00 (voce B.7)

Calcolo delle imposte anticipate: € 8.000,00 x 27,50% = € 2.200,00 (OIC n. 25)

Rilevazione delle imposte anticipate

Imposte anticipate Ires (C.II.4-ter)	a	Imposte anticipate (22)	€ 2.200,00
--------------------------------------	---	-------------------------	------------

Modello Unico 2013-SC – variazione in:

in aumento di € 8.000,00 (RF25) - in diminuzione di € 2.200,00 (RF44)

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

SPESE DI MANUTENZIONE

RIASSORBIMENTO DELLE IMPOSTE ANTICIPATE

<i>Anno</i>	<i>Variazione in diminuzione IRES</i>	<i>Variazione in diminuzione IRAP</i>	<i>IRES</i>	<i>IRAP</i>
2013	1.600,00	-	440,00	-
2014	1.600,00	-	440,00	-
2015	1.600,00	-	440,00	-
2016	1.600,00	-	440,00	-
2017	1.600,00	-	440,00	-
TOTALE	8.000,00	-	2.200,00	-

CONTRATTI DI LEASING - DURATA

A seguito delle variazioni introdotte dal D.L. 16/2012 all'art. 102, comma 7, del Tuir, **per tutti i beni mobili (compresi i veicoli strumentali)**, per i contratti di leasing stipulati **dal 29 aprile 2012**, la deducibilità dei canoni è consentita:

- **senza alcun vincolo circa la durata minima del contratto;**
- **solo per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ministeriale stabilito.**

Ne deriva, di conseguenza, che sussiste la possibilità di dedurre i canoni di leasing anche in presenza di leasing di breve durata, rispettando, tuttavia, il periodo minimo di deducibilità dei canoni, pari ai 2/3 del periodo di ammortamento.

Per i **contratti stipulati prima del 29 aprile 2012** vale la previgente disciplina che subordinava la deducibilità dei canoni alla condizione che la durata del contratto non fosse inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti ministeriali stabiliti.

CONTRATTI DI LEASING - DURATA

ESEMPIO

Il 3 maggio 2012, la Rossi srl ha stipulato un contratto di leasing per un furgone, con scadenza 3 maggio 2015 (durata del contratto -> 36 mesi), ad un canone mensile di € 2.000,00:

- coefficiente di ammortamento -> 20%;
- periodo di ammortamento -> 60 mesi.
- costo sostenuto per canoni di leasing -> deducibile ai fini fiscali in un periodo non inferiore a 40 mesi ($60 \times 2/3$);
- canoni leasing imputati a Conto economico in un triennio (36 mesi).

Per l'anno 2012:

- Canoni di leasing contabilizzati per € 16.000,00 ($2.000,00 \times 8$ mesi);
- Quota canoni deducibili ai fini fiscali € 14.400,00 ($16.000,00 \times 36/40$).

Per gli anni 2013 e 2014:

- Canoni di leasing contabilizzati per € 24.000,00 ($2.000,00 \times 12$ mesi);
- Quota canoni deducibili ai fini fiscali € 21.600,00 ($24.000,00 \times 36/40$).

L'eccedenza risulterà deducibile nell'ultimo anno del contratto (2015).

segue -> DURATA MINIMA DEI CONTRATTI DI LEASING

ELIMINATA DAL DL 16/2012

RISCATTO ANTICIPATO

CESSIONE DEL CONTRATTO

SCORPORO INTERESSI E AREA

COME MI COMPORTO?

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

A titolo esemplificativo si ipotizzi un **leasing immobiliare di 10 anni**, con canoni di 90mila euro l'anno, deducibili in 18 esercizi nei limiti di 50 mila euro l'anno, con ripresa a tassazione dell'eccedenza (40 mila euro). In caso di riscatto anticipato dopo il terzo anno di decorrenza, sono tre le soluzioni individuabili per il recupero dei canoni eccedenti (40 mila x 3=120 mila):

1. operare un recupero integrale (120mila) delle quote "sospese" nell'esercizio di chiusura del contratto;
2. capitalizzare l'eccedenza sul costo fiscale del bene (pari al prezzo di riscatto), deducendola poi con il processo di ammortamento;
3. recuperare l'eccedenza "sospesa" nei limiti dell'importo massimo dei canoni fiscalmente deducibili (50 mila l'anno).

Quest'ultima soluzione appare più coerente. Infatti, anche in caso di riscatto o di risoluzione anticipata, i canoni pagati durante la vigenza del contratto non vedono mutare, per la sola interruzione anticipata del rapporto, la loro intrinseca natura. Al pari di quanto avverrebbe se il contratto non venisse interrotto, è ragionevole ritenere che i canoni non dedotti debbano trovare riconoscimento fiscale con variazioni in diminuzione da apportare nei limiti dell'importo annuale del canone fiscalmente deducibile, e ciò fino al complessivo riassorbimento dei valori fiscali sospesi.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo



ASSILEA
Associazione Italiana Leasing

Caso esemplificativo: Leasing immobiliare a 15 anni

Durata Contrattuale	Durata Fiscale (102 co. 7)	Valore Bene	Quota Interessi	Maxicanone 10%	Riscatto 10%
15 anni	18	1.000.000,00	450.000,00	100.000,00	100.000,00

A fronte di un canone annuo imputato a conto economico pari ad euro 90.000 (comprensivo del rateo di maxicanone di competenza), l'importo massimo deducibile ai fini IRES sarà pari ad euro 75.000 per 18 esercizi. Nei primi 15 esercizi l'impresa dovrà effettuare una variazione in aumento pari ad euro 15.000 per anno, mentre negli ultimi tre esercizi (dal 16° al 18°) potrà effettuare una variazione in diminuzione nei limiti dell'importo massimo deducibile (75.000 l'anno). Ai fini IRAP l'intero importo imputato a conto economico sarà deducibile.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

	Ires				Irap
	Canone a CE	Importo deducibile	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione	Importo deducibile
1	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
2	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
3	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
4	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
5	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
6	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
7	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
8	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
9	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
10	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
11	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
12	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
13	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
14	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
15	90.000,00	75.000,00	15.000,00		90.000,00
16	-	75.000,00	-	75.000,00	-
17	-	75.000,00	-	75.000,00	-
18	-	75.000,00	-	75.000,00	-
	1.350.000,00	1.350.000,00	225.000,00	225.000,00	1.350.000,00

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

Anno	Ires				
	Canone a CE	Importo deducibile	Quota interessi	Quota capitale	Quota terreno (30%)
1	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
2	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
3	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
4	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
5	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
6	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
7	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
8	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
9	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
10	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
11	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
12	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
13	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
14	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
15	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
16	-	75.000	25.000	50.000	15.000
17	-	75.000	25.000	50.000	15.000
18	-	75.000	25.000	50.000	15.000
	1.350.000,00	1.350.000,00	450.000,00	900.000,00	270.000,00

Ai fini Ires la determinazione della quota interessi e della quota capitale del canone – secondo il metodo forfettario - avverrà sulla base della durata "fiscale" imputando linearmente il capitale finanziato (costo del bene al netto del riscatto) e gli interessi previsti contrattualmente in 18 esercizi. La quota interessi andrà assoggettata al test del ROL ai fini della deducibilità, mentre la quota capitale dei canoni andrà depurata della quota riferibile al terreno.

MORATORIA DEL DEBITO

L'accordo previsto dalla c.d «Manovra estiva 2009» più volte prorogato è stato nuovamente siglato il 21/12/2012 tra il Ministero dell'Economia e l'ABI e prorogato il termine al 31 marzo 2013 per la presentazione delle domande di ammissione per:

- sospensione pagamento quota capitale delle rate del mutuo;**
- sospensione pagamento quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario;**
- allungamento delle scadenze delle anticipazioni bancarie sui crediti a breve termine.**

L'adesione della moratoria determina l'allungamento della durata contrattuale del rapporto di mutuo/leasing/finanziamenti originariamente definita.

MORATORIA DEL DEBITO – effetti di natura contabile

La moratoria non varia la qualità e le caratteristiche del finanziamento:

- **nello SP** la moratoria implica un incremento del debito a lungo residuo a fine periodo;
- **per il leasing** l'impatto riguarda sia lo SP che il CE: la traslazione riduce il costo del canone di leasing e quindi incrementa l'utile di fine esercizio e la relativa base imponibile fiscale. Deve tenersi conto della moratoria anche nella determinazione dei conti d'ordine per quanto attiene il debito residuo sui contratti di leasing;
- **in Nota Integrativa il pt 6 dell'art. 2427 cc** (*obbligatorio anche per bilancio in forma abbreviata*) impone di evidenziare distintamente i debiti di durata residua superiore ai 5 anni;
- **in Nota Integrativa il pt 22 dell'art. 2427** (*obbligatorio anche per bilancio in forma abbreviata*) deve essere riportato l'effetto moratoria in termini di minori canoni di leasing.

MORATORIA DEL DEBITO – relazione sulla gestione

Art. 2428 c.c. gli amministratori nella **Relazione sulla Gestione** devono indicare:

- l'eventuale situazione di difficoltà finanziaria, pur temporanea, in cui versa l'impresa e della correlata adesione alla moratoria bancaria quale strumento al sostegno delle esigenze di cassa;
- più in dettaglio, una specifica informativa sugli effetti attuali e futuri della moratoria sull'equilibrio finanziario attuale e prospettico (in termini di liquidità e di struttura delle fonti) e sui correlati rischi:
 - se la moratoria incide sui valori di SP e di CE devono essere evidenziati gli effetti sui valori degli indicatori finanziari indicati nella Relazione sulla gestione e l'eventuale influenza sull'evoluzione prevedibile della gestione (art. 2428, c. 3, n. 6, c.c.);
 - soprattutto devono essere evidenziati gli effetti migliorativi che l'adesione alla moratoria determina sulla situazione di liquidità dell'impresa, sulla gestione dei rischi finanziari e sulla liquidità.

MORATORIA DEL DEBITO – continuità aziendale

Le PMI per essere ammesse alla moratoria devono presentare «**adeguate prospettive economiche e di continuità aziendale**» nonostante le difficoltà finanziarie temporanee.

Gli amministratori nella NI dei bilanci in forma abbreviata devono porre particolare attenzione alla situazione economica e finanziaria che provi «**la continuità aziendale**» dell'impresa che richiede la moratoria.

L'**esigenza di dimostrare la continuità aziendale** può richiedere la redazione di un

➤ **Business Plan** poiché l'orizzonte temporale da analizzare non può essere di solo un anno accompagnato da

➤ **Budget**

che contengano gli obiettivi di lungo termine e le azioni che l'azienda metterà in atto dopo la «sospensione» del finanziamento.

PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Art. 2423-bis, co. 1, n. 1), c.c.: “valutazione... secondo prudenza e nella **prospettiva della continuazione dell'attività**”

Punti di riferimento dell'analisi della continuità aziendale:

- requisito di permanenza futura dell'impresa come organismo attivo e funzionante;
- continuazione della attività aziendale ordinaria escludendo eventi straordinari che ne modificano l'assetto esistente;
- esame prospettico dei programmi dell'impresa circa l'attività principale ed ordinaria svolta.

Per quanto tempo si deve garantire la continuità aziendale???

OIC 5 « ... l'azienda come complesso funzionante è destinato a funzionare almeno per i 12 mesi successivi alla data di riferimento del bilancio».

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

MONITORAGGIO DEGLI INTERESSI PASSIVI

Deducibili interamente

Fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati

L'eventuale eccedenza

Deducibili nel limite 30% del ROL

Aumentata dell'eventuale eccedenza ROL riportata dall'anno precedente

ROL-Reddito operativo lordo = **Voce A** del CE *meno* **Voce B** del CE, al netto ammortamenti dei beni materiali e immateriali e canoni leasing

Il residuo

Non deducibile, ma riportabile senza limiti temporali

MONITORAGGIO DEGLI INTERESSI PASSIVI

Interessi passivi espliciti in conto economico (classificabili in voce C17)

Trattasi di interessi passivi e oneri assimilati, derivanti da contratti di mutuo, prestiti obbligazionari e titoli simili e da ogni altro rapporto avente natura finanziaria

Rientrano nella definizione	Non rientrano nella definizione
Interessi e sconti passivi su finanziamenti bancari	Noleggio cassette di sicurezza
Commissioni passive su finanziamenti	Servizi pagamento utenze
Commissioni passive su fideiussioni e garanzie	Commissioni per esecuzione bonifici
Commissioni di factoring per anticipazione provvista	Costi per la custodia titoli
Interessi passivi su titoli di debito	Commissioni per fideiussioni non legate a finanziamenti
Disaggi di emissione e premi di rimborso	Costi di assicurazione di beni in garanzia
Oneri connessi a PCT su titoli con funzione di raccolta	Spese per valutazione beni da concedere in garanzia
Utili all'associato che apporta capitale	Spese istruttoria per finanziamenti
Costi delle coperture in cambi di poste in valuta	

MONITORAGGIO DEGLI INTERESSI PASSIVI

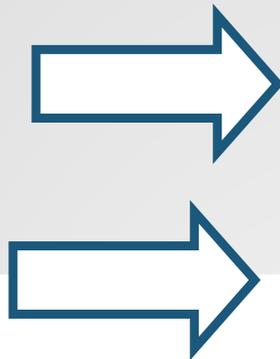
Individuare interessi passivi (e oneri assimilati)

voce B8 conto economico

Propri impliciti -> da contratti di leasing

- si deve fare riferimento alla quota di interessi impliciti desunta dal contratto;
- il comma 7 articolo 102 TUIR afferma che anche tale quota è soggetta alle regole dell'art. 96 TUIR.

Regole
(?)



ASSONIME

(circolare n. 14 del 28 maggio 2012)
Vale la durata effettiva del contratto

ASSILEA

(circolare n. 18 del 28 maggio 2012)
Vale la durata minima fiscale

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

MONITORAGGIO DEGLI INTERESSI PASSIVI

Caso-prima parte: interessi passivi 30.000, interessi attivi 2.000
interessi passivi riportati 7.000.

Interessi passivi desumibili dal Conto economico compresi quelli impliciti nei contratti di leasing

Interessi passivi indeducibili pregressi (rigo RF121 mod. Unico 2012)

RF117	Utile dell'esercizio e perdite unica							
RF118	Interessi passivi deducibili	1	2	3	4	5		
RF119	Risultato operativo lordo							
RF120	Eccedenza di ROL riportabile							
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili							

Prospetto interessi passivi non deducibili

Valori evidenziati nel prospetto:

- RF118: 30.000,00 (col. 1)
- RF118: 7.000,00 (col. 2)
- RF118: 2.000,00 (col. 3)
- RF118: 2.000,00 (col. 4)
- RF118: 35.000,00 (col. 5)

Interessi attivi desumibili dal CE compresi quelli impliciti di natura commerciale e quelli virtuali per operazioni con la Pubblica Amministrazione.

Minor valore tra l'ammontare indicato in colonna (1+2) e 3.

Eccedenza di interessi passivi netti da confrontare con ROL. (col. 1+2 - col. 3)

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

MONITORAGGIO DEGLI INTERESSI PASSIVI

Caso-seconda parte - eccedenza ROL anno precedente euro 12.800
 ROL anno corrente 60.000 utilizzabile nel limite del 30% ovvero 18.000.

	RF117	Utile dell'esercizio e perdite d'impresa						
Prospetto	RF118	Interessi passivi deducibili	1	2	3	4	5	
interessi passivi			30.000,00	7.000,00	2.000,00	2.000,00	35.000,00	
non deducibili	RF119	Risultato operativo lordo			12.800,00	60.000,00	30.800,00	
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile						
		(di cui non trasferibile						
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili						
		(di cui						
							4.200,00	

Eccedenza ROL mod. Unico 2012

ROL anno corrente

Minor valore tra:

- eccedenza ROL anno precedente e 30% ROL 2012;
- e col. 5 RF118.

Interessi passivi indeducibili riportabili:
 $(35.000 - 30.800) = 4.200$

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

FINALITÀ

Esclusione dal reddito complessivo del **rendimento nozionale** dei nuovi apporti di capitale di rischio.

Si tratta di un **incentivo alla capitalizzazione sotto forma di conferimenti in denaro e di utili reinvestiti nell'impresa.**

OPERATIVITÀ

Variazioni in aumento:

Conferimenti in denaro

Utili accantonati a riserva (ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili)

Variazioni in diminuzione:

Riduzione del patrimonio netto per attribuzione ai soci

Acquisti di partecipazioni in società controllate

Acquisti di aziende o rami di aziende

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Soggetti Ires

REDDITO ESCLUSO DA IMPOSIZIONE

=

incremento capitale proprio rispetto a 31/12/2010

X

aliquota:
3% per 2011-2012 e 2013
(individuata con decreto a partire dal 2014)

Punto di partenza -> il **capitale proprio** esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, che è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

MECCANISMO DI APPLICAZIONE

In ciascun periodo d'imposta assume rilevanza l'incremento rispetto alla data del **31 dicembre 2010** (al netto dell'utile dell'esercizio)

Le variazioni in aumento devono essere ragguagliate all'anno (ad es. in caso di **versamento soci in c/capitale effettuato il 30 giugno 2012**, l'entità rileva per la metà)

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS113			Patrimonio netto		Minor importo col. 4/col. 5		Rendimento	
			5	,00	6	,00	3% 7	,00
			Codice fiscale				Rendimento attribuito	
			8				9	,00
			Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali	
			10	,00	(di cui 11	,00)	12	,00
							13	,00

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

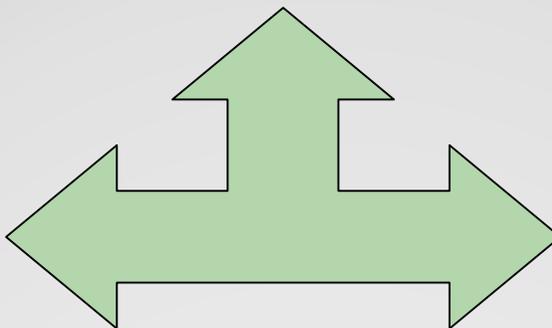
SPESE DI RAPPRESENTANZA

LA LEGGE FINANZIARIA PER L'ANNO 2008

(L. 24 dicembre 2007, n. 244)

ha stabilito che le **spese di rappresentanza** sono deducibili

nel periodo di
imposta di
sostenimento



A condizione che
siano rispettate le
condizioni fissate da
un apposito Decreto
Ministeriale

Decorrenza

dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (e, quindi, dal 1° gennaio 2008, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Spese di rappresentanza -> sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità al riguardo stabiliti.

Sono tali:

Spese per viaggi turistici

Spese per feste in occasione di:

- Ricorrenze aziendali
- Festività
- Inaugurazione nuovi sedi
- Mostre e fiere

Contributi per convegni

Altri omaggi di beni e servizi inerenti

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Costituiscono **spese di rappresentanza**:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati** in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di 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.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

le **spese di rappresentanza** che sono *deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, devono essere commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:*

- **all'1,3%** dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- **allo 0,50%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- **allo 0,10%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.



Si tratta di un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare “congrue” rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. *plafond di deducibilità*). Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

ESEMPIO DEDUCIBILITÀ SPESE DI RAPPRESENTANZA

ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per euro 70.000.000 ed abbia sostenuto spese di rappresentanza per euro 400.000.

Il limite di congruità sarà pari ad euro 350.000, così determinato:

	Ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica	Percentuale di deducibilità	Spese di rappresentanza deducibili (plafond)
Primo scaglione (fino a 10.000.000)	10.000.000	1,3%	130.000
Secondo scaglione (da 10.000.001 a 50.000.000)	40.000.000	0,5%	200.000
Terzo scaglione (da 50.000.001)	20.000.000	0,1%	20.000
Totale	70.000.000		350.000

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COMPENSI AMMINISTRATORI

**Previsione
generale**



Reddito assimilato a lavoro dipendente

**Previsione
alternativa**



Reddito di lavoro autonomo

Oggetto proprio della professione

Circ. 105/E/2001
Ris. 56/E/2002

**Connessione con attività di amministratore
(es.: geometra per società di costruzione)**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COMPENSI AMMINISTRATORI

Reddito assimilato a lavoro dipendente

Rilevanza fiscale



**Compenso -> principio di cassa allargato
(esercizi a cavallo -> principio di cassa stretto)**

Art. 95-c.5 -> compensi deducibili al pagamento

**Art. 51.c1 -> compensi imponibili per il percipiente nel 2012 se
corrisposti entro il 12.1.2013**

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COMPENSI AMMINISTRATORI

Reddito lavoro autonomo
(Amministratore titolare di partita Iva)

Rilevanza fiscale



Compenso -> principio di cassa (stretto)

**Art. 54-c.1 -> compensi imponibili per il percipiente nel 2012 se
corrisposti entro il 31.12.2012**

Deducibili Irap

COMPENSI AMMINISTRATORI

Deducibile da reddito d'impresa
quale componente negativo in relazione a:



- Qualsiasi tipologia di società (di persone, di capitali, enti,) su specifica delibera (determinazione dei soci);
- Erogati nella forma di redditi di assimilati ai redditi di lavoro dipendente, ad eccezione dei percipienti muniti di partita iva, in funzione della tipologia di professione svolta;
- Sindacabilità dell'ammontare da parte dell'Amministrazione finanziaria (*sussiste eventuale abuso del diritto?*).

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

COMPENSI AMMINISTRATORI

Compenso di competenza del 2011, corrisposto nel 2012

In Unico 2012
(anno 2011)

Quadro RF – Variazione in aumento
RF15

In Unico 2013
(anno 2012)

Quadro RF – Variazione in diminuzione
RF40

Rinuncia
compenso da
parte
amministratore
(*causa crisi*)

Sopravvenienza attiva per l'impresa? E nessuna
implicazione ai fini fiscali?

Attenzione -> **INCASSO GIURIDICO**
(**circolare 27.5.1994, n. 73/E**)

DEDUCIBILITÀ PERDITE PREGRESSE - RICADUTE CIVILI

Quando risulta che il **capitale è diminuito di oltre un terzo** in conseguenza di **perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione**, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza, devono **senza indugio convocare l'assemblea** per gli opportuni provvedimenti



All'assemblea deve essere sottoposta una **relazione sulla situazione patrimoniale** della società ... la relazione e le osservazioni devono restare **depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea**, perché i soci possano prenderne visione. nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei **fatti di rilievo** avvenuti dopo la redazione della relazione

DEDUCIBILITÀ PERDITE PREGRESSE - RICADUTE CIVILI

Se **entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo**, l'assemblea ordinaria ... che approva il bilancio di tale esercizio **deve procedere a ridurre il capitale** in proporzione delle perdite accertate.
In mancanza **intervento del tribunale** su istanza di ...



Se, *per la perdita di oltre un terzo del capitale*, questo si riduce **al di sotto del limite minimo**, gli amministratori ... e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza devono **senza indugio** convocare l'assemblea per deliberare:

➤ la **riduzione** del capitale ed il **contemporaneo aumento** del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo;

oppure:

➤ la **trasformazione** della società.

DEDUCIBILITÀ PERDITE PREGRESSE – RIEPILOGO RICADUTE CIVILI

Poiché le **perdite nelle società di capitali riducono il patrimonio della società**, le vigenti disposizioni stabiliscono che:

1.non possono essere distribuiti acconti su dividendi;

2.se le perdite superano di oltre 1/3 il capitale sociale gli amministratori senza indugio devono convocare, l'assemblea per i provvedimenti del caso e devono presentare all'assemblea una situazione economico-patrimoniale corredata da relazione e dalle osservazioni dell'organo di controllo contabile.;

3.se gli amministratori vengono a conoscenza della perdita, durante l'anno, devono convocare subito l'assemblea senza attendere la fine del periodo amministrativo;

4.se entro l'esercizio successivo la perdita non viene ridotta a meno di 1/3 del capitale, l'assemblea che approva il bilancio deve ridurre proporzionalmente il capitale;

5.se il capitale sociale, questo per effetto della riduzione, scende al di sotto del minimo stabilito dalla legge, gli amministratori devono convocare l'assemblea straordinaria per deliberare un aumento o in alternativa la trasformazione della società.

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

DEDUCIBILITÀ PERDITE PREGRESSE - RICADUTE FISCALI

La **perdita di un periodo d'imposta**, determinata con le stesse *norme valedoli per la determinazione del reddito*, può essere computata in **diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi** e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
n	-	18.000	-	-	18.000
n+1	20.000	-	16.000 (80% di 20.000)	4.000	2.000

Reddito d'impresa e di lavoro autonomo

DEDUCIBILITÀ PERDITE PREGRESSE - RICADUTE FISCALI

Le perdite realizzate nei **primi tre periodi** d'imposta dalla data di **costituzione** possono, con le modalità previste al comma 1, essere **comutate** in diminuzione 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**.

Anno (53/2011)	Utile Y	Perdita	Perdita utilizzabile	Imponibile Y	Perdita residua
<i>n+n1+n2</i>	-	18.000	-	-	18.000
<i>n+4.....</i>	20.000	-	18.000	2.000	0