

UNICO 2016: PROCEDURE E TERMINI

dott. Mauro Nicola



Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara

UNICO 2016: PROCEDURE E TERMINI

UNICO 2016 SC: MODELLO UNIFICATO

- ✓ Sono tenuti alla presentazione della dichiarazione in forma unificata i contribuenti che:
 - ai fini dell'IRES, hanno un periodo di imposta coincidente con l'anno solare e
 - sono tenuti alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, e dell'IVA.
- ✓ È considerato periodo di imposta coincidente con l'anno solare anche quello avente durata inferiore a 365 gg., a condizione che lo stesso termini il 31 dicembre (ad esempio, società costituita l'1.7.2015, ed il cui primo esercizio abbia termine il 31.12.2015).
- ✓ IRAP sempre in via autonoma.

UNICO 2016 SC: TERMINI TRASMISSIONE

- ✓ Trasmissione: deve avvenire entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
- ✓ Non assume rilevanza la data di approvazione del bilancio.
- ✓ Ad esempio, una società di capitali:
 - con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare: UNICO 2016 + IRAP 2016, entro il 30.9.2016;
 - con periodo d'imposta 1.7.2015 - 30.6.2016: Redditi 2016 + IRAP 2016, entro il 31.3.2017.
- ✓ Le dichiarazioni presentate entro 90 gg. dalla scadenza dei termini ordinari sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni.

UNICO 2016 SC: TERMINI VERSAMENTI

- ✓ I soggetti IRES effettuano i versamenti (F24 telematico) del saldo 2015 (anche IRAP) e del primo acconto 2016, entro il 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
- ✓ I versamenti possono essere effettuati nel "termine lungo", ovvero entro il 30° giorno successivo al termine sopra indicato, maggiorando saldo e prima rata di acconto dello 0,40%.
- ✓ Nell'ipotesi in cui sia dovuta un'imposta maggiore rispetto a quella versata nel "termine lungo", detto versamento non è da considerarsi tardivo "*tout court*", ma semplicemente insufficiente. La sanzione si calcola sulla differenza tra quanto versato e quanto dovuto (imposta più maggiorazione); in questo senso, cfr. C.M. 27/E/2013.

UNICO 2016 SC E IRAP: RATEAZIONE

- ✓ È possibile rateizzare saldo e primo acconto, al massimo in 6 rate.
- ✓ Le rate devono essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese.
- ✓ Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi del 4% annuo, da calcolarsi tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata, fino alla data di scadenza della seconda.
- ✓ Sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33% in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.
- ✓ Gli interessi da rateazione si versano separatamente dal tributo.

ACCONTI: STORICO O PREVISIONALE

- ✓ Il metodo "storico" assume quale parametro di riferimento l'imposta liquidata per il precedente periodo d'imposta (2015).
- ✓ Nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2016, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tenere conto dell'art. 1 co. 91 e 92 della L. 208/2015 (Stabilità 2016), in materia di "maxi ammortamenti" (140%), per investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15.10.2015.

ACCONTI: STORICO O PREVISIONALE

- ✓ Il metodo “previsionale”, da un lato espone le imprese al rischio di sanzioni per insufficiente versamento (previsioni errate), dall'altro offre l'opportunità di tener conto, già in sede di acconti 2016, delle innovazioni che assumeranno efficacia, per la prima volta, in tale periodo d'imposta.
- ✓ Soggetti IRES che godono di ACE: qualora determinino gli acconti 2016 con il metodo “previsionale”, possono utilizzare, per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio, l'aliquota percentuale prevista per il 2016, pari al 4,75%.

VISTO DI CONFORMITÀ: € 15.000

- ✓ La compensazione “orizzontale”, ove attuata per importi superiori a € 15.000, è subordinata all'apposizione del visto di conformità sul modello di dichiarazione in cui sono indicati i crediti relativi alle imposte sui redditi, e all'IRAP, utilizzati in compensazione (art. 1 co. 574 della L. 147/2013).
- ✓ Il limite di € 15.000, superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, non si applica alla compensazione “verticale”, ancorché questa venga evidenziata in maniera esplicita all'interno della delega di versamento (cfr. C.M. 28/E/2014).

VISTO DI CONFORMITÀ: UNICO SC

- ✓ All'interno del frontespizio del modello "UNICO 2016-SC" e della dichiarazione "IRAP 2016": sezione "visto di conformità".
- ✓ Considerando che all'interno del modello UNICO è presente anche la dichiarazione IVA, nell'ambito della sezione sopra richiamata, la casella "visto di conformità rilasciato ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97 relativo a Redditi/IVA" va compilata indicando uno dei seguenti codici:
 1. se il visto si riferisce alla sola dichiarazione dei redditi;
 2. se il visto si riferisce alla sola dichiarazione IVA;
 3. se il visto si riferisce a entrambe le dichiarazioni.

VISTO DI CONFORMITÀ: UNICO SC

- ✓ È possibile integrare la dichiarazione per apporre il visto di conformità.
- ✓ In questo senso, cfr. C.M. 35/E/2015 (in merito ai rimborsi IVA).
- ✓ *"Nel caso in cui la mancata apposizione del visto di conformità ... sia stata frutto di errore o di omissione, ... è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante presentazione di una dichiarazione integrativa",* entro i termini previsti dall'art. 2 co. 8-bis del DPR 322/98, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

VISTO DI CONFORMITÀ: POLIZZA

- ✓ Il professionista abilitato:
 - deve stipulare una polizza di assicurazione, con massimale adeguato al numero di contribuenti assistiti, e dei visti rilasciati, con una soglia minima di € 3.000.000 (in passato, il massimale era di 1.032.913,80);
 - deve adeguare il massimale della polizza prima dell'apposizione del visto, anche nell'ipotesi in cui la vecchia polizza non sia ancora scaduta (cfr. C.M. 7/E/2015);
 - per il 730, deve estendere la copertura assicurativa, nel caso di infedeltà del visto, al pagamento di una somma pari a imposte, interessi e sanzioni che sarebbero stati richiesti al contribuente, ex art. 36-ter del DPR 600/73.

VISTO DI CONFORMITÀ: FIDEIUSSIONE

- ✓ Decreto 31.5.99 n. 164.
- ✓ Art. 22 co. 2-bis, inserito dall'art. 1 co. 951 lett. a) della L. 208/2015 (Stabilità 2016), a decorrere dall'1.1.2016.
- ✓ *“In luogo della polizza ..., la garanzia può essere prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa di assicurazione per un periodo di quattro anni successivi a quello di svolgimento dell'attività di assistenza. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere individuate modalità alternative che offrano adeguate garanzie”.*

VISTO: CONTROLLI UNICO SC E IRAP

- ✓ I controlli sono quelli previsti dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73, per evitare errori materiali e di calcolo relativi a imponibili, imposte e ritenute, nonché al riporto delle eccedenze.
- ✓ I chiarimenti della C.M. 28/E/2014, in merito ai controlli relativi al periodo d'imposta 2013, possono essere osservati anche per le annualità successive (cfr. C.M. 7/E/2015), ovvero verifica di:
 - duplicazioni di versamento;
 - errato versamento di ritenute;
 - crediti d'imposta;
 - imposte sostitutive;
 - eccedenze anno precedente (esposizione credito nella relativa dichiarazione).

VISTO PER ECCEDENZE INFRAGRUPPO

- ✓ In caso di cessione delle eccedenze IRES, ai sensi dell'art. 43-*ter* del DPR 602/73, il visto di conformità deve essere apposto, *in primis*, sulla dichiarazione dei redditi del soggetto cedente (cfr. C.M. 28/E/2014).
- ✓ Il cessionario, a sua volta, sarà tenuto anch'esso ad adempiere l'onere procedimentale in esame, qualora utilizzi in compensazione "orizzontale" il credito ricevuto per un importo superiore a € 15.000 e, in tale caso, il controllo da effettuarsi in sede di apposizione del visto avrà ad oggetto il mero riscontro dell'ammontare del credito ceduto, indicato in dichiarazione, con il suo utilizzo in compensazione.

VISTO PER UNICO SC: CHECK LIST

1. Esistenza libri contabili e fiscali obbligatori.
2. Regolarità libri contabili e fiscali obbligatori.
3. Riscontro risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili.
4. Corrispondenza delle rettifiche fiscali alle variazioni in aumento/ diminuzione indicate nel quadro RF e alla relativa documentazione.
5. Controllo documentale delle detrazioni.
6. Controllo documentale dei crediti d'imposta.
7. Riscontro eccedenza d'imposta emergente da UNICO precedente.
8. Controllo delle compensazioni effettuate nell'anno.
9. Controllo delle ritenute d'acconto.
10. Controllo versamenti in acconto e a saldo.
11. Controllo perdite pregresse.

VISTO INFEDELE SU UNICO SC: SANZIONI

- ✓ L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli relativamente alle dichiarazioni dei redditi (UNICO SC) e IRAP comporta l'applicazione della sanzione da € 258 a € 2582.
- ✓ In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta a carico dei professionisti la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo da uno a tre anni. In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità. Si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione amministrativa sopra richiamata.

VISTO: CONTROLLI 730 (C.M. 7/E/2015)

✓ Verifica:

1. corrispondenza delle ritenute con quelle certificate;
2. attestati degli acconti versati o trattenuti;
3. che le deduzioni e le detrazioni non eccedano i limiti di legge, e corrispondano alle risultanze della documentazione esibita. In relazione alle spese ripartite su più annualità, il controllo deve essere effettuato ad ogni utilizzo dell'onere;
4. che i crediti d'imposta non eccedano le misure previste per legge, e spettino sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione, e dalla documentazione esibita;
5. dell'ultima dichiarazione presentata, in caso di eccedenza d'imposta per la quale si è richiesto il riporto nella successiva dichiarazione dei redditi.

VISTO INFEDELE SU 730: SANZIONI

- ✓ In caso di visto infedele, i professionisti sono tenuti, nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore, al pagamento di un importo corrispondente alla somma di imposta, interessi e sanzioni, che sarebbero stati richiesti al contribuente, ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73; la responsabilità è esclusa, qualora l'infedeltà del visto sia determinata da una condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.
- ✓ La disciplina sanzionatoria sopra richiamata si applica anche in caso di presentazione del mod. 730 con le modalità ordinarie, senza avvalersi della precompilata (cfr. C.M. 7/E/2015).

COMPENSAZIONE ORIZZONTALE: LIMITI

- ✓ Il limite massimo dei crediti di imposta compensabili in modo "orizzontale", a partire dall'anno 2014, è di € 700.000 per ciascun anno solare (art. 9 co. 2 del DL 35/2013).
- ✓ La compensazione è, però, inibita ai contribuenti che, pur vantando crediti nei confronti dell'erario, risultino nel contempo debitori di imposte erariali (e relativi accessori), per un ammontare superiore a € 1.500, iscritte in ruoli per i quali è scaduto il termine di pagamento (art. 31 co. 1 del DL 78/2010).

COMPENSAZIONE: LIMITI PER RU (1/2)

- ✓ Crediti d'imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi: possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di € 250.000 (art. 1 co. 53 della L. 244/2007).
- ✓ Eccezione: credito di imposta per nuovi investimenti, previsto dal DL 91/2014 (art. 18 co. 1 - 9), al quale non si applica il predetto limite annuale.

COMPENSAZIONE: LIMITI PER RU (2/2)

- ✓ Le imprese, qualora siano titolari, sia di crediti soggetti al limite di € 250.000, sia di eccedenze (d'imposta) risultanti dalle dichiarazioni annuali per un importo inferiore all'importo massimo ordinariamente compensabile (700.000), possono utilizzare i crediti d'imposta indicati nel quadro RU anche oltre lo specifico limite di € 250.000, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale (700.000).
- ✓ In questo senso, cfr. R.M. 9/DF/2008.

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (1/6)

- ✓ Art. 13 del DLgs. 471/97, come modificato dal DLgs. 158/2015.
- ✓ Co. 4. *“Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato”.*
- ✓ Effetti: viene inserita una norma sanzionatoria specifica per l'utilizzo improprio di un credito esistente.

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (2/6)

- ✓ Fattispecie sanzionate al 30%.
 1. Compensazione di crediti effettuata in misura superiore al limite annuale di crediti compensabili, pari a € 700.000 (Cfr. C.M. 8/E/2009).
 2. Utilizzo in compensazione di crediti in misura superiore a € 15.000 senza che sia stato apposto il visto di conformità (cfr. C.M. 28/E/2014 + C.M. 1/E/2010).
 3. Dichiarazione vistata da un soggetto non abilitato al rilascio del visto di conformità: si ritiene a tutti gli effetti non vistata, con tutte le conseguenze anche in tema di indebita compensazione del credito (cfr. C.M. 7/E/2015).

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (3/6)

- ✓ Art. 13 del DLgs. 471/97, come modificato dal DLgs. 158/2015.
- ✓ Co. 5. *“Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 472/97. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/73, e all'articolo 54-bis del D.P.R. 633/72”.*
- ✓ Credito inesistente: creazione artificiosa del credito in sede di mod. F24, o redazione di documenti falsi.

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (4/6)

- ✓ L'abrogato art. 27 co. 18 del DL 185/2008 prevedeva che la sanzione risultasse pari al 200%, quando si utilizzava il credito inesistente per il pagamento delle somme dovute, per un ammontare superiore a € 50.000, per ciascun anno solare.
- ✓ Non essendo, invece, stati abrogati i commi 16 e 19 del predetto art. 27, le somme derivanti dal recupero dei crediti in esame potranno essere richieste entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito stesso.

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (5/6)

- ✓ Sanzioni penali: art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, come modificato dal DLgs. 158/2015.
- ✓ 1. *“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/97, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro”.*
- ✓ 2. *“È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/97, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro”.*

SANZIONI INDEBITE COMPENSAZIONI (6/6)

- ✓ Cfr. C.M. 28/E/2006. Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità, pari a € 50.000 per singolo periodo d'imposta.
- ✓ Cfr. artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000: il ravvedimento operoso, se posto in essere prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, esclude la rilevanza penale dell'indebita compensazione di crediti "non spettanti", e rappresenta una circostanza attenuante (con riduzione della pena sino alla metà) per le compensazioni di crediti "inesistenti".

MODELLO F24 A SALDO ZERO

- ✓ DLgs. 471/97.
- ✓ Art. 15, come modificato dal DLgs. 158/2015.
- ✓ Co. 2-*bis*. *"Per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi"*.
- ✓ Effetti: la sanzione è diminuita, passando dai precedenti € 154 a € 100.

LA GESTIONE IN DICHIARAZIONE DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

STUDIO DR. MAURO NICOLA

LA GESTIONE IN DICHIARAZIONE DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

TIPOLOGIA OPERAZIONI

VOLONTARIE

- ✓ liquidazione
- ✓ trasformazione
- ✓ fusione/scissione
- ✓ conferimento
- ✓ cessione azienda

OBBLIGATORIE

- ✓ procedure concorsuali

STUDIO DR. MAURO NICOLA

30

LIQUIDAZIONE - DATA EFFICACIA

SOCIETÀ DI CAPITALI

- a) data di iscrizione nel Registro imprese della dichiarazione degli amministratori, quando l'accertamento della causa di scioglimento è effettuato dagli stessi;
- b) data di iscrizione nel Registro delle imprese della delibera assembleare di messa in liquidazione della società;
- c) data prevista dall'atto costitutivo o dallo statuto, ove previsto il termine di durata;
- d) data di iscrizione del decreto del tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento.

LIQUIDAZIONE - SOCIETÀ DI CAPITALI (1/2)

Periodi	Determinazione reddito	Dichiarazioni	Versamenti
Inizio e chiusura liquidazione nel medesimo periodo di imposta	In base al bilancio finale di liquidazione.	Dichiarazione periodo ante liquidazione (IRES + IRAP). Dichiarazione periodo liquidazione (IRES + IRAP) – unica dichiarazione dell'operazione straordinaria.	Versamenti relativi al periodo <i>ante</i> liquidazione. Versamenti relativi al periodo di liquidazione.
Liquidazione di durata oltre il primo esercizio ma entro i cinque esercizi	Reddito di ogni esercizio determinato in via provvisoria. Reddito dell'intero periodo di liquidazione determinato in via definitiva sulla base dell'unico periodo.	Dichiarazione periodo ante liquidazione (IRES + IRAP). Dichiarazioni periodo liquidazione (IRES + IRAP) – singole dichiarazioni provvisorie per i primi quattro anni e unica dichiarazione finale definitiva dell'operazione straordinaria per l'ultimo anno.	Versamenti relativi al periodo <i>ante</i> liquidazione. Versamenti relativi ai periodi di liquidazione, provvisori per i primi quattro anni e definitivi (conguaglio) per l'ultimo anno.

LIQUIDAZIONE - SOCIETÀ DI CAPITALI (2/2)

Periodi	Determinazione Reddito
Liquidazione di durata superiore a cinque esercizi	Se la liquidazione si protrae per più di cinque esercizi, i redditi di ogni esercizio determinati in via provvisoria si considerano definitivi.

TRASFORMAZIONE - TIPOLOGIE

- ✓ OMOGENEA (ad es. da snc a sas).
- ✓ OMOGENEA PROGRESSIVA (da snc/sas a srl/spa/sapa).
- ✓ OMOGENEA REGRESSIVA (da srl/spa/sapa a snc/sas).

TRASFORMAZIONE - DATA EFFICACIA

- ✓ Operazione sempre **FISCALMENTE NEUTRA**.
- ✓ Data di **EFFICACIA** coincide con l'iscrizione dell'atto di trasformazione al Registro imprese.

TERMINI VERSAMENTO E MODULISTICA

TRASFORMAZIONE PROGRESSIVA SOCIETÀ DI PERSONE CON EFFETTO DAL 10.2.2015

Presentazione della dichiarazione (art. 5-bis co. 1 del DPR 322/98)	30.11.2015 (ultimo giorno del nono mese successivo a quello di effetto della trasformazione)
Versamento delle imposte (art. 17 co. 1 del DPR 435/2001)	16.12.2015 (entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione)

TERMINI VERSAMENTO E MODULISTICA

Nel caso di liquidazione, trasformazione, scissione e fusione: il modello UNICO da utilizzare è quello relativo al periodo d'imposta precedente

Esempio

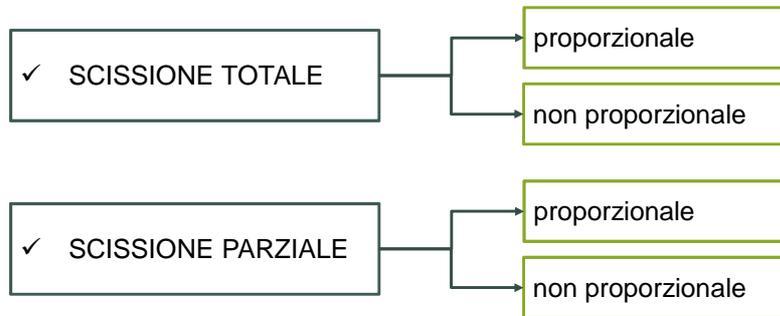
- ✓ Snc trasformata in srl il 10.2.2015
- ✓ UNICO da presentare entro il 30.11.2015
- ✓ Modello da utilizzare: UNICO SP 2015

- ✓ A seguito delle modifiche introdotte dal decreto semplificazioni (art. 17 co. 1 del DLgs. 175/2014), le società di persone, in caso di periodo di imposta chiuso anteriormente al 31.12.2015 presentano la dichiarazione dei redditi in forma non unificata utilizzando il modello UNICO SP 2015 approvato nel corso del 2015.

FUSIONE - TIPOLOGIE

- ✓ FUSIONE PER UNIONE (PROPRIA).
- ✓ FUSIONE PER INCORPORAZIONE.
- ✓ NEUTRALITÀ FISCALE.
- ✓ EFFICACIA DALLA DATA DI ISCRIZIONE DELL'ULTIMO ATTO DI FUSIONE NEL REGISTRO IMPRESE.

SCISSIONE - TIPOLOGIE



- ✓ Efficacia dalla data di iscrizione dell'ultimo atto di scissione nel Registro imprese.

QUADRO RV - UNICO SC 2016

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio				Causa	IAS	Valore ante IAS			
RV1		1	2	3	4	5	6	7			
Valore contabile	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	9	Valore di realizzo	10
		,00		,00		,00		,00		,00	
Valore fiscale	10	Valore iniziale	11	Incrementi	12	Decrementi	13	Valore finale	14		
		,00		,00		,00		,00			

- ✓ Sez. I: evidenzia le differenze tra i valori civili e i valori fiscali dei beni e/o elementi patrimoniali emerse per effetto di talune operazioni (rivalutazioni, conferimenti, ecc.).
- ✓ Sez. II: evidenzia i dati rilevanti in relazione a ciascuna operazione di scissione e fusione societaria intervenuta nel periodo di imposta 2015.

SEZIONE II OPERAZIONI STRAORDINARIE		Utilizzo	Codice fiscale	Denominazione o ragione sociale	
RV10		1	2	3	
PARTE I DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ BENEFICIARIA DELLA SCISSIONE, INCORPORANTE O RISULTANTE DALLA FUSIONE		RV12	Codice attività	Barrare la casella se modificato nell'ultimo biennio	Anno di inizio attività
			1	2	3

SPESE DI PUBBLICITÀ E DLGS. 139/2015

STUDIO DR. MAURO NICOLA

SPESE DI PUBBLICITÀ E DLGS. 139/2015

LA NUOVA PREVISIONE

Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 sono apportate queste due modifiche al codice civile:

- ✓ al co. 1 dell'art. 2424 c.c. le parole: "2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" sono sostituite dalle seguenti: "2) costi di sviluppo";
- ✓ all'art. 2427 c.c. al n. 3 del co. 1, le parole: "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" sono sostituite dalle seguenti: "costi di sviluppo".

STUDIO DR. MAURO NICOLA

42

LE INDICAZIONI DELL'OIC

In vigore del precedente testo del codice civile i principi contabili sostenevano:

*“i costi di pubblicità sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi **possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti** (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali”.*

LE CONSEGUENZE

L'art. 12 del DLgs. 139/2015 prevede che le disposizioni entrano in vigore dall'1.1.2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

PUBBLICITÀ 2016

Divieto di nuove capitalizzazioni.
È molto dubbia la possibilità di nuove capitalizzazioni effettuate nel 2016.

PUBBLICITÀ ANTE 2016

Non è prevista una disciplina contabile transitoria

LE SCRITTURE CONTABILI

In attesa di indicazioni da parte dell'OIC

TRATTAMENTO DELLE SPESE DI PUBBLICITÀ ISCRITTE NELL'ATTIVO ALL'1.1.2015



POSSIBILI EFFETTI SUL PATRIMONIO NETTO

TRATTAMENTO DELLE SPESE DI PUBBLICITÀ ISCRITTE NELL'ATTIVO ALL'1.1.2015



GLI EFFETTI FISCALI

TRATTAMENTO DELLE SPESE DI PUBBLICITÀ ISCRITTE NELL'ATTIVO ALL'1.1.2015

IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO DEL RESIDUO IMPORTO	IMPUTAZIONE A PATRIMONIO NETTO DEL RESIDUO IMPORTO	PER QUELLE ASSIMILABILI ALLE SPESE DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO, MANTENIMENTO DELL'ISCRIZIONE TRA LE IMMOBILIZZAZIONI
In ambedue i casi dovrebbe essere riconosciuta la deducibilità immediata dello storno dell'attività immateriale trattandosi di un comportamento obbligatorio e non invece derivante dal mutamento volontario di una decisione precedente		Nessun effetto

PERDITE E SVALUTAZIONE DEI CREDITI

PERDITE E SVALUTAZIONI CREDITI



IL PROSPETTO DI UNICO

Sez. II - 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 all'ine esercizio	1	,00	2	,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

Svalutazione «civiltistica»

Perdita «fiscale»

NOVITÀ 2015 (1/2)

Le procedure concorsuali e paraconcorsuali

- ✓ Fallimento
- ✓ Liquidazione coatta amministrativa
- ✓ Concordato preventivo
- ✓ Amministrazione straordinaria
- ✓ Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182 L. fall.)
- ✓ **Piani di risanamento attestati iscritti al Registro delle Imprese**

Nessuna previsione per:

- ✓ composizione crisi Debitore non fallibile (L. 3/2012)
- ✓ composizione crisi Consumatore (L. 3/2012)

NOVITÀ 2015 (2/2)

Clienti esteri

Le perdite su crediti sono deducibili "in ogni caso" se il debitore estero è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne (collocati in paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni).

PRINCIPI CONTABILI VS TUIR (1/2)

La perdita su crediti può considerarsi definitiva, senza onere di dimostrazione degli elementi certi e precisi (di cui all'art. 101 co. 5 del TUIR), in tutti i casi di

“cancellazione dei crediti dal bilancio operata **IN APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI**”.

PRINCIPI CONTABILI VS TUIR (1/2)

“Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, **anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo** a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, **sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio**”.

Art. 101 co. 5-bis TUIR

LA CANCELLAZIONE DEI CREDITI

*“Gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno essere cancellato dal bilancio sono **l’esistenza del diritto** a ricevere flussi finanziari e, nel caso di trasferimento di tale diritto, **l’esposizione ai rischi inerenti il credito stesso**. Quando il credito si estingue o viene ceduto in un’operazione di cessione che trasferisce al cessionario sostanzialmente tutti i rischi inerenti lo strumento finanziario ceduto, il credito è cancellato dal bilancio”.*

OIC 15

CREDITI VERSO PROCEDURE

- ✓ L’apertura della procedura rileva come momento iniziale “legale” per il riconoscimento degli elementi certi e precisi della perdita su crediti.
- ✓ Rileva (come per i minicrediti) l’imputazione a Conto economico.
- ✓ Deduzione consentita anche se l’imputazione avviene in un periodo di imposta successivo all’apertura della procedura.
- ✓ Limite periodo d’imposta in cui il credito avrebbe dovuto essere cancellato in base a OIC 15

MINI - CREDITI

- ✓ Deduzione non necessaria nell'esercizio in cui scadono i 6 mesi dalla scadenza originaria – problema della competenza.
- ✓ Deduzione ammessa anche in un periodo di imposta successivo.
- ✓ Necessaria comunque l'imputazione a Conto economico.
- ✓ Limite temporale dato dall'esercizio in cui si sarebbe dovuto cancellare il credito secondo quanto prevede l'OIC 15 (cessazione titolo giuridico).

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

*“L'articolo 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 **si interpreta** nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente non dedotte in tali periodi, **sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili**”.*

MAXI AMMORTAMENTO AL 140%

MAXI AMMORTAMENTO AL 140%

I SOGGETTI

- ✓ **Contribuenti forfettari:** non possono usufruire della maggiorazione del 40%. Ciò coerentemente con il fatto che tali soggetti determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi e quindi l'ammontare dei costi sostenuti non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile;
- ✓ **contribuenti minimi (regime di vantaggio):** possono usufruire della maggiorazione del 40%. Tali contribuenti deducono il costo di acquisto dei beni strumentali nell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento ma secondo l'amministrazione finanziaria il principio di cassa non è *"di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo"*.

I BENI AGEVOLATI (1/2)

Perché un bene sia agevolabile non è rilevante la data di entrata in funzione del bene che invece rileva per verificare da quanto materialmente l'agevolazione potrà essere goduta. Infatti la maggiorazione concessa può essere dedotta solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene".

Esemplificando:

- ✓ bene mobile acquistato e consegnato nel mese di dicembre 2016
- ✓ entrata in funzione intervenuta nel mese di gennaio 2017
- ✓ il bene è agevolato
- ✓ gli ammortamenti potranno essere calcolati sul costo "maggiorato" a partire dal periodo d'imposta 2017, periodo in cui nel quale il bene entra in funzione.

I BENI AGEVOLATI (2/2)

Beni di costo unitario non superiore a € 516,46

- ✓ **l'agevolazione si applica** anche ai beni "ammortizzabili" nella misura del 100% e l'importo deducibile in tale caso è quello che risulta dalla somma del costo di acquisizione e della maggiorazione del 40%;
- ✓ il comportamento contabile adottato è influente a tali fini: sia se tali beni sono imputati direttamente a Conto economico che invece siano iscritti tra le immobilizzazioni per poi imputare a Conto economico l'ammortamento in misura pari al 100%, l'agevolazione è riconosciuta (non confermato da A.F.).

SOCIETÀ DI COMODO

- ✓ “Si conferma che la **disciplina delle società non operative non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali** previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ne deriva che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo”;
- ✓ si ritiene che **la perdita** eventualmente prodotta in forza dei maxi ammortamento **non deve essere considerata** analizzando la posizione della società con riguardo alla normativa in tema di società in perdita sistematica (da confermare da parte di A.F.).

IL COEFFICIENTE

Il maxi ammortamento deve essere calcolato in base alle ordinarie previsioni dell'art. 101 (senza collegamenti con il dato contabile):
si ritiene che nel primo anno di rilevanza dell'ammortamento sulla maggiorazione deve essere calcolato nella misura del 50%.

LE ISTRUZIONI A UNICO

Rigo RF55:

✓ **codice 50**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40% (art. 1 co. 91 della L. 28.12.2015 n. 208); si precisa che, per le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo, i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40% (art. 1 co. 92 della L. 28.12.2015 n. 208).

ESEMPI E MODELLO UNICO (1/3)

Alfa acquista un bene agevolabile e sostiene un costo di 10.000.
L'ammortamento calcolato secondo corretti principi contabili è 1.000.
Il coefficiente fiscale di ammortamento è il 10%.
L'ammortamento fiscalmente deducibile è 1.400.
Occorre effettuare una variazione in diminuzione nel modello UNICO pari a 400.

	1	2	3	4	5	6
	50	400,00			,00	,00
	7	8	9	10	11	12
			,00		,00	,00
	13	14	15	16	17	18
		,00		,00		,00
	19	20	21	22	23	24
		,00		,00		,00
	25	26	27	28	29	30
		,00		,00		,00
	31	32	33	34	35	36
		,00		,00		400,00
RF55	Altre variazioni in diminuzione					

ESEMPI E MODELLO UNICO (2/3)

Alfa acquista un bene agevolabile e sostiene un costo di 10.000.
 L'ammortamento calcolato secondo corretti principi contabili è 1.500.
 Il coefficiente fiscale di ammortamento è il 10%.
 L'ammortamento fiscalmente deducibile è 1.400.
 Occorre effettuare una variazione in aumento di 500 e una variazione in diminuzione di 400.

RF21	Ammortamenti non deducibili		ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	,00	ex art. 104 ²	,00 ³	500	,00				
RF55	Altre variazioni in diminuzione	50	2	400	,00	3	4	,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
					,00				,00			

ESEMPI E MODELLO UNICO (3/3)

Alfa acquista un bene agevolabile e sostiene un costo di 10.000.
 L'ammortamento calcolato secondo corretti principi contabili è 800.
 Il coefficiente fiscale di ammortamento è il 10%.
 L'ammortamento fiscalmente deducibile è $800 + (4.000 \times 10\%) = 1.200$.

RF55	Altre variazioni in diminuzione	50	2	400	,00	3	4	,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
					,00				,00			

LEASING

- ✓ La maggiorazione del costo rileva anche ai fini dell'individuazione della quota deducibile dei canoni *leasing* e in tal caso l'agevolazione deve essere limitata alla quota capitale e non a quella da riferire agli interessi impliciti: occorre "rivalutare" il costo sostenuto dal concedente.
- ✓ È possibile estendere l'agevolazione anche al prezzo di riscatto?

REGOLE DEDUCIBILITÀ COSTI BLACK LIST

COSTI *BLACK LIST* - NORME 2015

NUOVA FORMULAZIONE ART. 110 CO. 10-12-BIS TUIR

- ✓ Novità introdotte dal DLgs. 14.9.2015 n. 147 (decreto internazionalizzazione)
- ✓ Con effetto dal periodo di imposta in corso al 7.10.2015 (anno 2015 per esercizio fiscale = anno solare)
- ✓ Norma non ha carattere interpretativo

COSTI *BLACK LIST* - NORME 2015

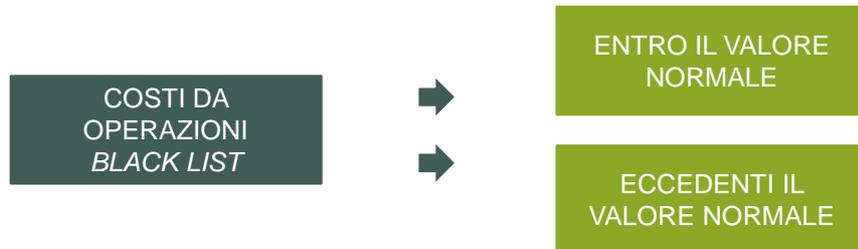
NUOVA FORMULAZIONE ART. 110 CO. 10-12-BIS TUIR

- ✓ Estensione del criterio del *transfer pricing* (applicabile anche nei rapporti con soggetti non appartenenti al gruppo)

DA COORDINARE CON

- ✓ Revisione Stati a fiscalità privilegiata di cui al DM 23.1.2002 modificato dal DM 22.3.2002 e dal DM 27.12.2002 e attuata con DM 27.4.2015

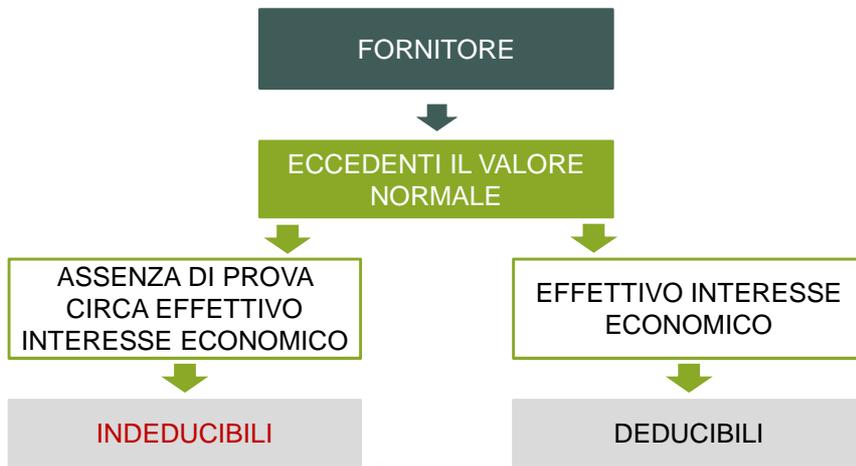
COSTI *BLACK LIST* - NORME 2015



COSTI *BLACK LIST* - NORME 2015



COSTI BLACK LIST - NORME 2015



COSTI BLACK LIST - NORME 2015



COSTI BLACK LIST - NORME 2015



COSTI BLACK LIST - NORME 2015



COSTI BLACK LIST - UNICO SC 2016

Permane obbligo indicazione delle operazioni

PERIODO D'IMPOSTA 2015



REDDITI
QUADRO RF

Determinazione del reddito di impresa

CODICE FISCALE

Mod. N.

Variazioni in aumento

RF29 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ,00

Variazioni in diminuzione

RF52 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (1) (2) ,00

Spese eccedenti il valore normale

Art. 110 co. 11: operazioni per le quali è fornita la prova della concreta esecuzione per un effettivo interesse economico con soggetti che svolgono effettiva attività commerciale

COSTI BLACK LIST - NORME 2016

NOVITÀ LEGGE STABILITÀ 2016

- ✓ Abrogazione regime dei costi che derivano da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata (art. 110 co. 10 - 12-bis del TUIR)
- ✓ Tali costi vengono parificati ai costi di fonte interna (o a quelli derivanti da transazioni con controparti localizzate in Stati "collaborativi")
- ✓ Eliminazione obbligo di indicare i suddetti costi in modo separato nella dichiarazione dei redditi

COSTI BLACK LIST - NORME 2016

NOVITÀ LEGGA STABILITÀ 2016

Decorrenza

✓ L'abrogazione delle norme contenute nell'art. 110 co. 10 - 12-*bis* del TUIR ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti "solari")

✓ *FAVOR REI ?*

BONUS INVESTIMENTI

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Riservato ai **titolari di reddito d'impresa** che hanno effettuato – **dal 25.6.2014 al 30.6.2015** – **investimenti (in proprietà, leasing, economia, appalto, ecc.) in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della Tabella ATECO**, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato: sono, quindi, **esclusi i lavoratori autonomi e le società semplici**.

L'agevolazione riguarda tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato titolari di reddito d'impresa, **indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza** degli stessi, nonché dall'**adozione di particolari regimi d'imposta o contabili (contribuenti minimi, contabilità semplificata, ecc.)**. Possono beneficiarne anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

PROFILI OPERATIVI

Il bene oggetto di investimento deve essere **nuovo e strumentale** rientrante nella divisione **ATECO 28** di importo unitario non inferiore a **€ 10.000**.

Rilevano gli investimenti effettuati dal 25.6.2014 al 30.6.2015.

- ✓ **CALCOLO MEDIA ANNI PRECEDENTI**: verificare per i 5 periodi d'imposta precedenti gli investimenti in beni strumentali, nuovi, con le medesime caratteristiche.
- ✓ **ECCEDENZIA**: si determina l'eccedenza di investimenti virtuosi utile per calcolare il credito d'imposta (15%).
- ✓ **UTILIZZO**: dal secondo periodo d'imposta successivo a quello di investimento (per il 2015, quindi, dal 2017) e ulteriormente in tre quote annuali di pari importo.

VALORE AGEVOLABILE

COSTO DI ACQUISTO



ONERI ACCESSORI



ONERI FINANZIARI



CONTRIBUTI

ACQUISTO DIRETTO = corrispettivo
LEASING = costo acquisto concedente
APPALTO = corrispettivi liquidati alla consegna dell'opera
APPALTO CON SAL = corrispettivi liquidati per ultimazione SAL
ECONOMIA = materiali + manodopera + ammortamenti + costi industriali imputabili secondo OIC

Spese di progettazione, trasporti, dazi su importazione, spese di installazione, onorari per perizie e collaudi, spese di montaggio e posa in opera, spese di messa a punto
IVA INDETRAIBILE

Se capitalizzabili e capitalizzati civilisticamente

CALCOLO DELLA MEDIA

È agevolabile l'eccedenza degli investimenti effettuati nel periodo 25.6.2014 – 30.6.2015 rispetto alla media dei 5 periodi precedenti tenendo conto che:

- ✓ la media deve essere "omogenea". Quindi solo beni ATECO 28, solo beni di importo superiore a € 10.000;
- ✓ si può escludere il periodo con investimenti maggiori;
- ✓ società con meno di 5 anni pregressi: stesse regole (periodo per media più corto ed esclusione periodo con investimenti maggiori);
- ✓ società costituite nel 2014 o 2015: tutti gli investimenti sono "eccedenza".

PERIODO DI COMPETENZA

L'individuazione del periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento agevolabile è operata secondo il generale **principio di competenza di cui all'art. 109, co. 1 e 2, del TUIR**: rileva, pertanto, la **data di consegna o spedizione dei beni mobili**, ovvero – se successiva – quella in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

CREDITO D'IMPOSTA (1/2)

- ✓ Il credito d'imposta deve essere ripartito e utilizzato in **3 quote annuali di pari importo**, e indicato nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento** e in quelle **successive in cui è utilizzato**;
- ✓ non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP, né alla determinazione del rapporto di deducibilità di cui agli artt. 61 (interessi passivi dei soggetti IRPEF) e 109 co. 5 del TUIR (spese generali e altri componenti negativi dei contribuenti IRES);
- ✓ **non è soggetto al limite di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007**, secondo cui i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di € 250.000.

CREDITO D'IMPOSTA (2/2)

- ✓ È **utilizzabile esclusivamente in compensazione**, mediante modello di pagamento F24, in sede di versamento di tributi e contributi, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- ✓ **la prima quota è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del secondo anno successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento**. Conseguentemente, per gli investimenti effettuati dall'1.1.2015 al 30.6.2015 **la prima quota di 1/3 potrà essere utilizzata dall'1.1.2017**.

ESEMPIO

Nel corso del 1° semestre 2015, la Alfa srl ha effettuato investimenti in beni nuovi agevolabili ai sensi dell'art 18 del DL 91/2014, per un ammontare di € 172.000.

- ✓ **La media del periodo di osservazione 2010/2014 è pari a € 12.000.**
- ✓ **La quota di investimento agevolata 2015 è di € 160.000 (€ 172.000 - la media € 12.000).**
- ✓ **Il credito d'imposta spettante è pari a € 24.000 (15% di € 160.000).**

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	Codice Regione	Anno presentazione istanza			
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	BONUS ART. 18 DL 91/2014		A	9				
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00		
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00		
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹)				,00	³ 24.000,00		
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					,00		
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e accertati)	IVA (Soldo)	IRES (Accenti)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	RU8	Credito d'imposta riversato						,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c.		,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						24.000,00	

REVOCA (1/2)

- ✓ La società **cede a terzi i beni oggetto degli investimenti, oppure li destina a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'acquisto** (entro il 31.12.2016 per gli investimenti effettuati dall'1.1.2015 al 30.6.2015). La cessione del bene nuovo, oggetto dell'investimento agevolabile, alla società di locazione finanziaria, nel contesto di un'operazione di **lease back**, non comporta la revoca del *bonus* investimenti (C.M. 44/E/2009, § 3.3);

REVOCA (2/2)

- ✓ I beni oggetto degli investimenti agevolati sono **trasferiti** – entro il 31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento (art. 43 co. 1 del DPR 600/73), ovvero il 31.12.2020, per gli investimenti effettuati dall'1.1.2015 al 30.6.2015 – in **strutture produttive situate al di fuori del territorio dello Stato**, anche appartenenti al beneficiario dell'agevolazione;
- ✓ il **credito d'imposta indebitamente utilizzato** deve essere versato entro il termine di pagamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si è verificata l'ipotesi di revoca.

INTERESSI PASSIVI

INTERESSI PASSIVI

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

L'**art. 96 del DPR 917/86** stabilisce che gli interessi passivi e oneri assimilati – diversi da quelli capitalizzati a incremento del costo dei beni (art. 110 co. 1 lett. a) del TUIR, R.M. 3/DPF/2008, C.M. 19/E/2009, § 2.2.4, OIC 13 e 16) – sono deducibili:

- ✓ integralmente, sino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati;
- ✓ l'eccedenza nel **limite del 30% del Risultato Operativo Lordo (ROL)**, determinato sulla base della differenza A) - B) del conto economico civilistico, senza considerare gli ammortamenti e i canoni di *leasing* dei beni strumentali.

INTERESSI RILEVANTI

Devono essere considerati gli interessi attivi e passivi, nonché gli oneri e i proventi ad essi assimilati, derivanti da:

- ✓ contratti di mutuo e **locazione finanziaria**, purché sia previsto il diritto di riscatto del bene che ne costituisce oggetto (C.M. 175/E/2003);
- ✓ emissione di obbligazioni e titoli similari;
- ✓ ogni altro rapporto avente una **causa finanziaria**, compresa la **messa a disposizione di una provvista di denaro**, titoli o altri beni fungibili, per i quali è prevista una specifica remunerazione e sussiste l'obbligo di restituzione (C.M. 19/E/2009 § 2.2).

INTERESSI ESCLUSI

- ✓ Relativi all'**acquisto di automezzi** (C.M. 47/E/2008 § 5.3), in quanto soggetti alla disciplina speciale dell'art. 164 del TUIR;
- ✓ **imputati a incremento del costo delle rimanenze finali**, nel rispetto dei principi contabili (R.M. 3/DPF/2008 e C.M. 19/E/2009 § 2.24);
- ✓ derivanti da **debiti commerciali**, espliciti e non, oppure su **depositi cauzionali** riferibili ad operazioni della medesima natura della medesima natura (C.M. 38/E/2010);
- ✓ sostenuti dalle **società immobiliari di gestione**, relativi a **finanziamenti garantiti da ipoteca** su immobili acquistati o costruiti, **destinati alla locazione**, anche soltanto potenzialmente come desumibile dalla documentazione societaria, quali delibere e **contratti preparatori** (C.M. 19/E/2009).

ECCEDENZE (1/2)

- ✓ Qualora gli interessi passivi siano **maggiori del 30% del ROL**, la differenza è indeducibile nel periodo d'imposta di competenza, e riportabile nei successivi esercizi e, quindi, deducibile in futuro, purché trovi capienza nel 30% del ROL di periodo;
- ✓ se gli **interessi passivi non superano il 30% del ROL**, la parte inutilizzata di quest'ultimo è riportabile nei successivi periodi d'imposta, senza alcun limite temporale.

ECCEDENZE (2/2)

- ✓ È possibile dedurre gli interessi passivi riportati sulla base dell'eventuale **eccedenza di periodo degli interessi attivi** (C.M. 38/E/2010). In altri termini, se gli interessi attivi imputati a conto economico (colonna 3 del rigo RF118 del Modello UNICO 2016 – Società di capitali) sono maggiori di quelli passivi di competenza (colonna 1), la differenza può essere utilizzata per dedurre gli oneri finanziari riportati dal precedente periodo d'imposta (colonna 2), che sono, quindi, sottratti al regime di limitazione della deducibilità.

MODELLO UNICO 2016 (1/2)

Esempio: indeducibilità degli interessi passivi riportati

- ✓ Interessi passivi 2015: € 12.000,00
- ✓ Interessi passivi indeducibili 2014: € 7.000,00
- ✓ Interessi attivi: € 4.000,00
- ✓ Risultato operativo lordo della gestione caratteristica: € 48.000,00

Prospetto	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo di imposta	Interessi attivi	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi
interessi passivi non deducibili		12.000,00	7.000,00	4.000,00	4.000,00	15.000,00
	RF119	Risultato operativo lordo		48.000,00	48.000,00	14.400,00
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile)		0,00	0,00	0,00
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili (di cui)		0,00	0,00	0,00

MODELLO UNICO 2016 (2/2)

Esempio: deducibilità degli interessi passivi riportati

- ✓ Interessi passivi 2015 dedotti senza limitazioni: € 4.000
- ✓ Interessi passivi deducibili in base al ROL: € 14.400
- ✓ Interessi passivi 2015 dedotti in base al ROL: € 8.000
- ✓ **Interessi passivi 2014 dedotti in base al ROL: € 6.400**
(variazione in diminuzione in UNICO 2016, rigo RF55, codice 13)
- ✓ Interessi passivi 2014 indeducibili: € 600

	13	6.400,00					
	7						
	13						
	19						
	25						
	31						
RF55	13	6.400,00					
Altre	7						
variazioni in	13						
diminuzione	19						
	25						
	31						

NOVITÀ 2016(UNICO 2017)

Art. 4 DLgs. 147/2015



- ✓ Rilevanza nel ROL dei dividendi incassati relativi a partecipazioni in società non residenti controllate.
- ✓ Viene abrogato l'art. 96 co. 8 del TUIR.
- ✓ Individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 1 co. 36 L.244/2007.
- ✓ L'art. 3 co. 115 L. 28.12.1995 n. 549 è abrogato.

Applicazione dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7.10.2015)



LA NORMA

Art. 1 co. 36 L. 244/2007



In attesa della riforma della fiscalità immobiliare non rilevano, ai fini dell'art. 96 del DPR 917/86, degli **interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.**

C.M. 22.7.2009 n. 37/E

LE INDICAZIONI DELLA PRASSI (1/2)

L'ambito soggettivo



Immobiliari di gestione:

valore del patrimonio (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.

In pratica: società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili patrimonio e strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente

LE INDICAZIONI DELLA PRASSI (2/2)

Leasing:

parificato alla locazione (C.M. 37/E/2009 "*per completezza, si precisa che le medesime considerazioni valgono nell'ipotesi in cui gli immobili, oggetto di locazione, siano detenuti in virtù di un contratto di leasing*").

Immobili:

la norma si applica con riferimento a tutti gli immobili patrimoniali o strumentali destinati all'attività locativa (C.M.37/E/2009 "*non essendo determinante la natura dell'immobile posto a garanzia dell'impegno assunto*").

Mutuo:

la previsione di deducibilità piena degli interessi passivi ipotecari si applica a patto che il mutuo ipotecario abbia ad oggetto gli stessi immobili successivamente destinati alla locazione.

LA NOVITÀ

Art. 1 co. 36 L. 244/2007



... non rilevanza ai fini dell'art. 96 del TUIR degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione **per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. Si considerano società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.**

NON È DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA

LE CONDIZIONI

Attività immobiliare



DUE CONDIZIONI CONCORRENTI:

- ✓ il valore dell'**attivo patrimoniale** è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione;
- ✓ i **ricavi** sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

PATENT BOX

La gestione della dichiarazione dei redditi UNICO SC 2016 e IRAP

PATENT BOX

L'AGEVOLAZIONE

L'art. 1 co. 37 - 45 della L. 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha introdotto un regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "*Patent box*") per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali (quali opere dell'ingegno e brevetti), sul modello di quanto già avviene in altri Stati europei

ESERCIZIO DELL'OPZIONE (1/3)

ANNI 2015 e 2016

mediante invio telematico del modello approvato con il Provvedimento direttoriale del 10.11.2015 (software "PATENT_BOX").

- ✓ Indicare solo i dati anagrafici del contribuente e il periodo di imposta di decorrenza dell'opzione;
- ✓ opzione esercitata entro la fine dell'esercizio di applicazione della stessa.

ESERCIZIO DELL'OPZIONE (2/3)

DAL 2017

l'opzione dovrà essere esercitata direttamente nel mod. UNICO, quadro OP.

ESERCIZIO DELL'OPZIONE (3/3)

- ✓ Ha durata per cinque esercizi sociali;
- ✓ è irrevocabile;
- ✓ è rinnovabile.

MODELLO UNICO SC 2016 E IRAP

**QUOTA REDDITO
AGEVOLABILE**



x 30% =



**REDDITO
DETISSATO**

MODELLO UNICO SC 2016

VARIAZIONE IN DIMINUZIONE

Quota reddito detassato (RF50 col. 1 e 2)

RF50 Reddito esente e detassato	(¹ _____ ,00) ² _____ ,00
--	--

Plusvalenze (RF55)

	1	2	3	4	5	6	
	7	8	9	10	11	12	
	13	14	15	16	17	18	
	19	20	21	22	23	24	
	25	26	27	28	29	30	
	31	32	33	34	35	36	37
RF55 Altre variazioni in diminuzione							

Codice "40"

MODELLO IRAP 2016

Sezione XVI - IS 88:

✓ col.1 per i redditi detassati

✓ col.2 per plusvalenze derivanti da cessione beni

Sez. XVI Patent Box	IS88	Valore della produzione escluso	Plusvalenze escluse
		1 _____ ,00	2 _____ ,00

La somma delle colonne 1 e 2 del rigo IS88 deve essere portata in diminuzione dell'importo di colonna 1 del **rigo IC64** del quadro IC:

Sez. VII	IC64 Valore della produzione lorda	_____ ,00
Valore della produzione netta	IC65 Quota del valore della produzione realizzata all'estero	_____ ,00
	IC66 Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446	_____ ,00
	IC67 Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti	_____ ,00
	IC68 Deduzione per incremento occupazionale	_____ ,00
	IC69 Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	_____ ,00
	IC70 Deduzione per ricercatori	_____ ,00
	IC71 Deduzione per cooperative sociali	_____ ,00
	IC72 Quota del valore della produzione esente delle SIQ o SIING	_____ ,00
	IC73 Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08	_____ ,00
	IC74 Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori	_____ ,00
	IC75 Ulteriore deduzione	_____ ,00
	IC76 Valore della produzione netta (aliquota del settore agricolo ¹ _____ ,00 altre aliquote ² _____ ,00)	_____ ,00

LA CORREZIONE DEGLI ERRORI DI COMPETENZA

STUDIO DR. MAURO NICOLA

LA CORREZIONE DEGLI ERRORI DI COMPETENZA

IL QUADRO DEL MODELLO UNICO

Errori contabili	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1° giorno	2° giorno	3° giorno	1° giorno	2° giorno	3° giorno	1° giorno	2° giorno	3° giorno
RS201									
RS202									
RS203									

- Il prospetto va compilato nel caso in cui la presente dichiarazione sia:
- ✓ una dichiarazione integrativa a favore e anche dai contribuenti che, per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi, detenevano partecipazioni in società in contabilità ordinaria. Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa;
 - ✓ una dichiarazione integrativa a sfavore nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati "a favore" commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

L'ESEMPIO (1/4)

Alfa dopo la presentazione del modello UNICO SC 2016 rileva l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2013 (UNICO SC 2014) per un ammontare pari a € 500. Il periodo d'imposta 2013 aveva evidenziato:

- ✓ un utile di esercizio, pari a € 3.000;
- ✓ nessuna variazione in aumento o in diminuzione nel quadro RF;
- ✓ acconti versati, pari a € 200.

Il periodo d'imposta 2014 aveva evidenziato un'imposta a credito pari a € 100.

La società, ferma restando la ripresa a tassazione del componente negativo rilevato nel conto economico del periodo d'imposta 2016, riliquida la dichiarazione del periodo d'imposta 2013 imputando tale componente negativo. La maggiore IRES versata nel 2014, pari a € 137, costituisce una eccedenza di versamento a saldo riportabile nei periodi d'imposta successivi al 2013.

L'ESEMPIO (2/4)

RS201	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale					
	1_giorno	2_mese	3_anno	4_giorno	5_mese	6_anno	3					
	01	01	2013	31	12	2013						
RS202	Quadro		Modulo	Rigo	Colonna		Importo Variato					
	1	RF	2	1	3	4	4	1	5			2.500 ,00
RS203		RF		1		57		1				2.500 ,00
RS204		RF		1		60		2				2.500 ,00
RS205		RF		1		63		1				2.500 ,00
RS206		RN		1		1		2				2.500 ,00
RS207		RN		1		6		2				2.500 ,00
RS208		RN		1		6		5				2.500 ,00
RS209		RN		1		8		1				2.500 ,00
RS210		RN		1		8		2				688 ,00

L'ESEMPIO (3/4)

RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale					Errori Contabili
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	3					
	01	01	2013	31	12	2013						
RS212	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato							
	1 RN	2 1	3 9	4 1	5	688	,00					
RS213	RN	1	11	2	688		,00					
RS214	RN	1	17	1	688		,00					
RS215	RN	1	23	3	488		,00					
RS216	RX	1	1	2	137		,00					
RS217	RX	1	1	4	137		,00					
RS218							,00					
RS219							,00					
RS220							,00					

L'ESEMPIO (4/4)

RS221	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale					Errori Contabili
	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	3					
	01	01	2014	31	12	2014						
RS222	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato							
	1 RN	2 1	3 19	4 1	5	137	,00					
RS223	RN	1	24	1	237		,00					
RS224	RX	1	1	1	237		,00					
RS225	RX	1	1	4	237		,00					
RS226							,00					
RS227							,00					
RS228							,00					
RS229							,00					
RS230							,00					

DEDUZIONE ACE

STUDIO DR. MAURO NICOLA

DEDUZIONE ACE

MODELLO UNICO 2016 - SC

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
RS113		,00		,00		,00		,00		,00	
						Patrimonio netto		Minor importo		Rendimento	
						,00		,00	4,5%	,00	
						Codice fiscale				Rendimento attribuito	
										,00	
	Eccedenza progressa		Eccedenza non attribuibile			Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
	11	,00	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00	
RS114	Maggiorazione società di comodo				1	,00	2	,00	3	,00	
RS115	Elementi conoscitivi										
	Interpello	2	Conferimenti art. 10, co. 2	3	Conferimenti col. 2 sterilizzati	4	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	5	Corrispettivi col. 4 sterilizzati		
			,00		,00		,00		,00		,00
		6	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	7	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	8	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	9	Conferimenti col. 8 sterilizzati		
			,00		,00		,00		,00		,00
		10	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	11	Conferimenti col. 10 sterilizzati	12	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	13	Incrementi col. 12 sterilizzati		
			,00		,00		,00		,00		,00

STUDIO DR. MAURO NICOLA

SOGGETTI IRES: VARIAZIONE PATRIMONIALE AGEVOLABILE

Il coefficiente del 4,50% è applicato alla **variazione in aumento netta del capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010**, ovvero agli incrementi al netto delle diminuzioni e riduzioni, nel limite del patrimonio netto di cui all'art. 11 del DM 14.3.2012.

SOGGETTI IRES: INCREMENTI RILEVANTI

Modalità	Data rilevante
Conferimenti in denaro	Versamento
Versamenti dei soci per sovrapprezzo azioni/quote	Versamento
Versamenti dei soci in conto capitale o copertura di perdite	Versamento
Accantonamenti degli utili a riserva disponibile (legale, in sospensione d'imposta non derivante da operazioni valutative, ecc.)	Inizio dell'esercizio di formazione della riserva
Rinuncia incondizionata dei soci ai propri finanziamenti	Atto di rinuncia
Compensazione dei crediti in sede di aumento di capitale	Efficacia della compensazione
Conversione delle obbligazioni in capitale sociale	Inizio dell'esercizio dell'opzione

SOGGETTI IRES: INCREMENTI NON RILEVANTI

Modalità
Conferimenti in natura
Finanziamenti soci
Accantonamenti degli utili a riserva da adeguamento cambi
Accantonamento degli utili a riserva da valutazione delle partecipazioni
Accantonamento degli utili ad altra riserva indisponibile (ad esempio, a quella obbligatoriamente costituita in sede di acquisto delle azioni proprie)

SOGGETTI IRES: DIMINUZIONI DEL CAPITALE PROPRIO

- ✓ Riduzioni di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo (distribuzione di utili, riserve o capitale sociale), ai soci o partecipanti;
 - ✓ gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
 - ✓ gli acquisti di aziende o di rami di aziende.
- A differenza degli incrementi, le variazioni in diminuzione rilevano a partire **dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificate**.

DISPOSIZIONI “ANTI-ABUSO” (1/3)

L’art. 10 co. 2 del DM 14.3.2012 ha stabilito – al fine di evitare, soprattutto nell’ambito dei gruppi societari, gli effetti moltiplicativi del beneficio – che la predetta variazione in aumento deve essere ridotta di un importo pari ai **conferimenti in denaro effettuati successivamente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31.12.2010** in favore di soggetti:

- ✓ controllati ai sensi dell’art. 2359 c.c.;
- ✓ sottoposti al controllo del medesimo controllante;
- ✓ divenuti controllati a seguito del conferimento stesso.

La disposizione opera **esclusivamente nei confronti del soggetto conferente**, ed a prescindere dalla persistenza del rapporto di controllo, alla data di chiusura dell’esercizio.

DISPOSIZIONI “ANTI-ABUSO” (2/3)

ESEMPIO

Nel caso di un gruppo formato dalla Alfa spa (controllante) e dalla Beta srl (controllata), se la prima effettua un conferimento in denaro a favore della seconda, la base ACE della Alfa spa viene ridotta in misura corrispondente, mentre la Beta srl può computare l’aumento del capitale o del patrimonio netto conseguente al conferimento.

DISPOSIZIONI “ANTI-ABUSO” (3/3)

La **variazione in aumento che residua** non ha, inoltre, effetto sino a concorrenza dei seguenti importi:

- ✓ i corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate, ovvero l'acquisizione di aziende, già appartenenti ai predetti soggetti (c.d. *trasferimenti infragruppo*);
- ✓ i conferimenti in denaro provenienti da non residenti, se controllati da residenti, oppure domiciliati in Stati o territori diversi da quelli “*white list*”;
- ✓ l'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.10.2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei suddetti soggetti.

SOGGETTI IRES: LIMITE DEL PATRIMONIO NETTO

L'art. 11 del DM 14.3.2012 ha stabilito che **la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio**, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie.

L'**Agenzia delle Entrate** ritiene che, ai fini della verifica del patrimonio netto, debba essere considerato l'**utile d'esercizio** che sarebbe emerso **senza applicare la deduzione ACE**.

SOGGETTI IRPEF (1/2)

Ai fini dell'applicazione del coefficiente del 4,50% non rileva la variazione in aumento del capitale proprio, bensì **il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio, comprensivo di ogni riserva di utile, al netto di eventuali prelevamenti in conto utili**. Per i soggetti IRPEF non deve, infatti, essere presa in considerazione la variazione del patrimonio netto, bensì lo *stock* del medesimo (anche formato da conferimenti in natura) e, pertanto, non hanno alcun rilievo le variazioni in aumento.

SOGGETTI IRPEF (2/2)

A differenza dei soggetti IRES, nel caso di società di persone e imprenditori individuali, possono rilevare le rivalutazioni effettuate in base a leggi speciali, in quanto la base di partenza è il patrimonio netto contabile, che può avere comprendere riserve di rivalutazione ed utili da valutazioni in cambi, formatesi negli esercizi precedenti, che rilevano integralmente.

PERDITE D'IMPRESA

PERDITE D'IMPRESA

SOGGETTI IRPEF (ART. 8 DEL TUIR)

- ✓ **Imprese in contabilità semplificata (art. 66 del TUIR):** scomputo dal reddito complessivo del medesimo periodo d'imposta, **impossibilità di riporto** alle annualità fiscali successive;
- ✓ imputazione per **trasparenza** (art. 5 del TUIR) ai **soci di snc e sas** (limite del capitale sociale per gli accomandanti);
- ✓ **imprese individuali e partecipazioni in snc e sas in contabilità ordinaria:** scomputo dal reddito d'impresa e riportabilità, senza limiti di importo, nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto (salvo che si tratti di perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta di attività).

SOGGETTI IRES (ART. 84 DEL TUIR)

- ✓ Le perdite prodotte nei **primi tre periodi d'imposta** sono **illimitatamente riportabili**;
- ✓ le perdite prodotte **dal quarto periodo d'imposta** sono scomputabili, senza limiti di tempo, entro la soglia massima dell'80% del reddito;
- ✓ in presenza di entrambe le tipologie di perdite, il **limite dell'80%** deve risultare osservato, coerentemente con la formulazione letterale dell'art. 84 del TUIR, rispetto al **reddito imponibile lordo**, e non a quello al netto delle perdite illimitatamente riportabili utilizzate.

ESEMPIO 1

Reddito imponibile 2015: € 20.000

Perdite illimitatamente riportabili: € 16.000

Perdite soggette al limite dell'80%: € 10.000

Se si sceglie di utilizzare prioritariamente le perdite illimitatamente riportabili (€ 16.000), il **limite dell'80%** di utilizzo delle altre perdite non va calcolato sul **reddito imponibile** residuo (€ 4.000), ma su quello **lordo (€ 20.000)**, ed è, quindi, pari a € 16.000. Con l'effetto che il reddito imponibile 2015 è integralmente assorbito dalle perdite (€ 16.000 illimitatamente riportabili e € 4.000 rispettose del vincolo dell'80%).

ESEMPIO 2

In alternativa, è possibile (e preferibile) utilizzare prioritariamente tutte le perdite soggette al vincolo dell'80% (€ 10.000 a fronte di un limite di € 16.000), potendo, poi, conseguire un **duplice beneficio**:

- ✓ **azzerare il reddito imponibile**, utilizzando una sola parte delle perdite illimitatamente riportabili (€ 10.000 ovvero il minor importo necessario, in presenza di crediti tributari da scomputare dall'IRES);
- ✓ **conservare una quota di perdite illimitatamente riportabili** (€ 6.000), non soggette a vincoli.

SOCIETÀ DI COMODO (1/2)

Le perdite pregresse della società di comodo possono essere utilizzate, purché risultino rispettate, congiuntamente, **2 condizioni**:

- a) le perdite pregresse **astrattamente utilizzabili** non possono eccedere **l'80% dell'intero reddito imponibile del periodo d'imposta** (ai sensi dell'art. 84 co. 1 del TUIR);
- b) le perdite pregresse **effettivamente utilizzabili**, nei limiti di quelle determinate al sub a), possono essere computate **soltanto in diminuzione del reddito imponibile eccedente quello minimo presunto**.

SOCIETÀ DI COMODO (2/2)

ESEMPIO

Perdite pregresse soggette al limite dell'80%: € 20.000

Reddito complessivo 2015: € 14.000

Reddito minimo presunto 2015: € 6.000

a) Perdite pregresse astrattamente utilizzabili:

$$€ 14.000 * 80\% = € 11.200$$

b) Perdite pregresse effettivamente utilizzabili:

$$€ 14.000 - € 6.000 = € 8.000$$

Reddito da dichiarare in UNICO 2016: € 6.000

Perdite residue riportabili: € 20.000 - € 8.000 = € 12.000

MODELLO UNICO 2016 - SC

RN4	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti	1	in misura limitata	2	in misura piena	3	
				,00		,00		,00

Perdite di impresa non compensate	RS44	In misura limitata	del presente periodo d'imposta	SIQ		IRES		Maggiorazione IRES
				1	2	3	4	
				,00		,00		,00
				,00		,00		,00
	RS45	In misura piena	del presente periodo d'imposta	1	2	3	4	
				,00		,00		,00
				,00		,00		,00

SOCIETÀ DI COMODO

SOCIETÀ DI COMODO

I PROBLEMI

I problemi per le società non operative e in perdita sistematica:

- ✓ reddito minimo IRES e IRPEF;
- ✓ IRES maggiorata al 38%;
- ✓ valore della produzione minimo IRAP;
- ✓ blocco su utilizzo perdite;
- ✓ blocco IVA su compensazioni (primo step);
- ✓ perdita credito IVA (secondo step).

LA POSSIBILE SOLUZIONE

L'estromissione agevolata regolata dalla Legge di stabilità 2016:

- ✓ assegnazione, cessione o trasformazione?
- ✓ decorrenza 2016. Resta il problema per il 2015;
- ✓ comunque i beni faranno "media" per gli anni precedenti;
- ✓ trasformazione in società semplice: causa di disapplicazione per il 2015 (impegno allo scioglimento)?

IL SUPER AMMORTAMENTO "140%"

L'estrogeno fiscale somministrato al "costo fiscalmente ammortizzabile" dei beni acquistati nel periodo agevolato:

- ✓ non rileva nel dato rilevante nel test per le "comodo" (test di operatività e di redditività);
- ✓ dubbio se rilevi per il risultato al fine della verifica della condizione di "perdita sistemica" (dato che conta il risultato fiscale – variazione in diminuzione):
- ✓ non rileva su analisi di congruità e coerenza sugli studi di settore (istruzioni al quadro F – dati contabili – del Modello 2016).

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA (1/2)

Il periodo di monitoraggio è passato da tre a **5 anni**.

QUINQUENNIO RILEVANTE IN UNICO 2016

2010

2011

2012

2013

2014

✓ **Cinque** periodi d'imposta **in perdita fiscale**.

✓ **Quattro in perdita** e **uno** con un **reddito sotto quello minimo**.

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA (2/2)

La norma va collocata tra quelle a **carattere procedimentale**, le quali, come affermato sempre dalla giurisprudenza di legittimità e dalla stessa Agenzia delle Entrate, hanno **carattere retroattivo**.



La nuova norma **deve trovare applicazione anche per il passato e non solo dal 2014**.



Chi in passato è diventato "di comodo" per avere dichiarato perdite per tre periodi, potrà sostenere, **in sede di difesa, che solo dopo cinque periodi poteva essere considerato tale**.

CIRC. 6/E/2015 le modifiche operano solamente a decorrere dal periodo d'imposta 2014.

CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE (1/2)

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116 Esclusione		Disapplicazione società non operative		Soggetto in perdita sistemática		Imposto sul reddito - società non operativa		Imposto sul reddito - società in perdita sistemática		IRAP		IVA		Casi particolari		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
	Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale										
Start-up <input type="checkbox"/>	RS117 Titoli e crediti	,00	2%	,00	,00	,00	,00	1,50%									
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RS118 Immobili ed altri beni	,00	1%	,00	,00	,00	,00	4,75%									
	RS119 Immobili A/10	,00	5%	,00	,00	,00	,00	4%									
	RS120 Immobili abitativi	,00	4%	,00	,00	,00	,00	3%									
	RS121 Altre immobilizzazioni	,00	15%	,00	,00	,00	,00	12%									
	RS122 Beni piccoli comuni	,00	1%	,00	,00	,00	,00	0,9%									
	RS123 Totale			Rico		Rico		Reddito presunto									
	RS124																
	RS125 Reddito imponibile minimo																

Solo cause di disapplicazione da test di operatività

C.M. 23/2012: efficacia delle cause di esclusione: solo nel periodo di comodo

- ✓ cod. 1 se in perdita sistemática senza disapplicazione;
 - ✓ cod. da 2 a 12 per cause di disapplicazione.
- C.M. 23/2012: efficacia delle cause solo per il quinquennio di monitoraggio**

CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE (2/2)

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116 Esclusione		Disapplicazione società non operative		Soggetto in perdita sistemática		Imposto sul reddito - società non operativa		Imposto sul reddito - società in perdita sistemática		IRAP		IVA		Casi particolari		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
	Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale										
Start-up <input type="checkbox"/>	RS117 Titoli e crediti	,00	2%	,00	,00	,00	,00	1,50%									
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RS118 Immobili ed altri beni	,00	6%	,00	,00	,00	,00										
	RS119 Immobili A/10	,00	5%	,00	,00	,00	,00										
	RS120 Immobili abitativi	,00	4%	,00	,00	,00	,00										
	RS121 Altre immobilizzazioni	,00	15%	,00	,00	,00	,00										
	RS122 Beni piccoli comuni	,00	1%	,00	,00	,00	,00										
	RS123 Totale			Rico		Rico		Rico									
	RS124																
	RS125 Reddito imponibile minimo																

Cod. da 1 a 3 per istanza di interpello società in perdita sistemática

Cod. da 1 a 3 per istanza di interpello società non operative

Impegno allo scioglimento in questa dichiarazione; conseguenze dell'impegno (circ. 25/2007)

Impegno allo scioglimento già assunto precedentemente: **cod. 99**

SOCIETÀ DI COMODO PER MANCATO SUPERAMENTO TEST RICAVI

Esempio: società “non operativa” che ha ottenuto l'accoglimento totale (IRES/IRAP/IVA) dell'istanza di interpello

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	,00	2%			,00	1,50%	
	RS118	Immobili ed altri beni	,00	6%			,00	4,75%	
	RS119	Immobili A/10	,00	5%			,00	4%	
	RS120	Immobili abitativi	,00	4%			,00	3%	
	RS121	Altre immobilizzazioni	,00	15%			,00	12%	
	RS122	Beni piccoli comuni	,00	1%			,00	0,9%	
Start-up <input type="checkbox"/>									
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>									
	RS123	Totale			,00	,00			,00

Indicare:

“1” – in caso di **accoglimento dell'istanza di interpello;**

“2” – in caso di **mancata presentazione dell'istanza e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione** della disciplina delle società non operative;

“3” – in caso di **avvenuta presentazione dell'istanza**, in assenza di risposta positiva, e **sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina.**

STUDIO DR. MAURO NICOLA

149

LA GESTIONE DEL PROSPETTO

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	,00	2%					
	RS118	Immobili ed altri beni	,00	6%					
	RS119	Immobili A/10	,00	5%					
	RS120	Immobili abitativi	,00	4%					
	RS121	Altre immobilizzazioni	,00	15%					
	RS122	Beni piccoli comuni	,00	1%					
Start-up <input type="checkbox"/>									
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>									
	RS123	Totale							
	RS124								
	RS125	Reddito imponibile minimo							

- ✓ Beni in *leasing* costo concedente
- ✓ Beni ammortizzabili: costo storico (no maggiorazione 40%)
- ✓ Costi pluriennali: valore residuo
- ✓ Sì partecipazioni estere (se non escluse o operative)
- ✓ No beni in corso di costruzione
- ✓ Auto: valore contabile (no 164)
- ✓ Immobili: compreso valore area
- ✓ Omogeneità assets - proventi
- ✓ No finanziamenti infruttiferi (??)
- ✓ No azioni proprie

STUDIO DR. MAURO NICOLA

150

NOTE OPERATIVE (1/2)

Le verifiche sulle società immobiliari:

- ✓ contratti di locazione a canone vincolato - disapplicazione;
- ✓ contratti di locazione a enti pubblici o assimilati - disapplicazione;
- ✓ subentro in locazioni stipulate da altri - interpello;
- ✓ locazione a valore di mercato - interpello;
- ✓ bene in costruzione o "rimanenza" – escluso.

NOTE OPERATIVE (2/2)

Le verifiche sulle *holding*

Disapplicazione legale

- ✓ La società partecipata è esclusa.
- ✓ La società partecipata è operativa.
- ✓ La società partecipata ha ottenuto l'accoglimento dell'interpello.

Interpello preventivo

- ✓ Possesso della sola nuda proprietà.
- ✓ La società partecipata non ha riserve di utili sufficienti.
- ✓ La società partecipata ha perdite da coprire.
- ✓ La società partecipata è in fase di *start up*.
- ✓ La società partecipata appartiene ad un settore in crisi.

OIC 16 - IMMOBILIZZAZIONI NON PIÙ UTILIZZABILI E DESTINATE ALLA VENDITA

Ok spostamento nell'attivo circolante se:

- ✓ sono vendibili alle loro condizioni attuali e non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;
- ✓ la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;
- ✓ l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine.

INTERPELLO DELLE "COMODO"

Le nuove regole applicative

- ✓ Interpello "probatorio" e non "disapplicativo"
- ✓ Non obbligatorio ma facoltativo (circ. 32/E/2010 – sanzione fissa)
- ✓ Obbligo di comunicazione in DR di:
 - mancata presentazione istanza
 - mancata indicazione risposta negativa
- ✓ Omessa o infedele comunicazione sanzione da 2 a 21.000 euro
- ✓ Mancata risposta entro 120 giorni: silenzio assenso
- ✓ Superato il problema della impugnabilità del diniego

PROBLEMI CONNESSI ALLA PROPORZIONALITÀ DELLE QUOTE DI PARTECIPAZIONE

Opzione	Vantaggi	Svantaggi
Assegnazione dei beni in comproprietà e successivo atto di divisione	Nessun rischio fiscale	Imposizione potenzialmente elevata
Assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio alla società (o accollo di un debito sociale)	Nessun rischio fiscale	Esborso finanziario del socio "avvantaggiato"
Assegnazione non proporzionale, con conguaglio da un socio all'altro socio	Il socio "svantaggiato" riceve anche denaro	Esborso finanziario del socio "avvantaggiato"
Assegnazione proporzionale, con beni non agevolati (es. denaro)	Il socio "svantaggiato" riceve anche denaro	Tassazione ordinaria sui beni agevolati assegnati
Cessioni o donazioni di quote prima dell'assegnazione	Permette di rispettare esattamente la proporzionalità con i valori dei beni	Incertezza in merito a possibili contestazioni del Fisco
Assegnazione non proporzionale senza alcun conguaglio tra i soci	Permette di assegnare i beni prescindendo dalla proporzionalità	Incertezza in merito a possibili contestazioni del Fisco. Impone operazioni sul capitale
Ricorso alla cessione agevolata	Permette di attribuire i beni prescindendo dalla proporzionalità	Esborso finanziario del socio

L'ASSEGNAZIONE: CONSIDERAZIONI

- ✓ Assegnazione a valore catastale. Se inferiore a valore residuo a bilancio svalutazione nel bilancio 2015? (idem per cessione).
- ✓ Tax 13% su imposta in sospensione. Chiude solo posizione società o anche dei soci?
- ✓ Tax dividendi soci memo: derogabile presunzione ex art. 47 co. 1 ultimo periodo TUIR. Problemi di coordinamento con il piano "civilistico".
- ✓ Tax sottozero 1: recesso da società di persone. Attenzione se costo fiscale partecipazione è basso rispetto al valore dell'immobile. Si applica l'art. 20-bis del TUIR.
- ✓ Tax del sottozero 2: soci di società di persone che hanno rivalutato nel 2008 pagando 1,5% o 3%? Costo fiscale della partecipazione?
- ✓ Accollo passività. Finanziamenti soci in atto enunciazione? 3% registro?

LA CESSIONE

- ✓ Si supera il problema della proporzionalità.
- ✓ Non c'è riduzione del patrimonio netto.
- ✓ Questione della gestione del "credito" della società.
- ✓ Corrispettivo dichiarato superiore a valore catastale: tax su valore catastale?
- ✓ Stagionalità del bene per il socio: data di cessione

LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

- ✓ Beni restano detenuti in comunione tra i soci.
- ✓ Azzeramento del patrimonio della società. Presunzione di distribuzione delle riserve.
- ✓ Cessazione della società commerciale con tutte le conseguenze fiscali del caso.
- ✓ Stagionalità del bene per la SS: eredita la data di acquisto della società.

LA TRASFORMAZIONE: CONSIDERAZIONI

- ✓ Requisito svolgimento esclusivo o prevalente di gestione immobiliare? Per le società che detengono anche partecipazioni?
- ✓ Su abitativi registro fisso (e non proporzionale).
- ✓ Cessione immobile plusv da SS e distribuzione "dividendi": fiscalità per socio:
 - reddito per il socio si determina applicando l'art. 47 co. 7 del TUIR
 - categoria del reddito per la società (cessione immobile) art. 67 lett. b) del TUIR
 - se cessione ultraquinquennale non tax
 - stessa detax da società a socio (DRE Lombardia 904/91/2013)

ALTRE CONSIDERAZIONI

- ✓ Immobili: requisito è che non siano strumentali per destinazione. Immobili parzialmente locati? Immobili locati unitamente all'azienda?
- ✓ Profili di elusività delle operazioni programmate visto che è in pratica possibile "affrancare" le plusvalenze latenti pagando il 8%.

LE AGEVOLAZIONI NELLE IMPOSTE INDIRETTE

Immobili abitativi			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: ✓ 4% se prima casa ✓ 10% case non A/1, A/8 o A/9 ✓ 22% A/1, A/8 o A/9	€ 200	€ 200 + 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + 200
	Esente in assenza di opzione	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + 50
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + 50
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	4,5% (1% se prima casa)	€ 50 + 50

LE AGEVOLAZIONI NELLE IMPOSTE INDIRETTE

Immobili strumentali			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	€ 200	€ 200 + 200
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + 200
	Esente in assenza di opzione	€ 200	€ 200 + 200
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	€ 200	€ 200 + 200
	Esente in assenza di opzione	€ 200	€ 200 + 200
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	2%	€ 200 + 200
		4,5%	€ 50 + 50

ASSEGNAZIONE IMMOBILE STRUMENTALE

- ✓ Alfa srl assegna un immobile non rivalutato categoria D/8
- ✓ Valore storico (al netto degli ammortamenti) € **200.000**.
- ✓ Rendita catastale € **4.000**
- ✓ Valore venale € **450.000**
- ✓ Valore catastale ex art. 52 co. 4 DPR 131/86 = € **252.000** (4.000 × 63).

IMPOSTE INDIRETTE SULL'ASSEGNAZIONE NELLE VARIE IPOTESI POSSIBILI

	Assegnazione imponibile IVA (per obbligo o per opzione)	Assegnazione esente IVA	Assegnazione fuori campo IVA
IVA	€ 450.000 x 22% = € 99.000	Esente	Fuori campo
Registro	€ 200	€ 200	€ 252.000 x 2% = € 5.040 al valore catastale 400.000 x 2% = € 8.000 al valore venale
Ipotecaria e catastale	€ 200 + 200	€ 200 + 200	€ 200 + 200

ASSEGNAZIONE IMMOBILE STRUMENTALE

Situazione patrimoniale Alfa srl

Attivo		Passivo	
ATTIVO		PATRIMONIO NETTO	
Immobili strumentali	200.000	Capitale sociale	50.000
Crediti	400.000	Versamenti in conto capitale	450.000
Cassa	400.000	Riserve di utili	500.000
TOTALE ATTIVO	<u>1.000.000</u>	TOTALE PASSIVO	<u>1.000.000</u>

ASSEGNAZIONE IMMOBILE STRUMENTALE

Se si ipotizza che la società continui un'attività dopo l'assegnazione i soci hanno le seguenti possibilità:

- ✓ **procedere all'assegnazione** in base al **valore normale** del fabbricato, oppure al **valore catastale**;
- ✓ **annullare riserve di capitale** (versamenti in conto capitale), oppure riserve di utili, oppure ancora sia riserve di capitale che riserve di utili.

Si supponga di **ridurre per € 200.000** (4/9 del valore di assegnazione) **le riserve di capitale** e **per € 250.000** (5/9 del valore di assegnazione) **le riserve di utili**. Per l'assegnazione in base ai valori catastali (€ 252.000), **si annullerebbero riserve di capitale per € 112.000** (4/9) e **riserve di utili per € 140.000** (5/9).

ASSEGNAZIONE IMMOBILE STRUMENTALE

Immobili strumentali Società cedente o assegnante	Assegnazione	
	A valore normale	A valore catastale
Reddito lordo in natura	$450.000 \times 5/9 = \mathbf{250.000}$	$252.000 \times 5/9 = \mathbf{140.000}$
Plusvalenza soggetta a imposta sostitutiva	250.000	52.000
Reddito in natura (socio)	$250.000^{26} - (250.000^{27} \times 5/9) = \mathbf{111.111}$	$140.000 - (52.000 \times 5/9) = \mathbf{111.111}$
IRPEF (socio)	$111.111 \times 49,72\% \times 43\% = \mathbf{23.755}$	$111.111 \times 49,72\% \times 43\% = \mathbf{23.755}$
Costo. Fisc. originario della partecipazione	$50.000 + 450.000 = 500.000$	$50.000 + 450.000 = 500.000$
Nuovo costo fiscale della partecipazione	$500.000 + (250.000 \times 4/9) - (450.000 \times 4/9) = \mathbf{411.111}$	$500.000 + (52.000 \times 4/9) - (252.000 \times 4/9) = \mathbf{411.111}$

26 Reddito in natura lordo.

27 Plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

ASSEGNAZIONE IMMOBILE ABITATIVO

- ✓ Beta snc assegna un immobile categoria A/1
- ✓ Valore storico (al netto degli ammortamenti) € **200.000**
- ✓ Rendita catastale € **4.000**
- ✓ Valore venale € **450.000**
- ✓ Valore catastale ex art. 52 co. 4 del DPR 131/86 = € **504.000** (4.000×126).

IMPOSTE INDIRETTE SULL'ASSEGNAZIONE NELLE VARIE IPOTESI POSSIBILI

	Assegnazione imponibile IVA (per obbligo o per opzione)	Assegnazione esente IVA	Assegnazione fuori campo IVA
IVA	€ 450.000 x 22% = € 99.000	Esente	Fuori campo
Registro	€ 200	€ 504.000 x 4,5% = € 22.680	€ 504.000 x 4,5% = € 22.680
Ipotecaria e catastale	€ 200 + 200	€ 50 + 50	€ 50 + 50

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE DI SRL DI GESTIONE IMMOBILIARE

Delta Srl società immobiliare di comodo

Unico immobile detenuto categoria A/2, iscritto in bilancio **al valore storico di € 100.000**. La rendita dell'immobile è pari a € 750; il valore normale dell'immobile è pari a € 300.000.

Situazione di partenza Situazione patrimoniale Delta srl

Attivo		Passivo	
ATTIVO		PATRIMONIO NETTO	
Immobili civili	100.000	Capitale sociale	50.000
Cassa	30.000	Debiti	80.000
TOTALE ATTIVO	130.000	TOTALE PASSIVO	130.000

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE DI SRL DI GESTIONE IMMOBILIARE

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze

L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, dovuta dalla Delta srl, è quantificata secondo la tabella che segue.

Parametri	Trasformazione	
	A valore normale	A valore catastale
Valore normale immobile	300.000	/
Valore catastale immobile	/	$750 \times 126 =$ 94.500
Costo. Fisc. riconosciuto	100.000	100.000
Plusvalenza	$300.000 - 100.000 =$ 200.000	$94.500 - 100.000 =$ - 5.500
Imposta sostitutiva	$200.000 \times 10,5\% =$ 21.000	0

175

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE DI SRL DI GESTIONE IMMOBILIARE

Posizione dei soci

Il costo fiscale della partecipazione (pari, per ipotesi, al capitale sociale originario) **viene incrementato delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva.**

Parametri	Trasformazione	
	A valore normale	A valore catastale
Costo fiscale originario della partecipazione	50.000	50.000
Plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva	200.000	0
Nuovo costo fiscale della partecipazione	$50.000 + 200.000 =$ 250.000	$50.000 + 0 =$ 50.000

STUDIO DR. MAURO NICOLA

176

UNICO, SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

UNICO, SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

MODELLO UNICO E SANZIONI (1/6)

- ✓ Per eventuali violazioni relative a UNICO 2016 si applicano le disposizioni contenute nel DLgs. 158/2015
- ✓ Le disposizioni sono in vigore dall'1.1.2016
- ✓ Non solo per le violazioni commesse dall'1.1.2016 ma anche per quelle antecedenti che non si siano rese definitive in termini di pagamento delle sanzioni (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4/2016)

MODELLO UNICO E SANZIONI (2/6)

Principali tipologie di violazione dichiarativa:

✓ dichiarazione infedele:

- si tratta della mancata dichiarazione di un reddito ovvero della indicazione di un componente negativo non spettante. La violazione comporta che l'atto da notificare sia un avviso di accertamento e non un "avviso bonario"
- nella sostanza emerge dalla dichiarazione accertata un maggiore reddito, una maggiore imposta o un minor credito

MODELLO UNICO E SANZIONI (3/6)

✓ Dichiarazione omessa:

- la dichiarazione è valida se presentata entro 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria. In questo caso sanzione di € 250. Cd ravvedimento operoso ridotta a un decimo. Eventuali imposte sono sanate con la sanzione da omesso versamento: il principio è che se la dichiarazione è valida non può essere infedele
- se presentata oltre i 90 giorni la sanzione è dal 120 al 240% delle imposte o del credito. Minimo di € 250. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da € 250 a € 1000
- se presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva la sanzione è ridotta alla metà a condizione che non siano iniziate attività di accertamento
- sanzioni fisse possono essere raddoppiate nei confronti dei titolari di scritture contabili

MODELLO UNICO E SANZIONI (4/6)

✓ Dichiarazione omessa e irregolare:

- introdotta una nuova ipotesi nell'art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97
- salvo quanto disposto dalle singole leggi di imposta, se la dichiarazione viene presentata entro i 30 giorni successivi alla scadenza, la sanzione è ridotta alla metà
- per la dichiarazione nella quale viene effettuata una correzione dei quadri la sanzione da corrispondere è quella relativa alla violazione formale ridotta a un decimo (quindi € 25) a condizione che ciò avvenga entro 90 giorni (ad esempio reddito non dichiarato. Le corrispondenti imposte vanno versate con la sanzione prevista per omesso versamento)

MODELLO UNICO E SANZIONI (5/6)

- ✓ Per la dichiarazione omessa viene introdotto il principio del comportamento attivo del contribuente: la dichiarazione, pur rimanendo omessa, viene presentata a fronte di un comportamento spontaneo
- ✓ Principio valido anche per le violazioni precedenti (*favor rei*)

MODELLO UNICO E SANZIONI (6/6)

✓ Violazioni relative al principio di competenza:

- dichiarazione è infedele, in assenza di comportamenti fraudolenti per errore della imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito: si applicano le sanzioni ridotte (dal 60 al 120%)
- condizioni: il componente positivo deve aver concorso alla formazione del reddito in un periodo di imposta precedente a quello accertato
- se non vi è danno per l'erario la sanzione è pari a € 250

RAVVEDIMENTO OPEROSO

✓ Articolo 13 DLgs. 472/97 e sanatoria versamenti

- 1/10 del 30 % se il versamento anche in acconto viene effettuato nei 30 giorni successivi alla scadenza (o 1/20)
- 1/9 del 30% se il versamento anche in acconto viene effettuato nei 90 giorni successivi alla scadenza (o 1/18)

New: sanzioni per omesso versamento sono ridotte alla metà se i pagamenti sono effettuati entro 90 giorni dalla scadenza

- 1/8 del 30% se entro il termine di dichiarazione successiva (ad esempio saldo UNICO 2015 entro 30.9.2016)
- 1/7 del 30 % se entro il termine della seconda dichiarazione successiva (ad esempio saldo UNICO 2014 entro 30.9.2016)
- 1/6 del 30 % se entro il termine di accertamento del periodo di imposta (ad esempio saldo UNICO 2013 entro il 31.12.2017)

MODELLO UNICO E SANZIONI (1/4)

✓ La sanzione del 30 per cento si applica su:

- somme a debito esposte in dichiarazione e non versate, tardivamente versate o parzialmente versate
- sono quelle somme dovute che l'Agenzia delle Entrate potrebbe contestare con la comunicazione di irregolarità
- le sanzioni da ravvedimento operoso si riducono ulteriormente se i versamenti sono effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni: riduzione della sanzione di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo

MODELLO UNICO E SANZIONI (2/4)

✓ Accertamenti di maggiori imposte e perdite pregresse

- dall'accertato è possibile scomputare le perdite pregresse
- presentazione di apposita istanza
- rideterminazione dell'imposta dovuta in base all'accertamento

MODELLO UNICO E SANZIONI (3/4)

✓ Violazioni relative alla applicazione degli studi di settore

- viene meno la maggiorazione della sanzione del 10% nei casi di accertamento per infedele dichiarazione quando la stessa dipende dalla omessa od infedele dichiarazione dei dati rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi che non sono sussistenti
- viene meno l'ulteriore maggiorazione del 50% quando l'infedeltà della dichiarazione deriva da mancata presentazione del modello per gli studi di settore anche a seguito di invito
- norme di favore applicabili anche al passato

MODELLO UNICO E SANZIONI (4/4)

✓ Nuove sanzioni da interpello:

- in generale, tranne ridotte ipotesi, le istanze di interpello sono divenute facoltative (ad esempio nel caso di società di comodo o CFC)
- in alternativa all'obbligo, il legislatore ha individuato un obbligo di indicazione in UNICO di
 - mancata presentazione dell'interpello
 - presentazione dell'interpello con risposta negativa

In caso di mancata segnalazioni delle situazioni precedenti in UNICO la sanzione va da € 2 a € 20.000

DEDUZIONE IRAP SUL COSTO DEL LAVORO

STUDIO DR. MAURO NICOLA

DEDUZIONE IRAP SUL COSTO DEL LAVORO

DEDUZIONE IRAP SUL COSTO DEL LAVORO

Oggetto della deduzione

IRAP relativa alla spese per il personale dipendente ed assimilato
(amm.ri coc.co.co)



Vale il criterio di cassa

- ✓ L'IRAP versata **a saldo** è **interamente** computabile;
- ✓ L'IRAP **versata in acconto** è deducibile **nel limite dell'imposta dovuta per l'anno** in relazione al quale viene versato l'acconto.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

190

PROCEDURA PER CALCOLO DEDUZIONE IRAP

- ✓ Determinare la **percentuale di incidenza sulla base imponibile IRAP totale del costo del lavoro**;
- ✓ Applicare la **percentuale di incidenza sopra determinata al saldo/acconto IRAP versato**, individuando così la quota IRAP relativa al costo del lavoro deducibile ai fini IRES;



Stante le novità circa la deduzione integrale dei costi del personale con contratto a tempo indeterminato l'incidenza 2015 sarà inferiore

(art. 11 co. 4-*octies* DLgs. 446/97, introdotto dalla L. 190/2014)

Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (circolari n. 16 del 14.04.2009 e n. 8 del 3.04.2013).

DEDUZIONE FORFETARIA 10%

Sia per l'intera imposta pagata a saldo 2014 che per l'acconto 2015 **nel limite dell'imposta dovuta per l'anno:**

**IN PRESENZA DI INTERESSI PASSIVI
(oneri finanziari > proventi finanziari)**

Deduzione pari al 10% dell'IRAP pagata nel 2015

Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (circolari n. 16 del 14.4.2009 e n. 8 del 3.4.2013).

LE INDICAZIONI IN UNICO 2016



ESEMPIO: Saldo IRAP 2014 euro 8.500; Acconti 2015 euro 55.000. Incidenza costo lavoro: 2014 del 76% e 2015 del 54%. Irap di competenza 2015 euro 58.400.

Deduzione	Forfetaria	Costo lavoro
Saldo 2014	8.500 x 10% = 850	8.500 x 76% = 6.460
Acconto 2015	55.000 x 10% = 5.500 (*) (*) < imposta di competenza .	55.000 x 54%= 29.700 (*) (*) < imposta di competenza .
Totale	6.350	36.160

	12	2	6.350	,00	33	4	36.160	,00	5	6	,00
	7	8	,00	,00	9	10	,00	,00	11	12	,00
RF55	13	14	,00	,00	15	16	,00	,00	17	18	,00
Altre	19	20	,00	,00	21	22	,00	,00	23	24	,00
variazioni in	25	26	,00	,00	27	28	,00	,00	29	30	,00
diminuzione	31	32	,00	,00	33	34	,00	,00	35	36	,00
									37		42.510,00