

DAL BILANCIO ALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Giovanni Valcarenghi

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

Mod. N.

--	--

	RF1	Codice attività	¹	parametri: cause di esclusione	²	studi di settore: cause di esclusione	³	studi di settore: cause di inapplicabilità	⁴	
	RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili								,00
	RF3	Opzioni	IAS	¹	Rimanenze	²	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	³		
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE								,00
	RF5	B) PERDITA								,00
	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI		Ammortamenti	Altre rettifiche	Accantonamenti				
		QUADRO EC		¹	²	³	⁴			
				,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

DERIVAZIONE
Si può giungere ad alcune
eccezioni
ADC 178 del 10/2010



RIGHI RF7 - RF34
PLUSVALENZE RATEIZZATE - ART. 86, CO.4

rif.
Art. 86 Tuir

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00
-----	--	---	-----	---	-----

RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1	,00	2	,00
------	--	---	-----	---	-----

LE PLUSVALENZE POSSONO ESSERE RATEIZZATE IN QUOTE COSTANTI NELL'ESERCIZIO E NEI SUCCESSIVI MA NON OLTRE IL QUARTO SE:

- I BENI SONO STATI POSSEDUTI PER UN PERIODO NON INFERIORE A 3 ANNI;
- LE PARTECIPAZIONI SONO STATE ISCRITTE NELL'ATTIVO IMMOBILIZZATO NEGLI ULTIMI 3 BILANCI
- COMPILARE ANCHE **RF66 E RF67**

IL TEMA EVOCA IL CASO DEI LEASING

LEASING, SOPRAVVENIENZE E PLUSVALENZE

BENI RISCATTATI

MODALITA' DI COMPUTO DEL PERIODO
DI POSSESSO
(RM 379 del 17.12.07)

CESSIONE CONTRATTO

- Determinazione sopravvenienze (CM 108/E/96 e RM 212/E/2007)
- Telefisco e rilevanza aree
- Estensione al caso auto

SALE & LEASE BACK

- Art. 2425-bis comma 4
- Articolo 86, comma 4
- Circolare UGDC n. 2 del 23.1.07
- Risoluzione 237/09
- CTP Modena n. 5/2011

CM 38/E/10: minus e lease back

1.5. Sale and lease back con pre-ammortamento del finanziamento

D.: Nell'ipotesi in cui una società di capitali ceda ad una società di leasing un immobile strumentale (il cui costo storico residuo risulta pari a 10.000.000 di euro) ad un prezzo pari a 9.000.000 di euro (corrispondente al valore di mercato dello stesso) realizzando una "minusvalenza a valore di mercato" di euro 1.000.000, si chiede di sapere se la suddetta minusvalenza imputata a conto economico, in ragione della corretta applicazione dei principi contabili nazionali, ai fini fiscali sia interamente deducibile nell'esercizio, oppure se debba essere correlata alla durata del contratto di locazione finanziaria.

R.: il regime tributario applicabile alla plusvalenza derivante da un'operazione di sale and lease back deve necessariamente essere quello previsto dall'art. 86 e dall'art. 109, comma 2, lett. a) del T.U.I.R. Pertanto, la plusvalenza concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, qualora ricorrano i presupposti previsti dalla legge, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (cfr. risoluzione 25 agosto 2009, n. 237/E). Coerentemente, nell'ipotesi in cui dall'operazione di lease back **emerge una minusvalenza a valore di mercato, nei limiti di quanto imputato a conto economico nell'esercizio di competenza**, si ritiene che la stessa sia deducibile nell'esercizio medesimo ai sensi del combinato disposto degli artt. 101 e 109, comma 2, lett. a), del T.U.I.R.

MORATORIA DEI DEBITI: MISURE PREVISTE

Tre specifiche misure a favore delle PMI inizialmente previste



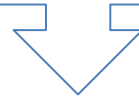
- Sospensione per 12 mesi del pagamento della quota capitale delle rate di mutuo;
- sospensione di 12 mesi, ovvero per 6 mesi, del pagamento della quota capitale dei canoni di operazioni di *leasing* finanziario, rispettivamente, immobiliare e mobiliare;
- allungamento a 270 giorni delle scadenze delle anticipazioni bancarie sui crediti.



Ci interessano i riflessi sulla competenza civile e fiscale

AMBITO SOGGETTIVO

Imprese che possiedono i requisiti dimensionali previsti per le PMI con riferimento all'ultimo bilancio civilistico approvato



1. numero di dipendenti inferiore a 250;
2. fatturato annuo inferiore a 50 milioni di Euro o, in alternativa, un totale dell'attivo dello stato patrimoniale non superiore a 43 milioni di Euro.

La perdita della qualifica di PMI si verifica in caso di superamento, per un biennio, dei suddetti parametri.

AMBITO SOGGETTIVO

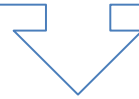
Requisiti richiesti per accedere alla moratoria



1. Presenza di adeguate prospettive economiche e di continuità aziendale, nonostante le difficoltà finanziarie temporanee dovute all'attuale congiuntura negativa;
2. mancanza di rate scadute (non pagate o pagate solo parzialmente) da più di 180 giorni.

EFFETTI MORATORIA SU LEASING

Sospensione del pagamento della quota capitale delle rate di *leasing* per 6 mesi (locazione mobiliare) o 12 mesi (locazione immobiliare)



1. durante il periodo di “sospensione” del pagamento della quota capitale, i canoni di *leasing* sono pari esclusivamente agli interessi calcolati sul debito residuo in essere alla data di inizio della “sospensione”;
2. l’esercizio dell’opzione di riscatto è coerentemente postergato;
3. le quote capitale previste dal piano di ammortamento finanziario originario interessate dalla sospensione:
 - non mutano nella loro consistenza per effetto dell’adesione alla moratoria;
 - non sono “accodate” dopo l’ultima rata di ammortamento prevista dal piano originario, bensì costituiscono le quote capitale che l’utilizzatore deve rimborsare al termine del periodo di sospensione.

RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

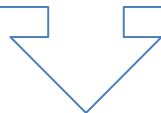
Proposte diverse soluzioni



1. Sospensione intesa come fatto meramente finanziario;
2. sospensione come interruzione del contratto originario;
3. **rimodulazione dei canoni di *leasing* imputati a conto economico.**

RAPPRESENTAZIONE CONTABILE

Nuova quota del costo per godimento di beni di terzi rideterminata al momento dell'adesione alla moratoria da imputare in conto economico a partire dall'esercizio di adesione alla moratoria



Rapporto tra:

l'importo risultante dalla somma tra:

- a) i canoni di *leasing* originari ancora da corrispondere,
- b) gli interessi che maturano sul debito residuo durante il periodo della sospensione,
- c) La quota di maxicanone ancora da ammortizzare

e

la durata residua del contratto di locazione prolungata per effetto della moratoria.

ESEMPIO

- ❑ In data 01/01/2007, l'impresa XYZ ha stipulato con la società di *leasing* ABC un contratto di locazione finanziaria su un macchinario della durata di 5 anni.
- ❑ Il *fair value* del bene è pari a € 100.000.
- ❑ L'accordo prevede:
 - il versamento di un maxicanone iniziale per un importo di € 20.000;
 - il versamento di 20 rate trimestrali posticipate di € 5.000;
 - un'opzione di riscatto, da esercitarsi in data 01/01/2012, per € 1.000.
- ❑ La vita utile del bene è stimata in 8 anni per un'aliquota di ammortamento del 12,5%.
- ❑ I canoni di *leasing* sono soggetti ad IVA del 20%.
- ❑ La società XYZ viene ammessa alla moratoria a far data dal 1 gennaio 2010, con la sospensione delle seguenti rate:
 - numero 13 da corrispondersi in data 31/03/2010;
 - numero 14 da corrispondersi in data 30/06/2010.
- ❑ Per effetto della moratoria, l'esercizio dell'opzione di riscatto viene postergato al 30/06/2012.

PIANO AMMORTAMENTO ORIGINARIO

N° rata	Data	Rata	Interesse	Quota capitale	Debito residuo	Costi complessivi inerenti al canone	Costi inerenti al canone	Costi inerenti al maxi-canone
0	01/01/2007				100.000			
0	01/01/2007	20.000		20.000	80.000			
1	31/03/2007	5.000	1.848	3.152	76.848	6.000	5.000	1.000
2	30/06/2007	5.000	1.775	3.225	73.622	6.000	5.000	1.000
3	30/09/2007	5.000	1.700	3.300	70.323	6.000	5.000	1.000
4	31/12/2007	5.000	1.624	3.376	66.947	6.000	5.000	1.000
5	31/03/2008	5.000	1.546	3.454	63.493	6.000	5.000	1.000
6	30/06/2008	5.000	1.466	3.534	59.960	6.000	5.000	1.000
7	30/09/2008	5.000	1.385	3.615	56.344	6.000	5.000	1.000
8	31/12/2008	5.000	1.301	3.699	52.646	6.000	5.000	1.000
9	31/03/2009	5.000	1.216	3.784	48.862	6.000	5.000	1.000
10	30/06/2009	5.000	1.128	3.872	44.990	6.000	5.000	1.000

11	30/09/2009	5.000	1.039	3.961	41.029	6.000	5.000	1.000
12	31/12/2009	5.000	948	4.052	36.977	6.000	5.000	1.000
13	31/03/2010	5.000	854	4.146	32.831	6.000	5.000	1.000
14	30/06/2010	5.000	758	4.242	28.589	6.000	5.000	1.000
15	30/09/2010	5.000	660	4.340	24.249	6.000	5.000	1.000
16	31/12/2010	5.000	560	4.440	19.809	6.000	5.000	1.000
17	31/03/2011	5.000	458	4.542	15.267	6.000	5.000	1.000
18	30/06/2011	5.000	353	4.647	10.619	6.000	5.000	1.000
19	30/09/2011	5.000	245	4.755	5.865	6.000	5.000	1.000
20	31/12/2011	5.000	135	4.865	1.000	6.000	5.000	1.000
TOTALI		120.000	21.000	99.000		120.000	100.000	20.000
Riscatto	01/01/2012	1.000		1.000	<p><u>Costo di competenza di un anno:</u></p> <p>120.000 : 5 = 24.000</p>			
TOTALI		121.000	21.000	100.000				
		Totale costo del leasing con riscatto	Oneri finanziari	Totale costo del bene per il concedente				

PIANO AMMORTAMENTO MODIFICATO

N° rata	Data	Rata	Interesse	Quota capitale	Debito residuo	Costi complessivi inerenti al canone	Costi inerenti al canone	Costi inerenti al maxi-canone
0	01/01/2007				100.000			
0	01/01/2007	20.000		20.000	80.000			
1	31/03/2007	5.000	1.848	3.152	76.848	6.000	5.000	1.000
2	30/06/2007	5.000	1.775	3.225	73.622	6.000	5.000	1.000
3	30/09/2007	5.000	1.700	3.300	70.323	6.000	5.000	1.000
4	31/12/2007	5.000	1.624	3.376	66.947	6.000	5.000	1.000
5	31/03/2008	5.000	1.546	3.454	63.493	6.000	5.000	1.000
6	30/06/2008	5.000	1.466	3.534	59.960	6.000	5.000	1.000
7	30/09/2008	5.000	1.385	3.615	56.344	6.000	5.000	1.000
8	31/12/2008	5.000	1.301	3.699	52.646	6.000	5.000	1.000
9	31/03/2009	5.000	1.216	3.784	48.862	6.000	5.000	1.000
10	30/06/2009	5.000	1.128	3.872	44.990	6.000	5.000	1.000
11	30/09/2009	5.000	1.039	3.961	41.029	6.000	5.000	1.000
12	31/12/2009	5.000	948	4.052	36.977	6.000	5.000	1.000


 SIN QUI IDENTICO AL PRECEDENTE

PIANO AMMORTAMENTO MODIFICATO

EFFETTO MORATORIA: solo interessi (rimane fermo il debito residuo)

13	31/03/2010	854	854	0	36.977	4.971	4.171	800
14	30/06/2010	854	854	0	36.977	4.971	4.171	800
15	30/09/2010	5.000	854	4.146	32.831	4.971	4.171	800
16	31/12/2010	5.000	758	4.242	28.589	4.971	4.171	800
17	31/03/2011	5.000	660	4.340	24.249	4.971	4.171	800
18	30/06/2011	5.000	560	4.440	19.809	4.971	4.171	800
19	30/09/2011	5.000	458	4.542	15.267	4.971	4.171	800
20	31/12/2011	5.000	353	4.647	10.619	4.971	4.171	800
21	31/03/2012	5.000	245	4.755	5.865	4.971	4.171	800
22	30/06/2012	5.000	135	4.865	1.000	4.971	4.171	800
TOTALI		121.708	22.327	89.381		121.708	101.708	20.000
Riscatto	30/06/2012	1.000		1.000		Si abbassa la competenza delle rate dal 2010		
TOTALI		122.708	22.327	90.381				

Incrementa il costo del leasing

Errore nel documento
Corretto 12.04.2011

NUOVO CANONE ANNUALE DI COMPETENZA

<i>Canoni ancora da corrispondere all'01/01/2010 (A)</i>	41.708
<i>Quote maxicanone non ancora imputata a conto economico (C)</i>	8.000
<i>Durata residua (1/01/2010 - 30/06/2012)</i>	10 trimestri
<i>Nuovo canone di competenza (trimestrale)</i>	4.170,8
<i>Nuova quota maxicanone di competenza (trimestrale)</i>	800
Canone di competenza esercizio 2010 (4.170,8*4)	16.683
+ Maxicanone di competenza 2010 (800*4)	3.200
= Costi per godimento beni di terzi 2010	19.883
Canone di competenza esercizio 2011 (4.170,8*4)	16.683
+ Maxicanone di competenza 2011 (800*4)	3.200
= Costi per godimento beni di terzi 2011	19.883
Canone di competenza esercizio 2012 (4.170,8*2)	8.342
+ Maxicanone di competenza 2012 (800*2)	1.600
= Costi per godimento beni di terzi 2012	9.942

PROSPETTO N.I.

a)	Valore attuale delle rate non scadute		28.589
b)	Interessi di competenza		3.320
c)	Ammortamento Macchinario		12.500
d)	Valore del bene		50.000
	- <i>Valore originario</i>	<i>100.000</i>	
	- <i>Fondo ammortamento</i>	<i>50.000</i>	

SCHEMA DI RACCORDO OIC 1

Effetti sullo Stato Patrimoniale	
ATTIVITA'	
Contratti in corso	
Beni in leasing alla fine dell'esercizio precedente, al netto degli ammortamenti complessivi pari a Euro 37.500 alla fine dell'esercizio precedente	62.500
- Quote di ammortamento di competenza	-12.500
a) Beni in leasing finanziario al termine dell'esercizio, al netto degli ammortamenti complessivi pari a Euro	50.000
Beni riscattati	
b) Maggior valore dei beni riscattati, determinato secondo la metodologia finanziaria, rispetto al valore contabile alla fine dell'esercizio	0
PASSIVITA'	
Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	36.977
<i>di cui scadenti nell'esercizio successivo</i>	17.167
<i>di cui scadenti da 1 a 5 anni</i>	19.809
- Riduzioni per rimborso delle quote capitale	-8.388
c) Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio	28.589
<i>di cui scadenti nell'esercizio successivo</i>	17.970
<i>di cui scadenti da 1 a 5 anni</i>	10.619
<i>di cui scadenti oltre i 5 anni</i>	0
d) Effetto complessivo lordo alla fine dell'esercizio (a+b-c)	21.411
E bis) storno ratei passivi a bilancio	-175
f) Effetto sul Patrimonio Netto alla fine dell'esercizio al lordo dell'effetto fiscale (d – Ebis)	21.586
Effetti sul Conto Economico	
(a) Storno di canoni su operazioni di leasing finanziario	19.883
(b) Rilevazione degli oneri finanziari su operazioni di leasing finanziario	-3.320
(c) Rilevazione di quote di ammortamento	-12.500
Effetto sul risultato prima delle imposte (a-b-c ±d)	4.063

IMMOBILI PATRIMONIO

- RIGHI RF11- RF12-RF39
- TERRENI E FABBRICATI NON COSTITUENTI BENI STRUMENTALI NÉ “BENI MERCE”

• NEL **RIGO RF11** VA INDICATO IL MAGGIOR VALORE TRA IL REDDITO CATASTALE (RENDITE CATASTALI URBANE RIVALUTATE DEL 5% E REDDITI DOMINICALI RIVALUTATI DELL'80%) E IL CANONE DI LOCAZIONE EVENTUALMENTE RIDOTTO FINO AD UN MASSIMO DEL 15% DELLO STESSO PER SPESE DOCUMENTATE DI MANUTENZIONE ORDINARIA.

• LE SPESE ED I PROVENTI CONTABILIZZATI IN BILANCIO VANNO RISPETTIVAMENTE INDICATI NEI RIGHI **RF12 E RF39**



RF11	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	,00
RF12	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF11	,00
RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF11	,00

RISOLUZIONE N. 28/E

NEWS



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 9 marzo 2011

Per persone fisiche

OGGETTO: *Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione.*

Per imprese vale solo se non strumentali : Cassazione 16.12.2009 n. 26343

Tipologia immobile	Trattamento fiscale	Agevolazione fabbricati storici
Immobile strumentale	costi e relativi ricavi	NO
Immobile rimanenza	costi e relativi ricavi	NO
Immobile patrimoniale	determinazione catastale del reddito	SI

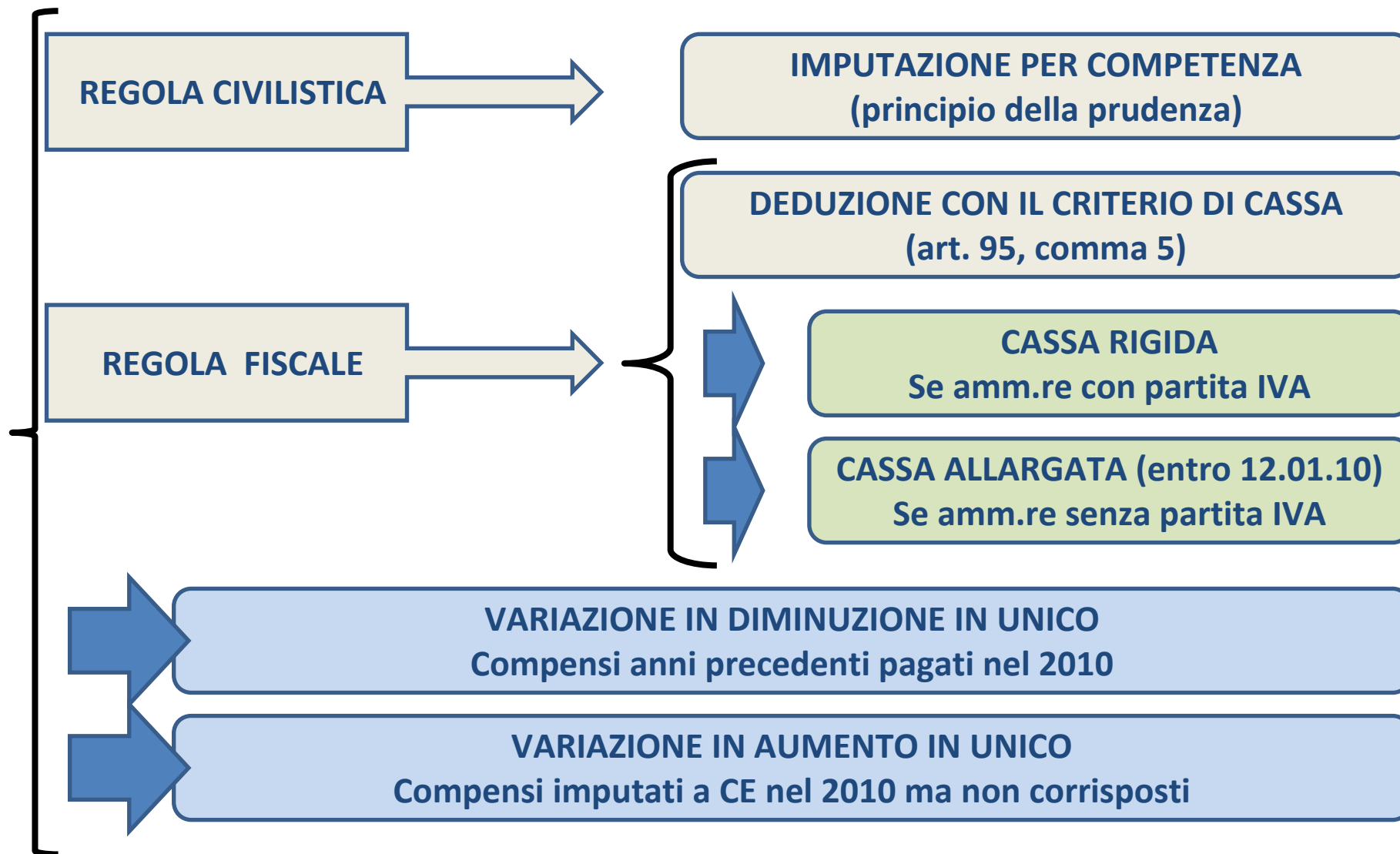
COMPENSI AMMINISTRATORI

1. Sono deducibili?
2. E' sindacabile la misura?
3. Se vi è rinunzia, ci sono problemi fiscali?
4. Se utilizziamo il TFM, quali le cautele da rispettare?

RF15 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5) ,00

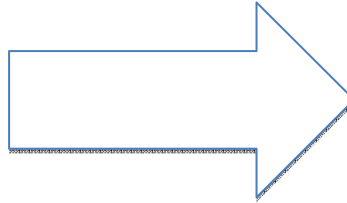
RF40 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5) ,00

COMPENSI AMMINISTRATORI

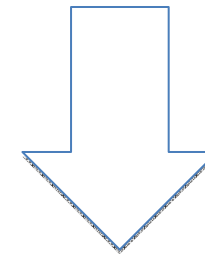


COMPENSI AMMINISTRATORI

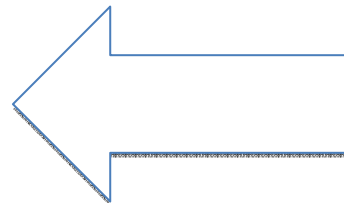
**CASS.
13.8.2010
N. 18703**



I COMPENSI PER L'ATTIVITÀ DI
AMMINISTRATORE SONO INDEDUCIBILI
NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO
D'IMPRESA

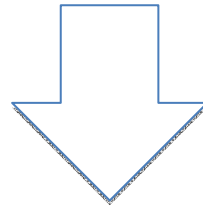


**Risposta ad
interrogazione
parlamentare
30.9.2010**



L'UNICA CONDIZIONE POSTA DALL'ART.
95 CO. 5 DEL TUIR È IL PRINCIPIO DI
CASSA.
I COMPENSI DEVONO COMUNQUE
ESSERE INERENTI

COMPENSI AMMINISTRATORI



- ❑ I COMPENSI EROGATI AGLI AMMINISTRATORI SONO DEDUCIBILI.

- ❑ L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NON HA ALCUN POTERE DI SINDACATO SULLA CONGRUITÀ DEI COMPENSI EROGATI DALLA SOCIETÀ AI PROPRI AMMINISTRATORI.

- ❑ L'ECESSIVITÀ DEL COMPENSO PUÒ ESSERE CENSURATA IN CASO DI SIMULAZIONE CONTRATTUALE OVVERO DI CONTRATTI IN FRODE ALLA LEGGE.

COMPENSI AMMINISTRATORI



IN PRESENZA DI CIRCOSTANZE SPECIFICHE EVIDENZIATE NELL'ACCERTAMENTO È POSSIBILE SINDACARE IL COMPENSO EROGATO DAL CONTRIBUENTE ALL'AMMINISTRATORE DI SOCIETÀ.

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PUÒ RICONOSCERE SOLO IN PARTE LA DEDUCIBILITÀ DEL COMPENSO, RIDUCENDO L'ENTITÀ DI QUEST'ULTIMO.

CONTRA:

C.T. REG. TORINO 7.10.2010

C.T. PROV. TREVISO 15.4.2010

RINUNCIA AL COMPENSO

2010 ANNO DI “MAGRA” CON DIFFICOLTA’ DI CONTO ECONOMICO
SI DECIDE DI NON ASSEGNARE COMPENSO AGLI AMMINISTRATORI

DELIBERE GIA’ ASSUNTE IN CUI ERA
PREVISTO IL DIRITTO AL COMPENSO

E’ MATURATO IL DIRITTO ED E’
NECESSARIA UNA RINUNCIA

MANCANZA DI DELIBERA CHE
PREVEDE IL COMPENSO

NESSUN PROBLEMA

CIRCOLARE 73/E DEL 27 MAGGIO 1994 § 3.20 – INCASSO GIURIDICO

la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

TRATTAMENTO DI FINE MANDATO

**E' IPOTESI IN CUI RESTA DISALLINEAMENTO
TRA DEDUZIONE DEL COSTO E TASSAZIONE DEL REDDITO
L'ARTICOLO 17 DEL TUIR PREVEDE VINCOLI SOLO PER LA TASSAZIONE SEPARATA IN
CAPO AL PERCETTORE**

**PROBLEMI DI
QUANTIFICAZIONE**

- 1) PUO' ESISTERE SENZA COMPENSO?
- 2) PUO' ESSERE MOLTO ELEVATO?
- 3) PUO' ESSERE RIQUALIFICATO?

**PROBLEMI DI
DEDUZIONE**

- 1) E' NECESSARIO L'ATTO DI DATA CERTA ANTERIORE ALL'INIZIO DEL RAPPORTO?

RISOLUZIONE 211 del 22.05.2008

L'art. 105, comma 4, del T.U.I.R. consente la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), del citato testo unico

Gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di TFM, per effetto del rinvio contenuto nel citato art. 105, comma 4, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza.

Il comma 1, lett. c), dell'art. 17 del T.U.I.R. prevede, ai fini della tassazione di tali indennità in capo al soggetto percipiente, l'applicazione del beneficio della tassazione separata solo "*se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto*".

Per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato.

La deduzione del relativo costo, pertanto, avverrà nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima.

NORMA ADC N. 180

Il **richiamo** fatto dall'art. 105, comma 4, agli accantonamenti di cui all'art. 17, comma 1, lett. c), **si riferisce solo alla tipologia di reddito** indicata nella disposizione citata e non già ai presupposti ivi contenuti per l'applicazione della tassazione separata. Tale richiamo, in particolare, **è volto solo ad individuare le fattispecie (i.e. gli accantonamenti) deducibili e non anche le condizioni richieste ai fini della relativa deducibilità per la società erogante**. Si ricorda, in proposito, che l'articolo 17 citato contiene i limiti e le condizioni che il soggetto percettore dell'indennità di fine rapporto deve rispettare per poter usufruire del più favorevole regime di tassazione separata.

Contra risoluzione Agenzia delle Entrate n. 211/E del 22 maggio 2008.

In particolare, **la tassazione separata per il percipiente** si applica, ai sensi dell'art. 17, lett. c, del TUIR "se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto".

NORMA ADC N. 180

Quando **il legislatore** ha introdotto nel Testo unico delle imposte sui redditi l'art. 70, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 105, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986), ben prima della modifica normativa da ultimo richiamata, **non aveva ragione di vincolare la deducibilità degli accantonamenti relativi all'indennità di fine rapporto al requisito della data certa** dal momento che eventuali preoccupazioni di natura elusiva non avevano ragione di esistere per la deducibilità in capo alla società, **in quanto tanto gli emolumenti, quanto l'eventuale accantonamento di fine rapporto degli amministratori, erano comunque deducibili per competenza e non per cassa.**

NORMA ADC N. 180

Avendo concluso che **la società erogante per dedurre** l'accantonamento dell'indennità di fine rapporto spettante agli amministratori **non deve sottostare ai limiti ed alle condizioni di cui all'art. 17, comma 1, lett. c)**, del D.P.R. n. 917/1986, tale indennità potrà quindi essere liberamente deliberata anteriormente all'inizio del rapporto, in costanza di rapporto od in sede di rinnovo della carica, senza che si determinino differenze nel trattamento fiscale degli accantonamenti in capo alla società. Tuttavia, qualora l'indennità in parola fosse attribuita in costanza di rapporto, non potendo mai essere verificati i presupposti richiesti dall'art. 17, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 917/1986, l'amministratore non potrà optare per la tassazione separata in luogo di quella ordinaria, dovendo obbligatoriamente sottostare a quest'ultima.

RIGO RF17
IMPOSTE INDEDUCIBILI O NON PAGATE

rif.
Art. 99 Tuir

RF17 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)

,00

- **IRAP** contabilizzata nel conto economico.

N.B.: E' deducibile il 10% dell'Irap assolta indipendentemente dall'importo di interessi passivi e spese per il personale contabilizzati nel c/e. L'importante è che nel c/e vi siano comunque costi per interessi passivi o spese per il personale. Si effettua una variazione in diminuzione al rigo **RF54** indicando il **codice 12**.

- **IRES**

- **ICI**

- **RITENUTE ALLA FONTE A TITOLO D'IMPOSTA**

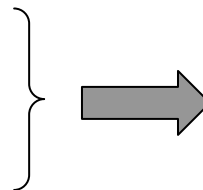
- **IMPOSTE PER LE QUALI E' PREVISTA LA RIVALSA**

- **IMPOSTE DIFFERITE**

- **TRIBUTI LOCALI**

- **IMPOSTA DI REGISTRO**

- **ALTRI TRIBUTI**



SE NON PAGATI

C. COST. 07.07.2010 n. 242

Considerato che l'art. 6 del decreto-legge n. 185 del 2008 prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione un importo pari al 10 per cento dell'Irap, «forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti», e che, per i periodi di imposta anteriori, per i quali era stata presentata istanza di rimborso, è ammesso il rimborso per una somma fino al 10 per cento dell'Irap dell'anno di competenza, da eseguirsi secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze, nel rispetto dei limiti di spesa indicati;

che l'ordinanza di rimessione, successiva all'entrata in vigore del citato art. 6, non menziona tale disposizione e omette così di motivare la rilevanza della questione sollevata a seguito del mutamento del quadro normativo di riferimento;

che la stessa non tiene conto, altresì, dell'ordinanza n. 258 del 2009, con la quale la Corte - chiamata a decidere analoga questione - ha restituito gli atti al giudice rimettente per una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza alla luce della mutata cornice legislativa;

22.02.2011: chi l'ha vista?

I dubbi che la Consulta esaminerà **il prossimo 22 febbraio** sono quelli sollevati da un'ordinanza della **Ctp di Bologna (Sezione V, 3 aprile 2009, n. 42)**, che ha abbracciato la tesi del mini rimborso. I giudici ritengono che l'indeducibilità dell'Irap contrasti con i principi costituzionali di uguaglianza, tutela del lavoro e capacità contributiva con riferimento alla frazione che colpisce i costi di lavoro e gli interessi passivi in quanto solo tali costi costituiscono componenti negativi rilevanti e insopprimibili nella determinazione del reddito netto, che è il presupposto dell'Ires. Ritengono inoltre che la deduzione forfettaria del 10% abbia solo attenuato, ma non eliminato il dubbio di costituzionalità.

La dottrina ha infatti osservato che la deduzione forfettaria dal reddito del 10% non è giustificata dalla discrezionalità del legislatore, in quanto la presunzione legale di deducibilità dei costi di lavoro e di capitale nella misura del 10% dell'Irap pagata non si collega in alcuno modo con la realtà che il forfait pretende di rappresentare, né persegue interessi pubblicistici meritevoli di tutela.

L'ordinanza di Bologna è la prima di una serie di ordinanze che hanno accolto la tesi del mini rimborso. La Corte potrà dichiarare infondato il dubbio di costituzionalità oppure accoglierlo o, ancora una volta, restituire gli atti al giudice remittente affinché motivi meglio la permanenza del dubbio dopo l'entrata in vigore del rimborso forfetario: come a dire, un'altra boccata di ossigeno per il fisco.

IMPOSTA SOSTITUTIVA LEASING

RIFERITA ALL'ANNO 2011, MA COME LA CONTABILIZZO?

1

COSTO ACCESSORIO AL LEASING, RIPARTITO SULLA DURATA

2

COSTO ACCESSORIO AL BENE, DEDUCIBILE CON AMMORTAMENTI

3

COSTO DEL PERIODO, INTEGRALMENTE A CONTO ECONOMICO

RIGO RF19
SPESE PER MEZZI DI TRASPORTO INDEDUCIBILI

rif.
Art. 164
Tuir

RF19 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR

,00

I costi relativi alle AUTOVETTURE, AUTOCARAVAN, MOTOCICLI, CICLOMOTORI, AEREOMOBILI DA TURISMO, NAVI E IMBARCAZIONI DA DIPORTO sono deducibili:

- al **90%** per auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (lett. b-bis) comma 1, art. 164/tuir);
- al **40%** per auto non utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa e non concesse in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti (lett.b) comma, art.164/tuir). Ai fini della deducibilità non si tiene conto della parte di costo di acquisto del veicolo (che rimane interamente indeducibile) che eccede euro 18.075,99 per autovetture ed autocaravan, euro 4.131,66 per motocicli ed euro 2.065,83 per i ciclomotori. Non si tiene nemmeno conto dell'ammontare dei canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti al costo di acquisizione, da parte della società di leasing, di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori che eccede i suddetti limiti fiscalmente rilevanti. Non si tiene altresì conto dell'ammontare annuale dei costi di locazione e di noleggio che eccede euro 3.615,20 per autovetture ed autocaravan euro 774,69 per i motocicli ed euro 413,17 per i ciclomotori.

C.M. 47/2008
§ 5.3

L'art. 96 del T.U.I.R. pone dei limiti alla deduzione degli interessi passivi da parte dei soggetti IRES, ammettendone la deducibilità sino a concorrenza di quelli attivi e limitando al 30 per cento del ROL la deducibilità di quelli eventualmente eccedenti. L'art. 164 del T.U.I.R. dispone la limitazione della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a determinati mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Posto che l'art. 164 del T.U.I.R. costituisce una disciplina di carattere speciale dettata in relazione a tutti i costi (" *independentemente dalla loro specifica natura* ", come affermato nella circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998) sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati, ivi compresi gli interessi passivi, si ritiene che qualunque componente negativo sostenuto relativamente ai veicoli di cui al citato art. 164 deve essere assoggettato esclusivamente alla disciplina di tale articolo.

Pertanto, gli interessi passivi sostenuti a servizio di finanziamenti contratti relativamente ai veicoli in questione potranno essere:

- interamente dedotti, se relativi ai mezzi di trasporto di cui al comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), dell'art. 164 del T.U.I.R. (i.e. veicoli, "destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" o, rispettivamente, "adibiti ad uso pubblico");
- dedotti nella misura del 40 per cento del loro ammontare (80 per cento qualora utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio) se riferibili ai mezzi di trasporto richiamati nel comma 1, lett. b), dell'art. 164 del T.U.I.R. [i.e. veicoli a motore " *il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1)* "];
- dedotti nella misura del 90 per cento se sostenuti relativamente a mezzi di trasporto " *dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta* " [comma 1, lett. b-bis), dell'art. 164 del T.U.I.R.].

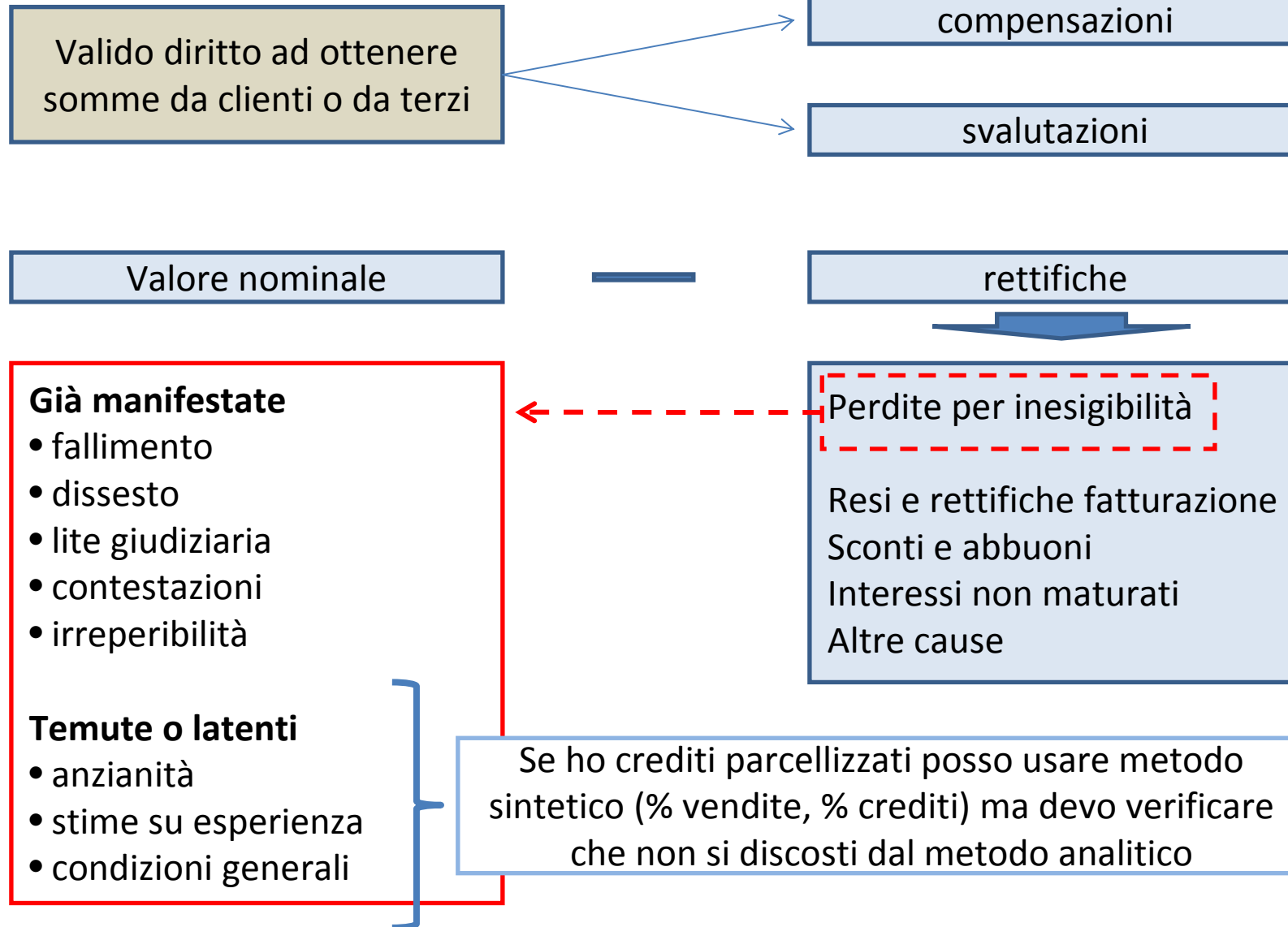
PERDITE SU CREDITI

RF20 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	1	,00	2	,00
--	---	-----	---	-----

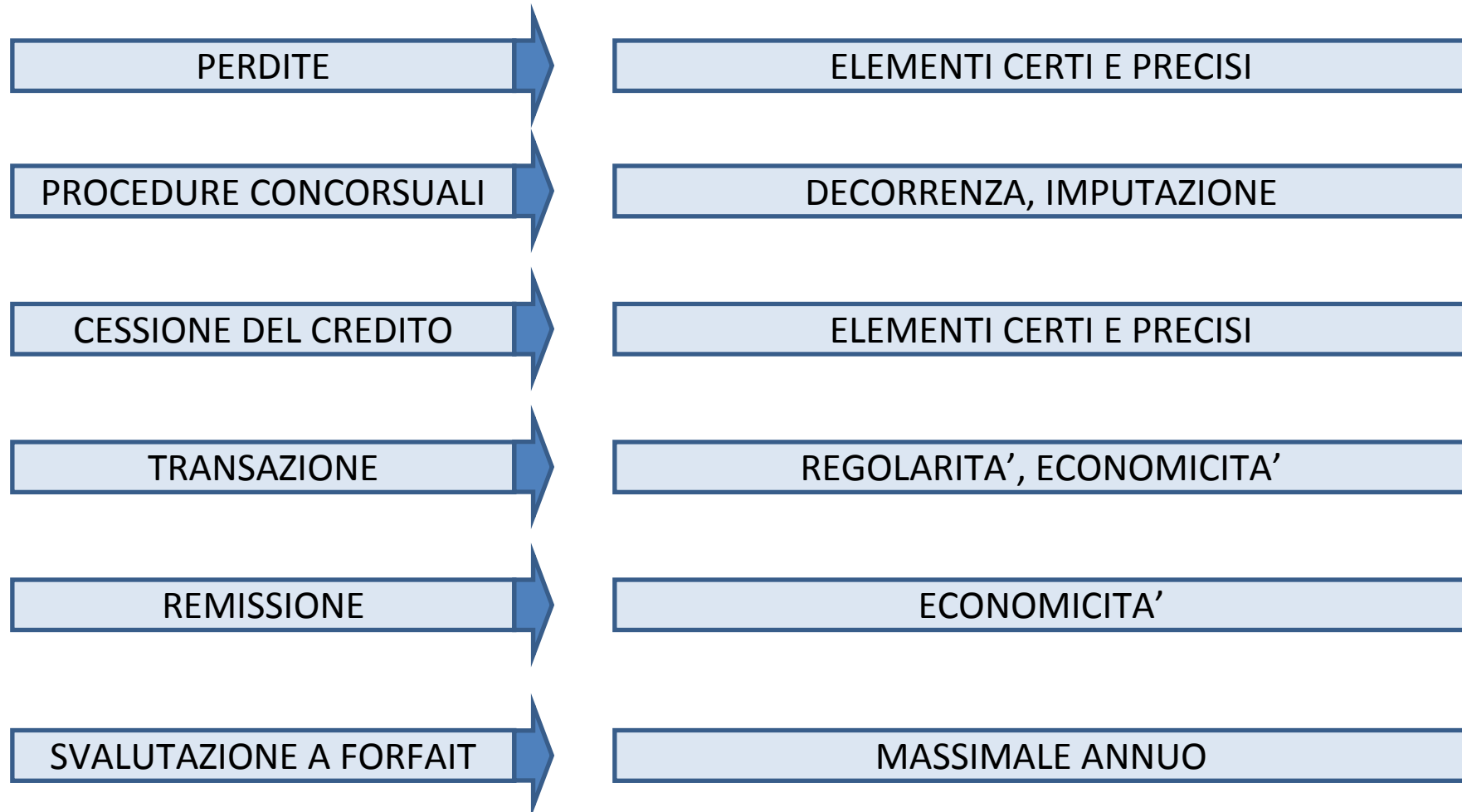
LA NORMA CIVILE E FISCALE SONO DISALLINEATE
ESISTE APPOSITO PROSPETTO DI RACCORDO

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

I CREDITI IN BILANCIO



I CREDITI NEL TUIR



RAPPRESENTANZA, VITTO E ALLOGGIO

		VITTO E ALLOGGIO, ANCHE SE DI RAPPRESENTANZA	RAPPRESENTANZA DIVERSE DA VITTO E ALLOGGIO	
RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		,00	,00	,00

IN COLONNA 1 va indicato l'importo delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95 del TUIR;

IN COLONNA 2 va indicato l'importo delle spese di rappresentanza imputate a conto economico, di cui all'art. 108, comma 2, secondo periodo, del TUIR, diverse dalle precedenti;

IN COLONNA 3 oltre agli importi indicati in colonna 1 e 2, vanno indicate le spese di competenza di altri esercizi ai sensi dell'art. 109, comma 4, del TUIR nonché le spese non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi ai sensi dell'art. 108, comma 3, secondo periodo, del TUIR.

Le quote delle suddette spese deducibili nell'esercizio vanno indicate nel rigo RF43.

SONO INTERAMENTE DEDUCIBILI LE SPESE SOSTENUTE PER BENI DI VALORE UNITARIO INFERIORE A EURO 50,00.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

CIRC. 25/2010:

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'IVA addebitata dall'albergo o dal ristorante al cliente che ha rinunciato a richiedere la fattura, è deducibile dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP.

Si ricorda che nel 2009 l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che l'IVA non detratta, a seguito di una valutazione discrezionale del contribuente, non era deducibile ai fini IRES e IRAP.

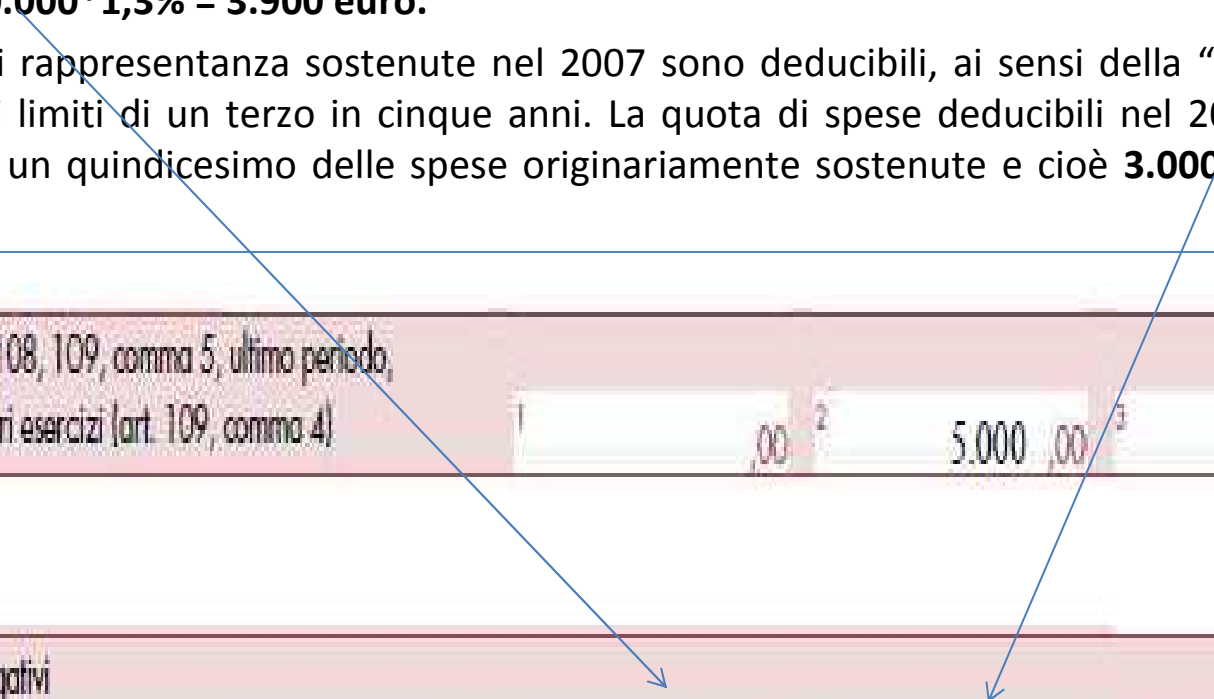
La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare:

- sostiene nel 2010 spese di rappresentanza (diverse dalle spese per somministrazione di alimenti e bevande e di pernottamento) per 5.000 euro;
- consegue nello stesso periodo ricavi e proventi per 300.000 euro
- ha sostenuto nel 2007 spese di rappresentanza per 3.000 euro.

Le spese di rappresentanza sostenute nel 2010 rientrano nella fascia di deducibilità dell'1,3% dei ricavi e altri proventi, dal momento che essi sono inferiori a 10 milioni di euro. L'importo massimo deducibile è dato dunque dal prodotto fra i ricavi dell'esercizio e detta percentuale, ed è pari a **$300.000 * 1,3\% = 3.900$ euro**.

Inoltre, le spese di rappresentanza sostenute nel 2007 sono deducibili, ai sensi della "vecchia" normativa, nei limiti di un terzo in cinque anni. La quota di spese deducibili nel 2010 sarà quindi pari ad un quindicesimo delle spese originariamente sostenute e cioè **$3.000 * 1/15 = 200$ euro**.

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	5.000,00	3	5.000,00		
RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	,00	2	3.900,00	3	200,00	4	4.100,00



La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare:

- sostiene nel 2010 spese di rappresentanza (diverse dalle spese per somministrazione di alimenti e bevande e di pernottamento) per 2.000 euro;
- consegue nello stesso periodo ricavi e proventi per 300.000 euro.

In questa circostanza, le spese di rappresentanza risultano “capienti” rispetto ai ricavi, dunque la deducibilità è piena.

E' COMUNQUE NECESSARIA LA DOPPIA EVIDENZA NEL MODELLO.

		QUI SEGNALO ESISTENZA		
RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		,00	2.000,00	2.000,00

		QUI DEDUCO IL COSTO			
RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	2	3	4
		,00	2.000,00	,00	2.000,00

La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare, nel 2010 sostiene spese per l'ospitalità di clienti – non qualificabili come spese di rappresentanza – per l'importo di euro 50.000 per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande. Dette spese sono soggette al limite di deducibilità del 75 per cento del loro ammontare. Sono quindi deducibili per euro 37.500 (50.000 x 75%).

QUI SEGNALO ESISTENZA

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		50.000,00	,00	50.000,00

QUI DEDUCO IL COSTO

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	2	3	4
		,00	,00	,00	37.500,00

La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare, nel 2010 sostiene:

- **spese di rappresentanza** per complessivi euro 400.000 di cui:
 - spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, qualificabili come spese di rappresentanza per euro 300.000 (*di cui importo teoricamente deducibile € 225.000 pari al 75%*)
 - spese di rappresentanza diverse dalle precedenti per euro 100.000
- **spese ospitalità clienti** per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – non qualificabili come spese di rappresentanza – pari a 50.000 (*di cui deducibili € 37.500 pari al 75%*)

Consegue infine ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per euro 70.000.000. Applicando le percentuali previste dal D.M. 19/11/2008, l'importo massimo deducibile delle spese rappresentanza 2010 è pari ad euro 350.000

$$300.000 + 50.000 = 350.000$$

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	350.000,00	2	100.000,00	3	450.000,00
RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	225.000,00	2	325.000,00	3	,00
						4	362.500,00

Spese rappresentanza di vitto e alloggio
 $300.000 \times 75\% = 225.000$

Spese rappresentanza deducibili con plafond

rappresentanza deducibili + vitto e alloggio

ACCANTONAMENTI NON DEDUCIBILI



RF26 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	art. 106	
	1	2	3
	,00	,00	,00

NEL RIGO RF26 VA INDICATO:

- IN **COLONNA 1**, L'IMPORTO DEGLI ACCANTONAMENTI DI QUIESCENZA E PREVIDENZA IMPUTATI AL CONTO ECONOMICO ECCEDENTI LA QUOTA DEDUCIBILE AI SENSI DELL'ART. 105 TUIR
- IN **COLONNA 2**, L'ECCEDEZZA DELLE SVALUTAZIONI DEI CREDITI E DEGLI ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI IMPUTATI AL CONTO ECONOMICO RISPETTO ALL'IMPORTO DEDUCIBILE AI SENSI DELL'ART. 106 TUIR (0,50% - 5%) (per enti creditizi e assicurazioni 0,30% ovvero 0,50% per i crediti erogati a partire dal 01/07/2009 eccedenti la media dei crediti erogati nei due periodi d'imposta precedenti)
- IN **COLONNA 3**, L'IMPORTO DI EVENTUALI ALTRI ACCANTONAMENTI IMPUTATI A CONTO ECONOMICO NON DEDUCIBILI AI SENSI DELL'ART. 107 TUIR, NONCHÉ LA SOMMA DEGLI IMPORTI EVIDENZIATI NELLE COLONNE 1 E 2

INDENNITA' CLIENTELA AGENTI




Ufficio Stampa

Il Sole
24 ORE


10-FEB-2011
da pag. 13

Fisco e giudici divisi sulla deduzione

Per le Entrate rileva il pagamento - Per la Cassazione decisivo l'accantonamento annuale



CM 42/E/2007



CASSAZIONE 13506/2009

INDENNITA' CLIENTELA AGENTI

C.T. Prov. Firenze 8.2.2011 n. 33/20

Fatto e Diritto

Parte ricorrente impugna il soprarichiamato avviso di accertamento, contestando il principio secondo cui gli accantonamenti effettuati in adempimento degli obblighi imposti dagli accordi economici collettivi, previsti per gli agenti e i rappresentanti di commercio, sono indeducibili dal reddito della casa mandante.

Va tenuto tuttavia presente, in tema di accertamento dei redditi, che l'*indennità suppletiva di clientela*, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale - in quanto connotata dall'incertezza dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione - costituisce, in pendenza del rapporto di agenzia, un costo meramente eventuale sia nell'*an* che nel *quantum*.

Ne consegue che **tale indennità non è accantonabile fiscalmente e, quindi, non è deducibile dal reddito d'impresa** ai sensi dell'art. 70 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo vigente nel 1989, applicabile *ratione temporis*), **manifestando invece la qualità di componente negativo deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta**, secondo il generale principio sancito dall'art. 75, primo comma, secondo periodo, del citato D.P.R. n. 917 del 1986 (Cass. civ., sez. V, 16 maggio 2003, n. 7690 Rie. Min. Finanze - c. Un. S.p.A.). Il ricorso va quindi respinto ma, stante la peculiarità della questione, sussistono giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese di causa.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso e dichiara interamente compensate le spese processuali.

QUADRO RF - VARIAZIONI IN AUMENTO

RIGO RF29 - RF51
DIFFERENZE SU CAMBI

rif.
Art. 110
Tuir

RF29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)

,00

- NEL **RIGO RF29** VANNO INDICATE LE PERDITE SU CAMBI E NEL RIGO RF51 GLI UTILI SU CAMBI IMPUTATI AL CONTO ECONOMICO DERIVANTI DALLA VALUTAZIONE DEI CREDITI E DEI DEBITI, ANCHE SOTTO FORMA DI OBBLIGAZIONI, IN VALUTA ESTERA SECONDO IL CAMBIO ALLA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO, QUALORA IL RISCHIO DI CAMBIO NON SIA COPERTO DA CONTRATTI DI COPERTURA.
- NEL **RIGO RF29** VA ALTRESI' INDICATO, ALL'ATTO DEL REALIZZO, IL MAGGIOR UTILE O LA MINOR PERDITA DERIVANTE DALLA DIVERGENZA TRA IL VALORE CIVILE E QUELLO FISCALE.

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)

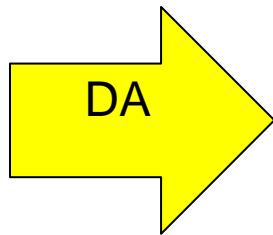
,00

- NEL **RIGO RF51** ANDRA' INVECE INDICATO, ALL'ATTO DEL REALIZZO, IL MINOR UTILE O LA MAGGIOR PERDITA DERIVANTE DALLA DIVERGENZA TRA IL VALORE CIVILE E QUELLO FISCALE.

N.B.: DISALLINEAMENTO TRA VALORE CIVILE E FISCALE IN **QUADRO RV**.

QUADRO RV

SEZIONE I		Tipo di beni/Voce di bilancio				Causa	IAS	Valore ante IAS	
RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		1				2	3	4	
									,00
RV1	Valore contabile	5	6	7	8			9	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale			Valore di realizzo	
		,00	,00	,00	,00			,00	,00
	Valore fiscale	10	11	12	13				
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale				
		,00	,00	,00	,00				



Si precisa che la sezione va compilata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è avvenuta l'operazione nonché in quelle relative agli esercizi successivi, al fine di evidenziare le variazioni intervenute in ciascun esercizio; in essa vanno indicati i beni con i valori esposti in bilancio e i corrispondenti valori fiscalmente riconosciuti.



Si precisa che le voci della presente sezione non dovranno più essere indicati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore fiscalmente riconosciuto corrisponde a quello indicato in bilancio anche per effetto di riallineamento a seguito del processo di ammortamento o a seguito di assoggettamento a imposizione sostitutiva della differenza dei valori, avendo compilato il quadro RQ del modello UNICO SC 2010.

Reddito d'impresa. La Ctr Lombardia contraddice dottrina e amministrazione

Dubbio a sorpresa sulla rilevanza dei conti in valuta a fine periodo

Sorprende dunque il caso oggetto della sentenza della Ctr lombarda 6/32/11 del 25 gennaio 2011. Una società, che aveva considerato realizzate le perdite su cambi derivanti dai conti correnti bancari, si vede raggiungere da un accertamento che ne contesta la deducibilità in base al principio di neutralità. La sentenza sostiene che i componenti negativi e positivi su cambi hanno rilevanza fiscale alla data di incasso o di pagamento della valuta estera, a nulla rilevando le interpretazioni date dalla dottrina sull'argomento. Interpre-

**CTR LOMBARDIA
n. 6/32/11 del 25.01.2011**

**NON SI CONSIDERANO
REALIZZATE LE PERDITE O GLI
UTILI ANCHE SU VALORI
NUMERARI**

INTERESSI PASSIVI

DAL 2008 DOPPIO BINARIO

PER SOGGETTI IRPEF (art. 61)

1. Deduzione secondo INERENZA (attenzione prelievi eccedenti dei soci)
2. Trasformazione omogenea regressiva è attaccabile con norma elusiva?
3. Perdite da SNC partecipate da soggetti IRES

PER SOGGETTI IRES(art. 96)

1. non è norma disapplicabile, ma “depotenziamento” della deduzione
2. le esclusioni (oggettive e soggettive) sono da interpretare in modo tassativo
3. NON PREVARICA altre norme speciali che recano indeducibilità degli interessi (ricordo **art. 90** e **articolo 164** secondo circolare 47/E/2008)

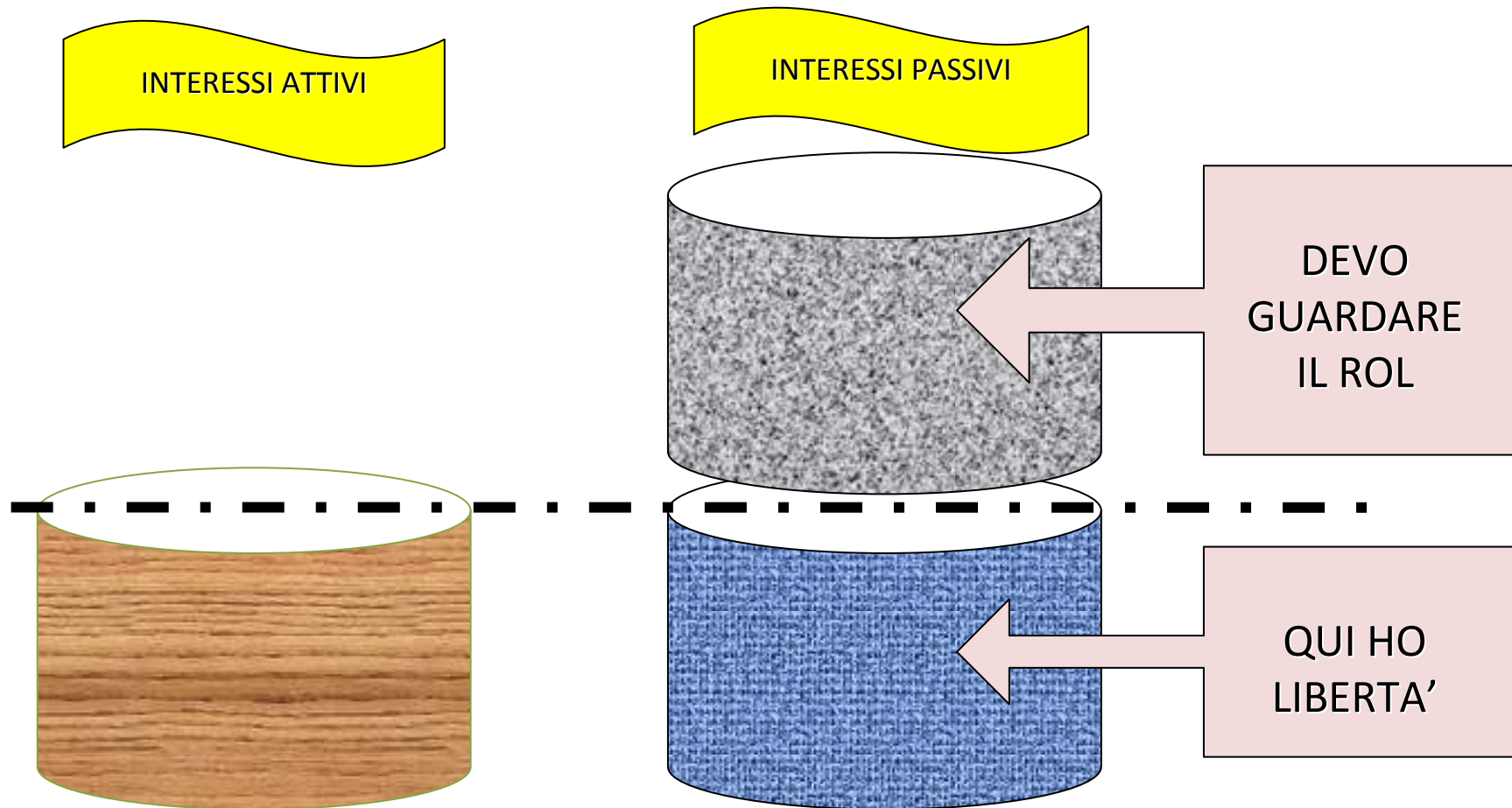
CONTRIBUENTI IRES – I SOGGETTI ESCLUSI

1	Banche e soggetti finanziari (art. 1 D. lgs. N. 87/1992)
2	Imprese di assicurazione e società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi
3	Società consortili (se costituite per l'esecuzione dei lavori DPR 554/1999)
4	Società di progetto (art. 156 del Codice contratti pubblici)
5	Società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti (legge n. 240/1990)
6	Società con capitale sociale sottoscritto prevalentemente da enti pubblici che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia, teleriscaldamento, impianti per lo smaltimento e la depurazione

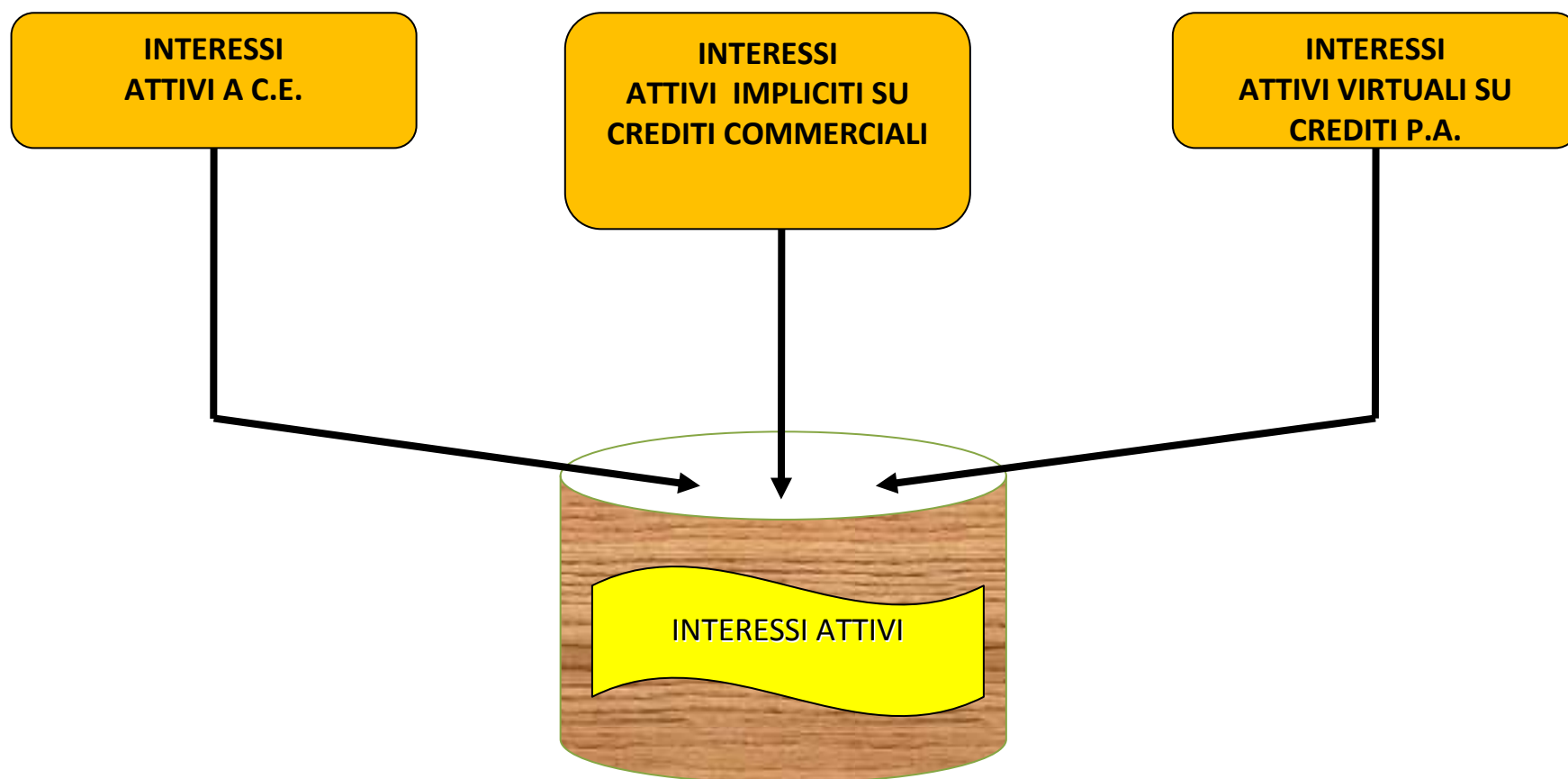
→ LE HOLDING INDUSTRIALI APPLICANO LA REGOLA

→ I CONSORZI POSSONO RESTARE "SCOTTATI"

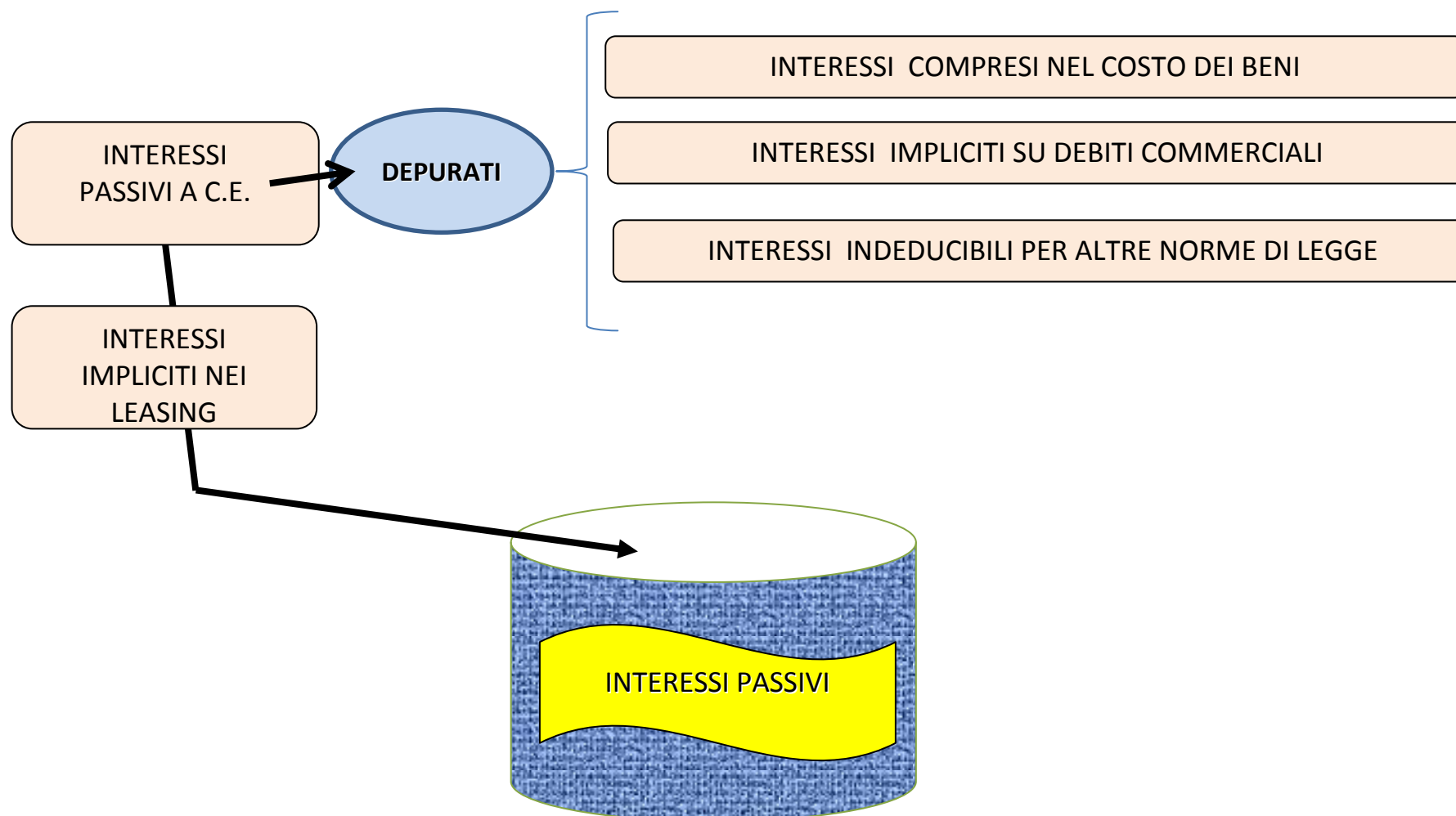
CONFRONTO TRA “CONTENITORI”



ALIMENTAZIONE CONTENITORI



ALIMENTAZIONE CONTENITORI



INDICAZIONI AGENZIA

INTERESSI PASSIVI

DERIVANTI DA CONTRATTI
SPECIFICATI



RIFLESSIONE SUI LEASING

DERIVANTI DALLA ASSIMILAZIONE



CAUSA CONTRATTUALE

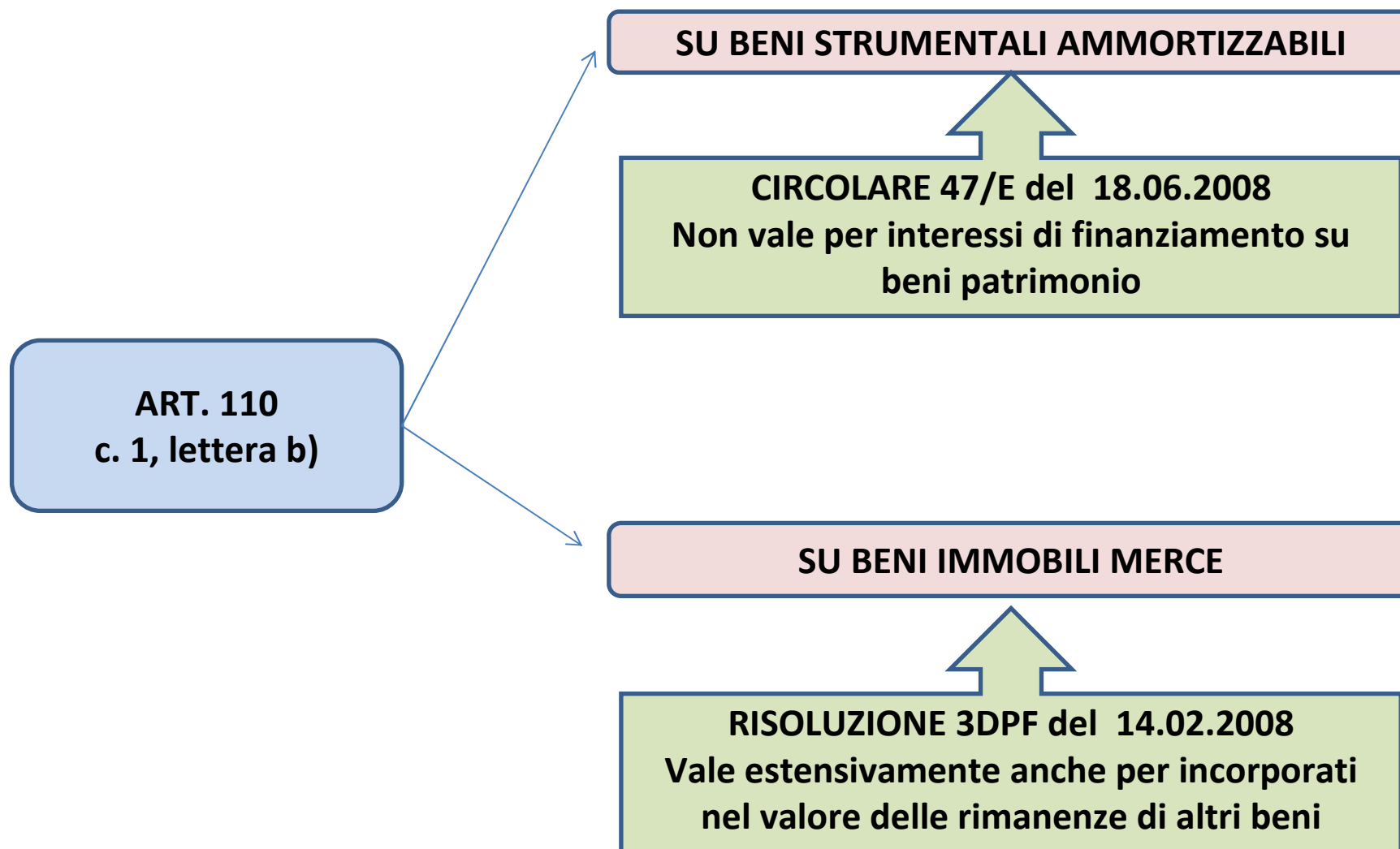
NOZIONE SOSTANZIALISTICA

ASSIMILAZIONE CORRETTA

CASI DUBBI

1. Cessione Pro soluto di **crediti non ancora scaduti**
2. Utili e perdite su **cambi**
3. Contratti **Derivati**:
 - speculativi: NO
 - copertura fair value: NO
 - copertura rischi cambio: NO (?)
 - copertura oscillazione tasso: SI'

INTERESSI CAPITALIZZATI



In colonna 2, del medesimo rigo RF16, va indicato l'importo della precedente colonna 1 e degli altri interessi passivi indeducibili (ad esempio: interessi di mora indeducibili, in quanto non ancora corrisposti, ai sensi dell'art. 109, comma 7, del TUIR; interessi obbligazionari indeducibili, ai sensi dell'art. 3, comma 115, della legge n. 549 del 1995; interessi dovuti dai soggetti che liquidano trimestralmente l'IVA, indeducibili ai sensi dell'art. 66, comma 11, del D.L. n. 331 del 1993). Si precisa che nella presente colonna 2 deve essere indicato l'ammontare indeducibile degli interessi passivi sostenuti dai soggetti di cui al comma 5 dell'art. 96 del TUIR, primo periodo.

Nel rigo RF16, nella colonna 1, va indicato l'importo degli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art. 96 del TUIR; al fine di determinare l'importo dell'eccedenza di tali interessi passivi va compilato l'apposito prospetto posto nel presente quadro RF.

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

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili	pax		attivi		
		1	2	3	4	5
RF118		,00	,00	,00	,00	,00
RF119	Risultato operativo lordo				1	2
					,00	,00
				Consolidato	IRES	RHT
RF120	Eccedenza di ROL riportabile			1	2	3
				,00	,00	,00
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili			non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato
				(di cui 1	2	3
				,00	,00	,00

Interessi passivi
impliciti nei
canoni di leasing

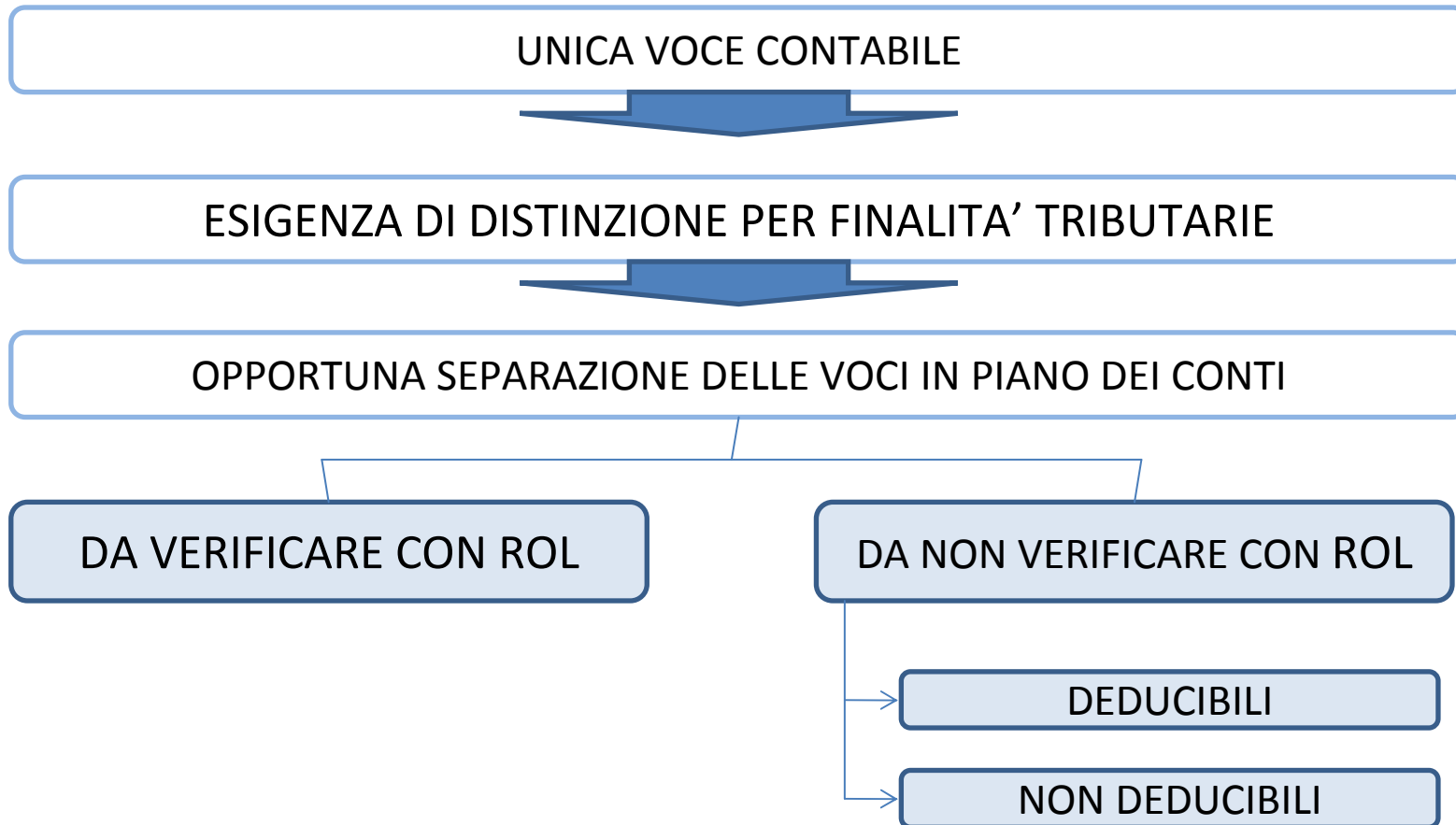


Interessi passivi e
oneri assimilati da
conto economico



Poste escluse dal
calcolo

INTERESSI PASSIVI



ESCLUSI DA ROL E INDEDUCIBILI

1	interessi passivi indeducibili in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir (transfer pricing)	art. 96, comma 6, del Tuir
2	interessi passivi ex art. 90, comma 2, del Tuir, relativi agli immobili patrimonio, indeducibili se non sostenuti per l'acquisto o la costruzione	art. 96, comma 6, del Tuir
3	interessi passivi indeducibili in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 10, del Tuir (rapporti con soggetti residenti in paesi black list;	art. 96, comma 6, del Tuir
4	interessi passivi indeducibili in applicazione dell'art. 3, comma 115, della L. n. 549/1995 (interessi passivi su obbligazioni e titoli simili, che risultano indeducibili nella misura in cui il rendimento effettivo dei titoli, al momento dell'emissione, ecceda le soglie di cui all'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, rilevanti anche per la misura della ritenuta da operare sugli interessi stessi	art. 96, comma 6, del Tuir
5	interessi passivi indeducibili in applicazione dell'art. 1, comma 465, della L. n. 311/2004 (interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative)	art. 96, comma 6, del Tuir
6	interessi passivi indeducibili su pagamenti trimestrali Iva	art. 66, c.11, L. n. 331/1993

ESCLUSI DA ROL E DEDUCIBILI

1	interessi passivi relativi all'acquisto di automezzi deducibili ex art. 164 del Tuir	circ. n. 47/E del 18 giugno 2008, quesito n. 5.3
2	interessi imputati ad incremento del costo delle rimanenze	circ. n. 19/E del 2009, paragrafo 2.2.4
3	interessi imputati ad incremento del costo delle commesse per conto terzi	circ. n. 19/E del 2009, paragrafo 2.2.4
4	interessi passivi impliciti da debiti commerciali (ossia non previsti dal contratto di fornitura)	art. 96 del Tuir
5	interessi passivi espliciti da debiti commerciali, (ossia previsti dal contratto di fornitura)	circ. n. 38/E del 2010
6	interessi passivi su depositi cauzionali riferibili ad operazioni commerciali	circ. n. 38/2010
7	sconti finanziari pronta cassa a clienti	Diretta Map 28 maggio 2009
8	interessi passivi su finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, anche se posseduti in virtù di un contratto di leasing	circ. n. 37/E del 2009, paragrafo 2
9	Differenze cambio attive e passive (rimane il dubbio se fossero riferite a contratti di natura finanziaria)	Assonime, circolare 46/2009
10	Interessi di mora	
11	Interessi passivi su debiti verso Erario derivanti da: <ul style="list-style-type: none"> •Iscrizioni a ruolo •Avvisi di accertamento e rettifica •Accordi con l'amministrazione (accertamenti con adesione, acquiescenza, definizioni integrali immediate, conciliazioni, ecc.) •Condoni e sanatorie •Ravvedimento operoso •Rateazioni obbligatorie 	Assonime, circolare 46/2009, paragrafo 4.1

NO 30% DEL ROL PER INTERESSI
IMMOBILI PATRIMONIO

Effetto: decorrenza 2008

**In attesa di specifica disciplina sulle
società immobiliari**

Fino all'applicazione delle suddette modifiche normative,
**non rilevano, ai fini dell'art. 96 del Tuir,
gli “interessi passivi relativi a finanziamenti
garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione”.**

GLI IMMOBILI PATRIMONIO: CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE N.37 22/07/2009

La non applicabilità del ROL si applica solo alle cd. immobiliari di gestione. Sono immobiliari di gestione le società il cui **valore del patrimonio (assunto a valori correnti) è prevalentemente costituito** da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività, nonché dagli immobili direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

Si tratta delle società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili cd. "patrimonio" e strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente.

INTERESSI PASSIVI SU FINANZIAMENTI
RELATIVI A IMMOBILI PATRIMONIO

DI FUNZIONAMENTO

INDEDUCIBILI

DI FINANZIAMENTO
PER ACQUISTO O COSTRUZIONE

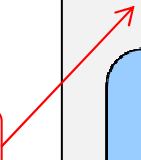
SU BENI DESTINATI
ALLA LOCAZIONE

DEDUCIBILI
SENZA LIMITI
DELL'ART. 96

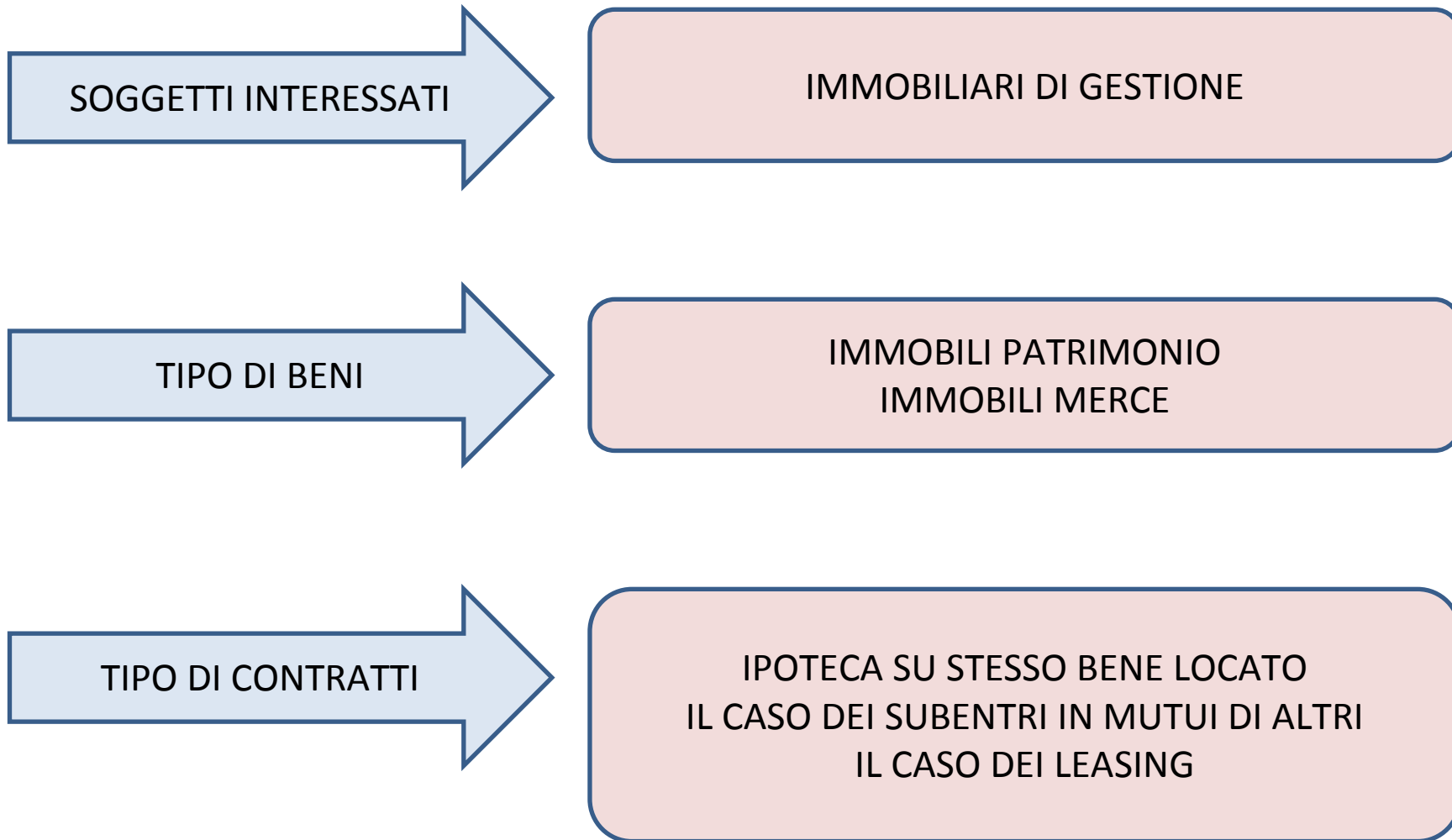
SU BENI NON
DESTINATI ALLA
LOCAZIONE

DEDUCIBILI
NEI LIMITI
ARTICOLO 96

NORMA TRANSITORIA



NORMA TRANSITORIA (cm 37/E)

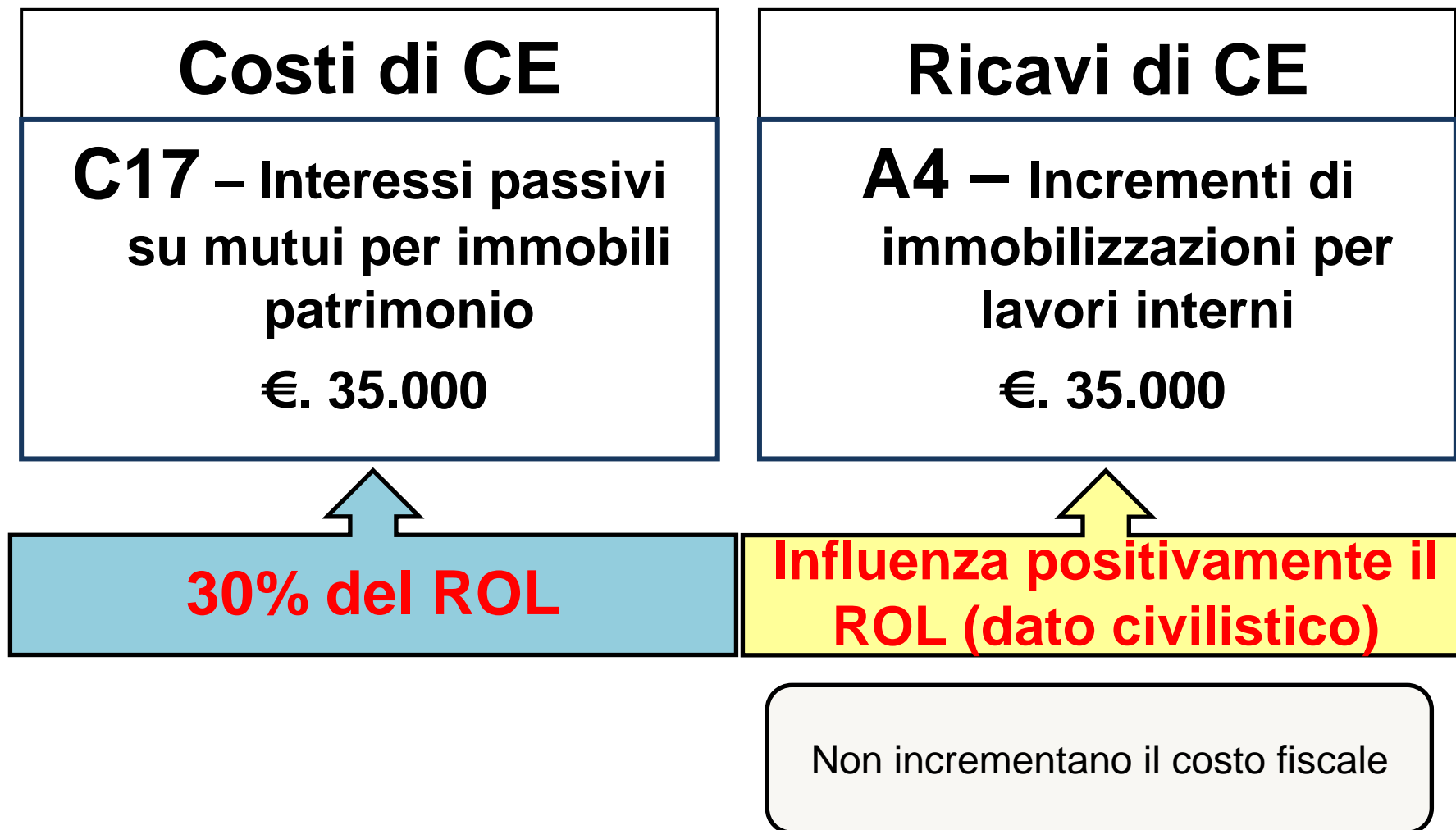


INTERESSI PASSIVI CAPITALIZZABILI SU PRODOTTI DESTINATI ALLA RIVENDITA

Costi di CE	Ricavi di CE
C17 – Interessi passivi relativi a finanziamenti per beni magazzino €. 10.000	A2 – Incrementi di magazzino prodotti €. 10.000

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

INTERESSI PASSIVI MUTUI PER IMMOBILI PATRIMONIO
(GENERALITÀ DI IMPRESE - NO IMMOBILIARI DI GESTIONE)



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

Costi di CE

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

Ricavi di CE

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

Deducibili 100%

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

PROCEDIMENTO LOGICO

	A) Valore della produzione (+)	
	B) Costi della produzione (-)	
	= Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)	
	+ Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	
	+ Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	
	+ Canoni di locazione finanziaria di beni strumentali	
	= Rol del periodo	A
	Rol del periodo	A
	+ Eccedenza di Rol di periodi precedenti (a partire dall'esercizio 2011)	B
	= Totale Rol	C = A+B
	30% del Rol	D = C x 30%

in colonna 1,
l'importo
corrispondente
agli interessi
passivi.

in colonna 2,
l'importo degli
interessi passivi e
degli oneri finanziari
assimilati
indeducibili nei
precedenti periodi
d'imposta.

in colonna 3, l'importo
degli interessi attivi,
compresi quelli impliciti
derivanti da crediti di
natura commerciale.

in colonna 4, il minor
importo tra la somma
degli importi indicati
nelle colonne 1 e 2 e
quello indicato nella
colonna 3,
corrispondente
all'ammontare degli
interessi passivi
direttamente
deducibili;

	Interessi passivi deducibili		Risultato operativo lordo		Eccedenza di ROL riportabile		Interessi passivi non deducibili riportabili	
	1	2	3	4	5	Consolidato	IRES	RHT
RF118	,00	,00	,00	,00	,00			
RF119								
RF120								
RF121								

in colonna 5, l'eventuale
eccedenza degli interessi passivi
corrispondente alla differenza, se
positiva, tra gli importi di cui alla
somma delle predette colonne 1
e 2 con l'importo della colonna 3.

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili	1	2	3	4	5
	RF118	,00	,00	,00	,00	,00
	RF119 Risultato operativo lordo				1	2
					,00	,00
		Consolidato		IRES		RHT
RF120	Eccedenza di ROL riportabile	1	2	3		
		,00	,00	,00		,00
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato		
	(di cui	1	2	3		
		,00	,00	,00		,00

Nel rigo RF119 va indicato in colonna 1 l'importo corrispondente al ROL. Si precisa che per tale importo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio
SE IL ROL E' NEGATIVO NON VA INDICATO NULLA

In colonna 2 va indicata la quota degli interessi passivi deducibili nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica di cui alla colonna 1. A tal fine, qualora sia stata compilata la colonna 5 del rigo RF118, riportare il minore tra l'importo indicato nella predetta colonna 5 ed il 30 per cento dell'importo di cui a colonna 1 del presente rigo che, per il presente periodo d'imposta costituisce il limite di deducibilità degli interessi passivi. **L'importo relativo agli interessi passivi indeducibili pregressi che trova capienza nel limite dell'importo del 30 per cento del ROL può essere dedotto indicando l'ammontare nel rigo RF54 col codice 13.**

La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare, al termine del 2010 verte nella seguente situazione:

- interessi passivi soggetti al regime di cui all'art. 96 TUIR: € 30.000;
- interessi passivi indeducibili riportati dal 2009: € 0;
- interessi attivi: € 4.000;
- ROL: 40.000;
- ROL x 30% = € 12.000.

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi deducibili	1	30.000 ,00	2	0 ,00	3	4.000 ,00	4	4.000 ,00	5	26.000 ,00
	RF119	Risultato operativo lordo							1	40.000 ,00	2	12.000 ,00
						Consolidato				IRES		RHT
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile				1	0 ,00	2	0 ,00	3	0 ,00	
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili				non trasferibili al consolidato			trasferiti al consolidato			
					(di cui)	1	0 ,00	2	0 ,00	3	14.000 ,00	
	RF16	Interessi passivi indeducibili							1	14.000 ,00	2	14.000 ,00

La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare, al termine del 2010 verte nella seguente situazione:

- interessi passivi: € 20.000;
- interessi passivi indeducibili riportati dal 2009: € 0;
- interessi attivi: € 4.000;
- ROL: 40.000;
- ROL x 30% = € 12.000.

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi deducibili	1	20.000 ,00	2	0 ,00	3	4.000 ,00	4	4.000 ,00	5	16.000 ,00
	RF119	Risultato operativo lordo							1	40.000 ,00	2	12.000 ,00
						Consolidato				IRES		RHT
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile				1	,00	2	,00	3	,00	,00
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili					non trasferibili al consolidato			trasferiti al consolidato		
						(di cui) 1	,00	2	,00	3	4.000 ,00	,00
	RF16	Interessi passivi indeducibili							1	4.000 ,00	2	4.000 ,00

La società Alfa s.r.l., con esercizio coincidente con l'anno solare, al termine del 2010 verte nella seguente situazione:

- interessi passivi: € 10.000;
- interessi passivi indeducibili riportati dal 2009: € 19.000;
- interessi attivi: € 4.000;
- ROL: 40.000;
- ROL x 30% = € 12.000.

$$10.000 - 4.000 \text{ (attivi)} - 6.000 \text{ (parte ROL)}$$

$$12.000 \text{ (ROL)} - 6.000 \text{ (ROL per deduzione 10)} = 6.000$$

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili	1	10.000,00	2	19.000,00	3	4.000,00	4	4.000,00	5	25.000,00
	RF118										
	RF119 Risultato operativo lordo							1	40.000,00	2	12.000,00
									Consolidato	IRES	RHT
RF120 Eccedenza di ROL riportabile						1	,00	2	,00	3	,00
RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili								non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato		
						(di cui) 1	,00	2	,00	3	13.000,00

RF54 Altre variazioni in diminuzione	1	13	2	6.000,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	33	34	,00	35	36	,00	37	6.000,00

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

Mod. N.

--	--

Prospetto
del capitale
e delle riserve

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,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 SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ESEMPIO 01



La società ALFA ha conseguito, nel 2009, una perdita di 50.000 euro, coperta mediante l'utilizzo di riserve di utili pregresse. Queste ultime erano composte da riserva legale (euro 20.000, esposti al rigo RF111) e riserva straordinaria (totale 130.000, di cui 80.000 formata con utili sino al 31.12.2007, esposti al rigo RF111 e 50.000 con utili prodotti nel 2008, esposti al rigo RF110, cumulativamente con l'intero ammontare delle riserve di utili).

La società ha coperto la perdita del 2009 con utilizzo fiscale delle riserve di utili formatesi a decorrere dal 2008, in modo da lasciare inalterata la dote di riserve tassate al 40% da distribuire ai soci negli esercizi successivi; in tal senso, si è operato un decremento al rigo RF 110.

Anche per l'anno 2010 è stata conseguita una perdita di 20.000, esposta nel rigo RF 116.

	PATRIMONIO NETTO				TOTALE
	capitale e riserve capitale	riserve utili al 2007	riserve utili dal 2008	totale riserve utili	
capitale sociale	100.000,00				100.000,00
riserva legale		20.000,00		20.000,00	20.000,00
riserva straordinaria		80.000,00		80.000,00	80.000,00
riserva straordinaria			50.000,00	50.000,00	50.000,00
totale al 31.12.2009	100.000,00	100.000,00	50.000,00	150.000,00	250.000,00
perdita anno 2009			- 50.000,00	- 50.000,00	- 50.000,00
totale al 31.12.2010	100.000,00	100.000,00	-	100.000,00	200.000,00

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RF106	Capitale sociale	1	100.000,00	2	,00	3	,00	4	100.000,00
	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	150.000,00	2	,00	3	50.000,00	4	100.000,00
RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	100.000,00			3	,00	4	100.000,00
RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RF113	Riserve di utili della gestione esente SIQ	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	20.000,00
RF117	Utile dell'esercizio e perdite SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

ESEMPIO 02



La società ALFA ha conseguito, nel 2009, un utile di 50.000 euro, accantonato a riserva straordinaria. Successivamente, è stata deliberata la distribuzione ai soci persone fisiche, titolari di quote di partecipazione qualificate di una somma di 50.000 euro, prelevati dalla stessa riserva.

Le riserve di utili al 31/12/2009 erano composte da riserva legale (euro 20.000, esposti al rigo RF111) e riserva straordinaria (totale 130.000, di cui 80.000 formata con utili sino al 31.12.2007, esposti al rigo RF111 e 50.000 con utili prodotti nel 2008, esposti al rigo RF110, cumulativamente con l'intero ammontare delle riserve di utili).

Fiscalmente, la società ha distribuito le riserve di utili con maggiore anzianità (formati sino al 31.12.2007), in modo da assicurare ai soci il minor carico fiscale possibile; in tal senso, è stato decrementato il rigo RF 111.

Per l'anno 2010 è stato conseguito un utile di 30.000 euro, accantonato a riserva ed esposto nel rigo RF 116.

	PATRIMONIO NETTO				TOTALE
	capitale e riserve capitale	riserve utili al 2007	riserve utili dal 2008	totale riserve utili	
capitale sociale	100.000,00				100.000,00
riserva legale		20.000,00		20.000,00	20.000,00
riserva straordinaria		80.000,00		80.000,00	80.000,00
riserva straordinaria			50.000,00	50.000,00	50.000,00
totale al 31.12.2009	100.000,00	100.000,00	50.000,00	150.000,00	250.000,00
destinazione utile 2009			50.000,00	50.000,00	50.000,00
distribuzione riserve		- 50.000,00		- 50.000,00	- 50.000,00
totale al 31.12.2010	100.000,00	50.000,00	100.000,00	150.000,00	250.000,00

Prospetto
del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106 Capitale sociale	1 100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 100.000,00
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	1 150.000,00	2 50.000,00	3 50.000,00	4 150.000,00
RF111 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 100.000,00		3 50.000,00	4 50.000,00
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 30.000,00	3 ,00	4 ,00
RF117 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ESEMPIO 03



La società ALFA ha conseguito, nel 2009, un utile di 50.000 euro, accantonato a riserva straordinaria. Successivamente, è stata deliberata la distribuzione ai soci persone fisiche, titolari di quote di partecipazione qualificate di una somma di 50.000 euro, prelevati dalla stessa riserva.

Le riserve di utili al 31/12/2009 erano composte da riserva legale (euro 20.000, esposti al rigo RF111) e riserva straordinaria (totale 130.000, di cui 30.000 formata con utili sino al 31.12.2007, esposti al rigo RF111 e 100.000 con utili prodotti nel 2008, esposti al rigo RF110, cumulativamente con l'intero ammontare delle riserve di utili).

Fiscalmente, la società ha distribuito le riserve di utili con maggiore anzianità (formati sino al 31.12.2007), in modo da assicurare ai soci il minor carico fiscale possibile; in tal senso, è stato decrementato il rigo RF 111.

Per l'anno 2010 è stato conseguito un utile di 30.000 euro, accantonato a riserva ed esposto nel rigo RF 116.

	PATRIMONIO NETTO				TOTALE
	capitale e riserve capitale	riserve utili al 2007	riserve utili dal 2008	totale riserve utili	
capitale sociale	100.000,00				100.000,00
riserva legale		20.000,00		20.000,00	20.000,00
riserva straordinaria		30.000,00		30.000,00	30.000,00
riserva straordinaria			100.000,00	100.000,00	100.000,00
totale al 31.12.2009	100.000,00	50.000,00	100.000,00	150.000,00	250.000,00
destinazione utile 2009			50.000,00	50.000,00	50.000,00
distribuzione riserve		- 50.000,00		- 50.000,00	- 50.000,00
totale al 31.12.2010	100.000,00	-	150.000,00	150.000,00	250.000,00

Prospetto
del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106 Capitale sociale	1 100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 100.000,00
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	1 150.000,00	2 50.000,00	3 50.000,00	4 150.000,00
RF111 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 50.000,00		3 50.000,00	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 30.000,00	3 ,00	4 ,00
RF117 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ESEMPIO 04



La società ALFA ha conseguito, nel 2009, un utile di 50.000 euro, accantonato a riserva straordinaria. Successivamente, è stata deliberata la distribuzione ai soci persone fisiche, titolari di quote di partecipazione qualificate, della riserva da sovrapprezzo quote per l'intero importo di 100.000 euro.

Le riserve di utili al 31/12/2009 erano composte da riserva legale (euro 20.000, esposti al rigo RF111) e riserva straordinaria (totale 130.000, di cui 80.000 formata con utili sino al 31.12.2007, esposti al rigo RF111 e 50.000 con utili prodotti nel 2008, esposti al rigo RF110, cumulativamente con l'intero ammontare delle riserve di utili). E' inoltre presente una riserva da sovrapprezzo quote (riserva di capitale) da 100.000 euro, che viene appunto distribuita.

Fiscalmente, opera la presunzione che, in caso di distribuzione di riserve di capitale ove siano presenti anche riserve di utili, considera prioritariamente distribuite queste ultime. Seguendo la tesi proposta da Assonime, nell'ambito delle riserve di utili vanno decrementate quelle che comportano la minor tassazione in capo al socio, quindi quelle ante 2008, anche se civilisticamente indisponibili; in tal senso, è stato decrementato il rigo RF 111.

Per l'anno 2010 è stato conseguito un utile di 30.000 euro, accantonato a riserva ed esposto nel rigo RF 116.

	PATRIMONIO NETTO				TOTALE
	capitale e riserve capitale	riserve utili al 2007	riserve utili dal 2008	totale riserve utili	
capitale sociale	100.000,00				100.000,00
riserve di capitale	100.000,00				100.000,00
riserva legale		20.000,00		20.000,00	20.000,00
riserva straordinaria		80.000,00		80.000,00	80.000,00
riserva straordinaria			50.000,00	50.000,00	50.000,00
totale al 31.12.2009	200.000,00	100.000,00	50.000,00	150.000,00	350.000,00
destinazione utile 2009			50.000,00	50.000,00	50.000,00
distribuzione riserve di capitale (che diventano fiscalmente riserve di utili)		- 100.000,00		- 100.000,00	- 100.000,00
totale al 31.12.2010	200.000,00	-	100.000,00	100.000,00	300.000,00

Prospetto
del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106 Capitale sociale	1 100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 100.000,00
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	1 100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 100.000,00
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	1 150.000,00	2 50.000,00	3 100.000,00	4 100.000,00
RF111 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 100.000,00		3 100.000,00	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 30.000,00	3 ,00	4 ,00
RF117 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

Mod. N.

--	--

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

		INTERPELLO								
RF74	Esclusione/Disapplicazione	1	Imposta sul reddito	2	IRAP	3	IVA	4	Casi particolari	5
		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%	
RF78	Immobili abitativi		,00	4%				,00	3%	
RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%				,00	12%	
RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%				,00	0,9%	
			Ricavi presunti		Ricavi effettivi			Reddito presunto		
RF81	Totale	2	,00		3	,00		5	,00	
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni								,00	
RF83	Reddito imponibile minimo								,00	

Prospetto delle società di comodo

IRAP 2010

ARTICOLO 5



PARTO DAI VALORI CONTABILI
RILEVANTI

APPLICO VARIAZIONI IN AUMENTO
E DIMINUZIONE

APPLICO CRITERIO CORRELAZIONE

RACCORDO CON ANNUALITA'
SINO AL 2007

APPLICO LE DEDUZIONI SPETTANTI

ARTICOLO 5-BIS



PARTO DAI VALORI FISCALI

RACCORDO CON ANNUALITA'
SINO AL 2007

APPLICO LE DEDUZIONI SPETTANTI

Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	Voce A1	,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	Voce A2	,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	Voce A3	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Voce A4	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	Voce A5	,00
	IC6	Totale componenti positivi		,00
	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	Voce B6	,00
	IC8	Costi per servizi	Voce B7	,00
	IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	Voce B8	,00
	IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	Voce B10b	,00
	IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	Voce B10a	,00
	IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	Voce B11	,00
	IC13	Oneri diversi di gestione	Voce B14	,00
	IC14	Totale componenti negativi		,00

POSSIBILE DOPPIA
IMPOSIZIONE?

PARALLELO CON LA STRUTTURA DEL CONTO ECONOMICO

VALORE DELLA PRODUZIONE

COSTI DELLA PRODUZIONE

COMPRENDE TUTTE LE VOCI

RISULTANO IRRILEVANTI:

- B9 costi del personale
- B10 c) svalutazione immob.
- B10 d) svalutazione crediti
- B12 accantonamenti rischi
- B13 altri accantonamenti
- C proventi e oneri finanziari
- D rettifiche di valore di att. Fin.
- E proventi e oneri straordinari

Attenzione accantonamenti

VALGONO DUE PRINCIPI SPECIFICI

**CORRETTA
CONTABILIZZAZIONE**

**COINVOLGE CONTESTO
DI INERENZA**

- CM 36 del 16.07.2009
- CM 39 del 22.07.2009
- CM 25 del 19.05.2010

A CHI SPETTA LA PROVA?

PRINCIPIO CORRELAZIONE

I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 dell'articolo 5 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

**ESISTE UNA CORRELAZIONE INVERSA?
(contabilizzo in voci rilevanti e non rileva?)**

CORRISPONDONO A COSTI NON DEDUCIBILI

1. i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del Tuir;
2. i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del Tuir ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
3. gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del Tuir;
4. i costi per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.

Sez. IV
Variazioni
in aumento

CORRISPONDONO A COSTI NON DEDUCIBILI

DETERMINAZIONE CON METODO FORFETARIO

CONTABILIZZATE IN B14

IC42	Quota degli interessi nei canoni di leasing	,00
IC43	Svalutazioni e perdite su crediti	,00
IC44	Imposta comunale sugli immobili	,00
IC45	Plusvalenze da cessioni di immobili non strumentali	,00
IC46	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	,00

SOLITAMENTE CONTABILIZZATE IN E20

QUOTA ECCEDENTE MISURE A FORFAIT

**L'Agenzia sulle aree:
Circolari 36/E/2009 e 38/E/2010**



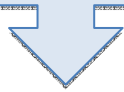
Il comma 7-bis dall'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha esteso l'irrilevanza fiscale delle quote di ammortamento dei terreni, anche a quella parte della quota capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi. Coerentemente con le precisazioni contenute nella Circolare del 16 luglio 2009, n. 36/E , nella quale è stato affermato che le limitazioni alla deducibilità delle quote di ammortamento riferibili al terreno previste all'art. 36, comma 7, del decreto legge n. 223 del 2006 operano anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, si deve ritenere che la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale dovrà essere considerata indeducibile anche nella determinazione della base imponibile IRAP.



**NON CONDIVISIBILE PERCHE' CONTRARIA AL SISTEMA E NON SUPPORTATA DA ALCUNA
INDICAZIONE SPECIFICA**

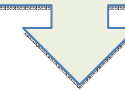
QUINDI

FABBRICATO IN LEASING



Tutti i canoni imputati alla voce B8 sono deducibili

FABBRICATO IN PROPRIETA'



Dipende dal modo di contabilizzazione

Ho scorporato contabilmente l'area

Non deduco

Non ho scorporato l'area per non cielo terra

Deduco tutto l'ammortamento

Non ho scorporato l'area per costi bonifica

Deduco tutto l'ammortamento

Negli altri casi la contabilizzazione non è corretta e quindi non deduco la quota di ammortamento riferibile all'area ma senza usare le % forfetarie

**Variazioni
in diminuzione**

**CORRISPONDONO A COSTI DEDUCIBILI
NON TRANSITATI A CE DEL PERIODO**

IN QUANTO NON FURONO DEDUCIBILI GLI ACCANTONAMENTI

IC51	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili		,00
IC52	Minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali		,00
IC53	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento		,00

QUANDO NON IMPUTATI A C.E. IN MISURA SUFFICIENTE


Indicare le quote dei componenti negativi sostenuti fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della precedente disciplina (art. 1, comma 51, penultimo periodo, legge n. 244 del 2007).

IC55 Altre variazioni in diminuzione	Quote componenti negativi precedenti periodi d'imposta	,00	Quota deducibile variazione riserva sinistri	,00	3	,00
--------------------------------------	--	-----	--	-----	---	-----

1. l'importo delle minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato in voci rilevanti ai fini dell'IRAP;
2. gli importi spettanti a fronte del **distacco del personale dipendente presso terzi** (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi) nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi;
3. le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti);
4. le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del Tuir, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico;
5. **le maggiori quote di ammortamento derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio e le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi**; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 (cfr circolari n.27 del 26 maggio 2009 par. 2.1 e n.36 del 16 luglio 2009 par. 2.1).

Sez. I Imprese art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997	IQ1	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR			,00
	IQ2	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR			,00
	IQ3	Contributi erogati in base a norma di legge			,00
	IQ4	Totale componenti positivi	Quote componenti positivi, precedenti periodi d'imposta		,00
	IQ5	Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			,00
	IQ6	Costi dei servizi			,00
	IQ7	Ammortamento dei beni strumentali materiali			,00
	IQ8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali			,00
	IQ9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali			,00
	IQ10	Totale componenti negativi	Quote componenti negativi, precedenti periodi d'imposta		,00

IL PROBELMA DEGLI ONERI DIVERSI DI GESTIONE



**REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE
DEGLI STUDI DI SETTORE
PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2010**

Correttivi per la Crisi 2010

MONITORAGGIO DELL'IMPATTO DELLA CRISI ECONOMICA 2010

Acquisizione delle informazioni per valutare l'impatto della crisi nei Settori e nei territori (**PROMETEIA, BANCA D'ITALIA, ISTAT**)

Raccolta informazioni dagli **Osservatori Regionali** e dalle **Associazioni di categoria**

Analisi dei dati delle Dichiarazioni Annuali IVA e delle Comunicazioni Annuali Dati IVA

Correttivi per la Crisi 2010

GLI INTERVENTI PER IL 2010

Interventi relativi all'analisi di normalità economica

Correttivi congiunturali di settore

Correttivi congiunturali individuali

Correttivi per la Crisi 2010

Interventi relativi all'analisi di normalità economica

**SOGGETTI
INTERESSATI**

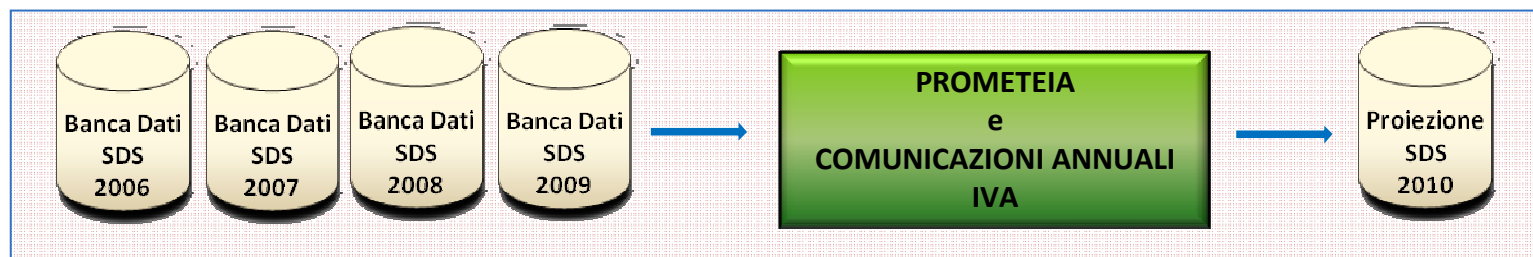
Soggetti che presentano una situazione di crisi (contrazione dei ricavi 2010 rispetto al 2009) e sono coerenti rispetto alla gestione delle esistenze iniziali

**DURATA DELLE
SCORTE**

Rimodulazione del valore soglia di normalità economica per tener conto di merci e prodotti invenduti a seguito della contrazione delle vendite

Correttivi per la Crisi 2010

Correttivi congiunturali di settore



Analisi delle modifiche della struttura del Conto Economico 2010 rispetto a quello dell'anno di costruzione dello Studio

Correttivo congiunturale di Settore



Correttivi per la Crisi 2010

Correttivi congiunturali individuali



Correttivi per la Crisi 2010

Correttivi congiunturali settoriali e individuali



Studi di Settore dei professionisti con modello a prestazioni

**Correttivi congiunturali di settore:
problema degli acconti**



Correttivi congiunturali individuali

Studi di Settore dei professionisti con modello a prestazioni

QUADRO X

Altre informazioni
rilevanti ai fini
dell'applicazione
degli studi di settore

X01	Percentuale dei compensi relativa agli incarichi iniziati e completati nell'anno		%
X02	Percentuale dei compensi relativa agli altri incarichi		%
			TOT = 100%

**RISULTATI ANALISI SUI DATI DEGLI STUDI DI SETTORE:
MAGGIOR LIVELLO DI NON CONGRUITÀ
AL CRESCERE DELLA PERCENTUALE
DI INCARICHI CON SALDO/ACCONTO**