



Ordine  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Perugia

**DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE.  
ESERCITAZIONE/ESEMPLIFICAZIONE.**

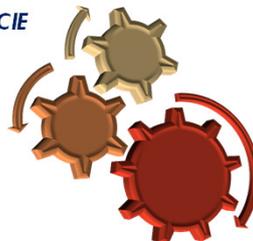
**PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE.  
ESAME ALCUNE FATTISPECIE.**

ODCEC Perugia  
18 Settembre 2012

Dott. Federico Sorci  
Studio Sorci Commercialisti Avvocati Associati

2

- **PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE E COMPILAZIONE MODELLI**
- **ESEMPLIFICAZIONE PROCESSO DI CALCOLO**
- **COMPILAZIONE MODELLI: ESAME ALCUNE FATTISPECIE**



3

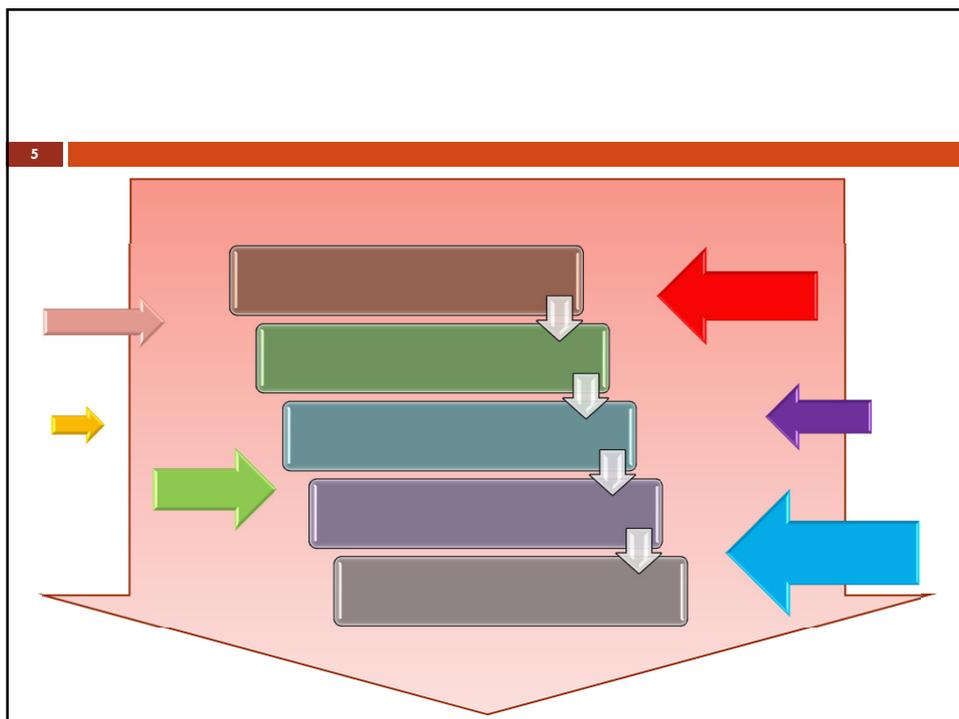
 **PROCESSO DI CALCOLO DELLE IMPOSTE  
E COMPILAZIONE MODELLI**



4

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





6

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






  
 INTERPRETATIVO 1

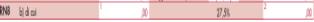
2° ■ **VERIFICA OPERATIVITA' / DETERMINAZIONE REDDITO MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI** ■ ■ ■ ■ novità ■

➔ DICHIARAZIONE IVA/ACCONTI IRES 2012 ➔ EFFETTI SULL'ESERCIZIO IN CORSO




COMPENSAZIONE ORIZZONTALE

MAGGIORAZIONE ALIQUOTA



7

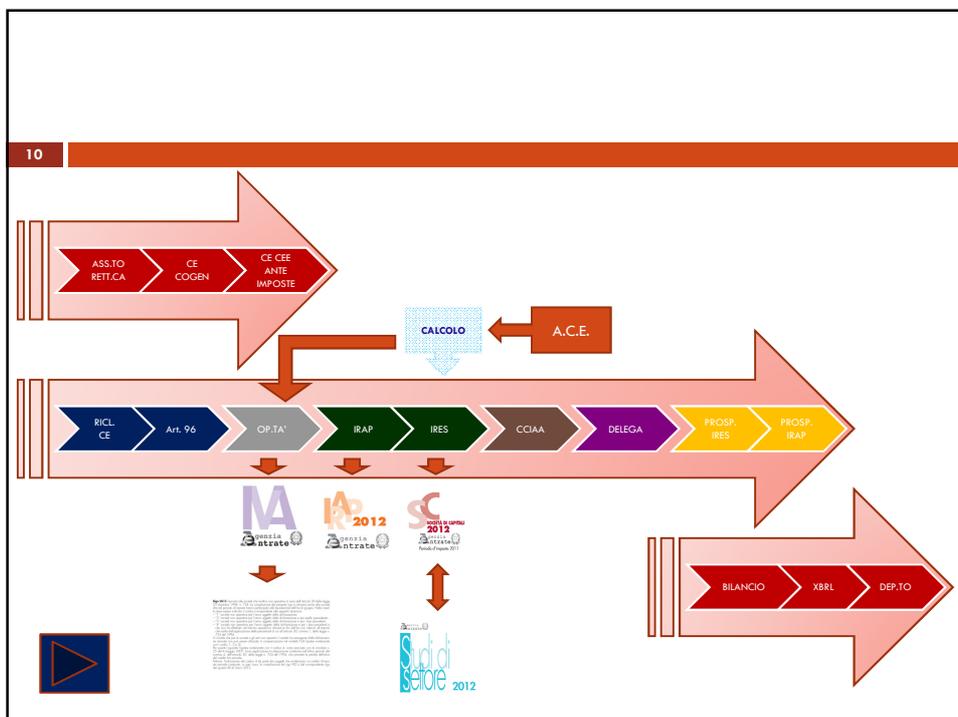
- 3° ■ **VALUTAZIONE DATI PRECEDENTE ESERCIZIO** (crediti, perdite fiscali, "code" e riversamenti, anche delle altre società interessate da operazioni straordinarie) **ED ACCONTI** ■ ■ →  25 ■
- 4° ■ **CALCOLO IRAP**
- Analisi particolarità (ripartizione regionale ■, aliquote ■, deduzioni ■ ■, ecc.)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

8

- 6° ■ **CALCOLO DELL'IRES/COMPILAZIONE DICHIARAZIONI**
- Esame di (almeno) questi aspetti:
- DETERMINAZIONE DEL REDDITO (VARIAZIONI FISCALI A PARTIRE DAL RISULTATO DI C.E.)
  - VERIFICA OPERATIVITA' E DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO DEI SOGGETTI NON OPERATIVI
  - **PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE**
  - PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI ■
  - ELENCO COMPONENTI GLI ORGANI SOCIALI
  - PERDITE NON COMPENSATE ■ → ■ ■ ■ 
  - PROSPETTO DEI CREDITI ■
  - PROSPETTO AMMORTAMENTO DEI TERRENI (se presenti immobili) ■
  - SPESE DI RAPPRESENTANZA
  - ~~PROSPETTO DATI DI BILANCIO~~ → XBRL
  - STUDIO DI SETTORE/PARAMETRI/INE
  - AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA (A.C.E.) ■
  - CANONE RAI ■

Salvo tipicità legate a situazioni particolari:

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



11

 **COMPILAZIONE MODELLI: ESAME ALCUNE FATTISPECIE**

12

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

13
A. Fusione – riporto perdite fiscali

SC SOCIETÀ DI CAPITALI  
2009  
Società a partecipazione  
limitata

PERIODO D'IMPOSTA 2008

CODICE FISCALE

Mod. N.

**REDDITI QUADRO RR**  
Operazioni di fusione

**Sez. I**  
DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ INCORPORANTE O ELEGIANTE DALLA FUSIONE

**RR1** Codice fiscale

**RR2** Domicilio fiscale

**RR3** Codice attività

**Dati relativi alle operazioni**

**RR4** Tipo di operazione

**RR5** Data

**RR6** Patrimonio netto

**RR7** Altri dati

**RR8** Nuovo capitale sociale

**RR9** Quote di partecipazione dai soci alla società

**Perdite fiscali**

**RR10**

**RR11**

**RR12**

**RR13**

**RR14**

**RR15**

**RR16** TOTALE

**Ritraduzione**

**RR17** Perdite fiscali

**Interessi passivi**

**RR18** Esclusione di interessi passivi

SC SOCIETÀ DI CAPITALI  
2009  
Società a partecipazione  
limitata

PERIODO D'IMPOSTA 2008

CODICE FISCALE

Mod. N.

**REDDITI QUADRO RV**  
Riscossione dati di bilancio e fiscali

**SEZIONE I**  
Deduzione del costo di acquisto di azioni

**RR1**

**RR2**

**RR3**

**RR4**

**RR5**

**RR6**

**RR7**

**RR8**

**RR9**

**RR10**

**RR11**

**RR12**

**RR13**

**RR14**

**RR15**

**RR16**

**RR17**

**RR18**

**RR19**

**RR20**



17

Quadro RR

**“Operazioni di fusione”**

---

Quadro RV:

**“Riconciliazione dati di bilancio e fiscali”**

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

**NO**



18

Quadro **RV**:

SEZIONE I

**“Riconciliazione dati di bilancio e fiscali”**

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

SEZIONE II – Parte I – Parte II

**“Operazioni straordinarie”**



19

□ Quadro RV – Sezione II

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

Parte I

Dati relativi alla società incorporante o risultante

Parte II

Dati relativi al soggetto incorporato o fuso

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

20

□ Quadro RV Sezione I:

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

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

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

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



21

AVANZO DA CONCAMBIO  
***PN INCORPORATA – AUMENTO C.S. > 0***

DISAVANZO DA CONCAMBIO  
***PN INCORPORATA – AUMENTO C.S. < 0***

AVANZO DA ANNULLAMENTO  
***PN INCORPORATA – VALORE ISCRIZIONE PARTECIPAZIONE > 0***

DISAVANZO DA ANNULLAMENTO  
***PN INCORPORATA – VALORE ISCRIZIONE PARTECIPAZIONE < 0***

22

Trattamento delle differenza da fusione:

2504-bis, c. 4, c.c.



Oic 4

23

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



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

24

**Art. 84 tuir**

D.L. 6.07.2011, n. 98

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

novità

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

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

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



25

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

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



26

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

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

→ RICAVI DERIVANTI DALLA GESTIONE CARATTERISTICA

pari ad almeno il 40% di quelli del biennio precedente

→ COSTO DEL PERSONALE DIPENDENTE e RELATIVI CONTRIBUTI

pari ad almeno il 40% di quello del biennio precedente

→ C.M. 9.3.2010, n. 9/E 

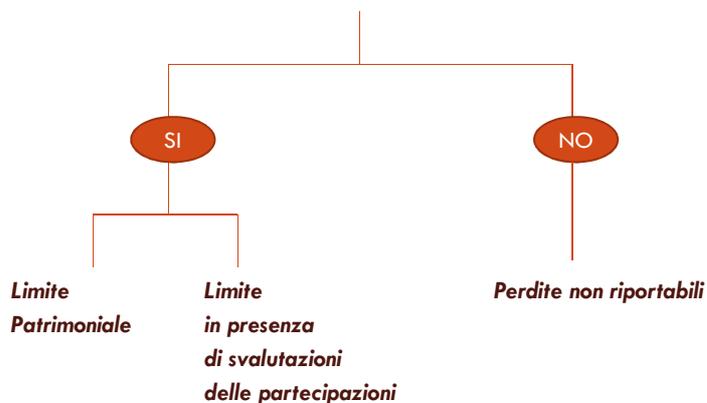
27

*Finalità:*

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

28

**"Condizione" dei requisiti economici (c. d. "test di vitalità") superata ?**



29

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



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



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

30

In senso contrario:

A.D.C.

Norma di comportamento 18.12.2009, n. 176

ASSONIME

Circolare 31.5.2007

esemplificazione



31

**b) Limite patrimoniale**

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

risultante:

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

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

➔ C.M. 9.3.2010, n. 9/E 

32

*Finalità:*

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

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

esemplificazione



33

### **c) Limite in presenza di svalutazioni**

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

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

34

#### **Finalità:**

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

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

---

esemplificazione



35

**Fusioni retrodatate ex co. 9, art. 172 tuir**

→ penultimo periodo c. 7, art. 172 tuir

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



36

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

A.E.

Applicazione con riferimento alle perdite delle incorporate e della incorporante.

ASSONIME

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

---

 esemplificazione


37

**Coordinamento con il regime ordinario (art. 84 tuir)**

Art. 172 ← → Art. 84

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

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

Art. 84 tuir

38

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

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

39

## B. Prospetto del capitale e delle riserve

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

40

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

41

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

42

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

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



43

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

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

44

#### ADC norma 162/2006

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

45

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

46

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

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

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



47

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

48

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



49

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

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

50

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

51

2006

**Dati contabili**

- Il patrimonio netto della società Alfa S.r.l., al 31.12.2005, è così suddiviso:
  - .. capitale sociale interamente versato: € 160.000,00
  - .. riserve di utili: € 30.000,00
  - .. utile esercizio 2005: € 24.000,00
- Nel corso del 2006 si è verificato quanto segue:
  - .. utile esercizio 2005: accantonato a riserva;
  - .. aumento di capitale sociale a € 180.000,00, mediante impiego delle riserve di utili (per € 20.000).
- Eventi del 2007 (fino alla data di approvazione del bilancio):
  - .. l'utile di esercizio 2006, pari a € 60.000,00, è accantonato a riserva.

**Mod. Unico 2007 SC quadro RF**

Se successiva riduzione per esuberanza ...

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Capitale sociale	160.000,00	20.000,00		180.000,00
RF93 di cui per utili		20.000,00		20.000,00
di cui per riserve in sospensione				
RF94 Riserve di capitale				
RF95 Riserve ex art. 170, comma 3				
RF96 Riserve di utili da trasparenza				
RF97 Riserve di utili	30.000,00	24.000,00	20.000,00	34.000,00
RF98 Riserve in sospensione di imposta				
RF99 Utile dell'esercizio e perdite		60.000,00		

Non a utile

**Osservazioni**

- In ragione delle sopra descritte operazioni, al termine dell'esercizio 2006 risulta la seguente situazione:
  - .. il saldo finale del capitale sociale è pari a € 180.000,00;
  - .. le riserve di utili sono inizialmente aumentate di € 24.000,00, per la destinazione dell'utile dell'esercizio 2005, e successivamente diminuite di € 20.000,00, per l'aumento di capitale sociale, con un saldo finale di € 34.000,00.

52

2006

**Dati contabili**

- Il patrimonio netto della società Alfa S.r.l., al 31.12.2005, è così suddiviso:
  - .. capitale sociale interamente versato: € 300.000,00
  - .. riserve di capitali: € 99.000,00
  - .. riserva di utili: € 90.000,00 (di cui € 60.000 riserva legale)
  - .. utile esercizio 2005: € 24.000,00
- Nel corso del 2006 si è verificato quanto segue:
  - .. utile esercizio 2005: distribuzione ai soci per € 24.000,00;
  - .. riserva di capitale: distribuzione ai soci per € 75.000,00;
- Eventi del 2007 (fino alla data di approvazione del bilancio):
  - .. l'utile di esercizio 2006, pari a € 60.000,00, è accantonato a riserva.

**Mod. Unico 2007 SC quadro RF**

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Capitale sociale	300.000,00			300.000,00
RF93 di cui per utili				
di cui per riserve in sospensione				
RF94 Riserve di capitale	99.000,00		45.000,00	54.000,00
RF95 Riserve ex art. 170, comma 3				
RF96 Riserve di utili da trasparenza				
RF97 Riserve di utili	90.000,00		30.000,00	60.000,00
RF98 Riserve in sospensione di imposta				
RF99 Utile dell'esercizio e perdite		60.000,00		

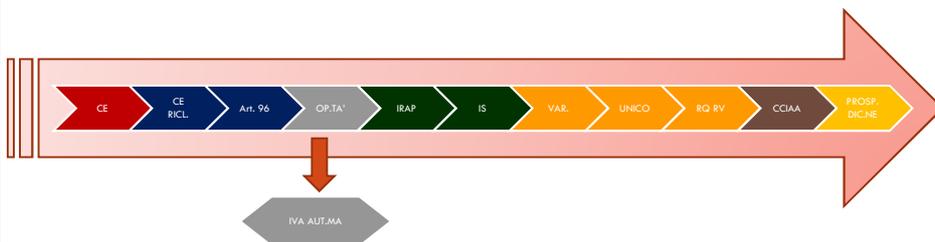
**Osservazioni**

- Per la distribuzione delle riserve di capitale, in misura di € 75.000,00, valgono le seguenti considerazioni:
  - .. nel patrimonio sociale erano presenti riserve di utili pari a € 90.000, di cui € 60.000 costituite dalla riserva legale: per quest'ultima non opera la presunzione di cui all'art. 47 Tuir;
  - .. conseguentemente, la distribuzione avvenuta nel 2006, nei confronti dei soci, ai fini fiscali:
    - .. rileva quale distribuzione di riserve di utili per € 30.000 (coincidente con l'ammontare delle riserve di utili diverse da quella legale);
    - .. non rileva quanto a € 45.000, trattandosi di distribuzione di riserve di capitale.

53

 **ESEMPLIFICAZIONE PROCESSO DI CACOLO**

54

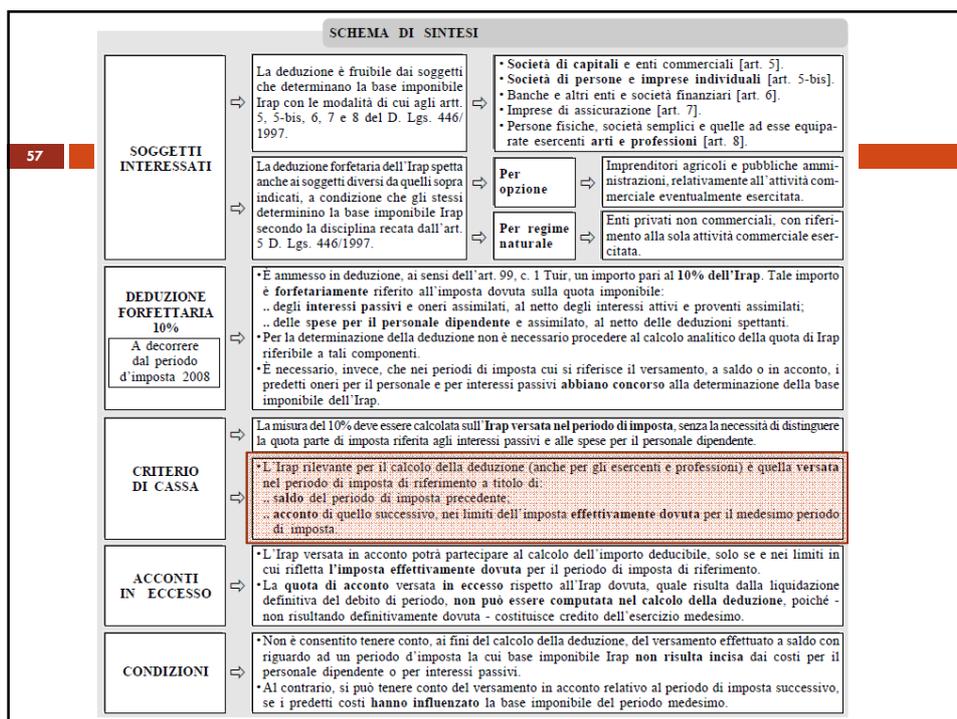


55

***fine presentazione***

56

***materiale***



Descrizione		Importo
Reddito imponibile Ires al lordo della deduzione dell'Irap		€ 30.000,00
Irap versata nel corso del periodo d'imposta 2010	Irap relativa al saldo 2009 <sup>(1)</sup>	€ 400,00
	Acconti Irap 2010 <sup>(1)</sup>	€ 1.600,00
Irap dovuta per il 2010 (criterio di competenza)		€ 1.800,00
Importo deducibile ai fini Ires (10% di 1.600) [variazione in diminuzione]		€ 160,00
Reddito imponibile Ires al netto della deduzione (30.000 - 160)		€ 29.840,00
<b>RF17</b> Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	Irap da conto economico (oltre all'eventuale Ires)	1.800,00
	12 2 160,00 3 Irap deducibile 5 6 ,00	
	7 8 ,00 9 10 ,00 11 12 ,00	
<b>RF54</b> Altre variazioni in diminuzione	13 14 ,00 15 16 ,00 17 18 ,00	
	19 20 ,00 21 22 ,00 23 24 ,00 Irap deducibile	
	25 26 ,00 27 28 ,00 29 30 ,00	
	31 32 ,00 33 34 ,00 35 36 ,00 37 160,00	
<b>Nota<sup>(1)</sup></b>	Nella base imponibile Irap per il periodo d'imposta 2009 non figurano spese per il personale o oneri finanziari, che sono presenti, invece, nella base imponibile del periodo d'imposta 2010. Pertanto, la deduzione forfetaria del 10% spetta solo con riferimento agli acconti versati per il periodo 2010.	



Interessi attivi e proventi assimilati	
Interessi passivi ed oneri assimilati	deducibili

61

Interessi attivi e proventi assimilati

---

Interessi passivi ed oneri assimilati

---

deducibili

*Eccedenza da confrontare con il 30% r.o.l.*

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

20 settembre 2011

62

VALORE DELLA PRODUZIONE  
 - COSTI DELLA PRODUZIONE  
 + CANONI LEASING FINANZIARI  
 + AMMORTAMENTI IMMOB. MATERIALI  
 ± AMMORTAMENTO IMMOB. IMMATERIALI  
 R.O.L. 50.000

30% del R.O.L. 15.000

Franchigia 0

Totale (T) 15.000

Interessi passivi (IP) 39.000

Interessi attivi (IA) 10.000

Eccedenza (IP-IA). Deducibile? 29.000

Interessi passivi deducibili nei limiti del 30% del r.o.l. (IP-IA) 15.000

o Interessi passivi in deducibili nell'esercizio (se (IP-IA)>T) 14.000

Deducibili: 10.000 Totale deducibili: 10.000 + 15.000 = 25.000

63

**Riporto eccedenza degli interessi passivi**

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

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

64

**Riporto eccedenza del R.O.L.**

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

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

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



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