

**video**  
**FISCO**

del 18.04.2012  
n. 0376-775130  
www.ratiofad.it

## IMPOSTA SU IMMOBILI E ATTIVITÀ FINANZIARIE ALL'ESTERO IN UNICO 2012


Art. 19, cc. 13-23 D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. L. 22.12.2011, n. 214  
Art. 8 D.L. 2.03.2012, n. 16 - Provv. Ag. Entrate 31.01.2012

### SOMMARIO

- IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO
- NOVITÀ DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI PER GLI IMMOBILI
- IMPOSTA SULLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO
- MODELLO UNICO PERSONE FISICHE

Il D.L. 201/2011 ha istituito, dal 2011, una nuova imposta sul valore degli **immobili situati all'estero**, a qualsiasi uso destinati dalle **persone fisiche** residenti nel territorio dello Stato. Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso. L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protrato il possesso; a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protrato per almeno 15 giorni è computato per intero. L'imposta è stabilita nella misura dello **0,76%** del valore degli immobili, costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Lo stesso decreto ha introdotto, sempre dal 2011, anche un'imposta sul valore delle **attività finanziarie** detenute all'estero dalle **persone fisiche** residenti nel territorio dello Stato. L'imposta è stabilita nella misura dell'1 per mille annuo, per il 2011 e il 2012, e dell'1,5 per mille, a decorrere dal 2013, del valore delle attività finanziarie. Il valore è costituito dal **valore di mercato**, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui sono detenute le attività finanziarie, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività e, in mancanza, secondo il valore nominale o di rimborso.

### IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO

AMBITO APPLICATIVO	⇒ Decorrenza	⇒ Dal 2011.	
	⇒ Oggetto	⇒ Immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati <sup>(1)</sup> .	
	⇒ Soggetti	⇒ <b>Persone fisiche residenti</b> nel territorio dello Stato	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proprietario dell'immobile _____ ovvero _____</li> <li>• Titolare di altro diritto reale sullo stesso.</li> </ul>
IMPOSTA SUGLI IMMOBILI ALL'ESTERO	⇒ Aliquota	⇒ <b>0,76%</b>	⇒ <b>Non dovuta se l'importo non supera € 200,00.</b>
		⇒ 0,40%	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Per i soggetti che lavorano all'estero per lo Stato italiano, con immobile "prima casa".</li> <li>• Spetta una detrazione dall'imposta per un massimo di € 200.</li> </ul>
	⇒ Base imponibile	⇒ Valore dell'immobile	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il valore è costituito da: <ul style="list-style-type: none"> <li>.. <b>costo</b> risultante dall'<b>atto di acquisto</b> o dai contratti;</li> <li>_____ <i>in mancanza</i> _____</li> <li>.. <b>valore di mercato</b> rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile<sup>(2)</sup>.</li> </ul> </li> </ul>
	⇒ Riproporzionamento	⇒	⇒ <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'imposta è dovuta proporzionalmente a: <ul style="list-style-type: none"> <li>.. quota di possesso;</li> <li>.. mesi dell'anno nei quali si è protrato il possesso.</li> </ul> </li> </ul> <p>Il mese durante il quale il possesso si è protrato per almeno 15 giorni è computato per intero.</p>
	⇒ Credito di imposta	⇒	⇒ Dall'imposta si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale <b>imposta patrimoniale versata nello Stato</b> in cui è situato l'immobile <sup>(3)</sup> .
	⇒ Versamento	⇒ 	⇒ Il versamento dell'imposta è effettuato entro il termine del versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento.
	⇒ Disposizioni applicabili	⇒	⇒ Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta si applicano le disposizioni previste per l'Irpef.

#### Note

- <sup>(1)</sup> Secondo la dottrina, l'imposta si applica anche agli immobili esteri che hanno beneficiato del "rimpatrio giuridico" attraverso lo scudo fiscale e a quelli non produttivi di redditi imponibili in Italia. Data la generalità della previsione normativa, si ritiene anche che l'imposta riguardi sia i soggetti che hanno correttamente compilato in passato il modulo RW, sia quelli che non hanno rispettato l'obbligo.
- <sup>(2)</sup> Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'**Unione Europea** o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il **valore è quello utilizzato nel Paese estero** ai fini dell'assolvimento di imposte sul patrimonio o sui trasferimenti.
- <sup>(3)</sup> Per gli immobili situati in Paesi appartenenti alla Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, dalla predetta imposta si deduce un credito d'imposta pari alle eventuali **imposte di natura patrimoniale e reddituale gravanti sullo stesso immobile**, non già detratte ai sensi dell'art. 165 del Tuir.

## NOVITÀ DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI PER GLI IMMOBILI

**MISURA MASSIMA  
E LIMITE**

Art. 8, c. 16, lett. e)  
D.L. 2.03.2012, n. 16

- **Regola**
  - L'imposta è stabilita nella misura dello 0,76% del valore degli immobili.
  - L'imposta non è dovuta se l'importo non supera € 200.

**VALORE  
DI RIFERIMENTO**

Art. 8, c. 16, lett. e)  
D.L. 2.03.2012, n. 16

- **Regola**
  - Il valore è costituito dal **costo risultante dall'atto di acquisto** o dai contratti e, in mancanza, secondo il **valore di mercato** rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.
- **Paesi Ue o Spazio Economico Europeo**
  - Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il **valore è quello utilizzato nel Paese estero** ai fini dell'assolvimento di imposte sul patrimonio o sui trasferimenti.

**ALIQUOTA RIDOTTA**

Art. 8, c. 16, lett. f)  
D.L. 2.03.2012, n. 16

- **Soggetti interessati**
  - Soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale.
  - Persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia, la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati.
- **Misura**
  - L'imposta è stabilita nella **misura ridotta dello 0,4%** per l'immobile adibito ad abitazione principale e per le relative pertinenze.
- **Limite temporale**
  - L'aliquota ridotta si applica limitatamente al periodo di tempo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero.

**DETRAZIONE  
"PRIMA CASA"**

Art. 8, c. 16, lett. f)  
D.L. 2.03.2012, n. 16

- **€ 200,00**
  - Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale** del soggetto passivo e per le relative pertinenze si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, **€ 200,00** rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.
- **Ripartizione**
  - Se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.
- **Detrazione per figli**
  - Per gli anni **2012 e 2013** la detrazione è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.
- **Limite massimo**
  - L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di € 400,00.

## IMPOSTA SULLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO

## AMBITO APPLICATIVO

## IMPOSTA SULLE ATTIVITÀ FINANZIARIE ALL'ESTERO

## • Decorrenza

## • Dal 2011.

## • Oggetto

## • Attività finanziarie detenute all'estero.

## Esempi

Circ. Ag.  
Entrate  
45/E/2010,  
p. 2.1

- Valute estere, depositi e conti correnti bancari.
- Partecipazioni al capitale o al patrimonio.
- Titoli obbligazionari.
- Certificati di massa.
- Polizze assicurative.
- Previdenza complementare.
- Contratti finanziari (finanziamenti, riporti, pronti contro termine).
- Strumenti finanziari assimilati.
- Contratti derivati.

## • Soggetti

• **Persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato.

- È possibile ritenere soggetti all'imposta anche:
  - .. le persone che detengono le attività finanziarie per interposta persona o per il tramite di una fiduciaria;
  - .. le persone fisiche straniere residenti ai fini fiscali in Italia per la maggior parte del periodo di imposta.

## • Base imponibile

## Valore delle attività finanziarie

- Il valore è costituito dal **valore di mercato**, rilevato **al termine di ciascun anno solare** nel luogo in cui sono detenute le attività finanziarie, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività.

\_\_\_\_\_ *in mancanza* \_\_\_\_\_

- Secondo il valore nominale o di rimborso.

## • Aliquota

- L'imposta è stabilita nella misura di:
  - .. **1 per mille** annuo, per il 2011 e il 2012;
  - .. **1,5 per mille**, a decorrere dal 2013.

## • Riproporzionamento

- L'imposta è dovuta proporzionalmente a:
  - .. quota di possesso;
  - .. periodo di detenzione.
- Per i **conti correnti** e i **libretti di risparmio** detenuti in Paesi **dell'Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico Europeo**, che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero è stabilita in misura fissa **pari a € 34,20** [art. 13, c. 2-bis, lett. a) Tariffa allegata D.P.R. 642/1972].

Art. 8  
D.L. 16/2012

## • Versamento

- Il versamento dell'imposta è effettuato entro il termine del versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento.

Il tributo deve essere assolto in sede di dichiarazione dei redditi.

## • Credito di imposta

- Dall'imposta si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale **imposta patrimoniale** versata nello Stato in cui sono detenute le attività finanziarie.

## • Disposizioni applicabili

- Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta si applicano le disposizioni previste per l'Irpef.

MODELLO UNICO PERSONE FISICHE

QUADRO RM

Modello Unico PF  
- fascicolo 2

- **Sezione XVI**
  - La nuova sezione XVI deve essere compilata dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato:
    - .. titolari di diritto di proprietà o altro diritto reale su un immobile situato all'estero \_\_\_\_\_ *ovvero* \_\_\_\_\_
    - .. che possiedono attività finanziarie all'estero.
  - Ai fini del calcolo dell'imposta sul valore degli immobili all'estero e sulle attività detenute all'estero.
  - Le **colonne 1 e 2 dei righi RM33 e RM34 sono alternative**, per indicare il valore dell'immobile o il valore dell'attività finanziaria.
  - La struttura della sezione non recepisce le novità introdotte dal D.L. 16/2012 in merito alla detrazione spettante ai soggetti che prestano servizio all'estero per lo Stato e all'ulteriore maggiorazione spettante in presenza di figli.
- **Imposta sugli immobili**
  - L'imposta è dovuta per l'intero periodo d'imposta 2011.
- **Altri quadri**
  - La sezione XVI è finalizzata solo al calcolo delle imposte patrimoniali dovute, non interferendo con la compilazione degli altri quadri della dichiarazione dei redditi.
  - Ricorrendone i presupposti, pertanto, dovrà essere compilato anche il **quadro RW**, per indicare gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria.
  - **Sono esenti dall'obbligo:**
    - .. le persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato e presso organizzazioni internazionali;
    - .. le persone fisiche residenti che prestano l'attività in via continuativa all'estero in zone di frontiera.
  - Nel caso gli immobili all'estero siano produttivi di un reddito (effettivo o catastale) deve essere compilato anche il **rigo RL12**.
- **Mod. 730**
  - I contribuenti che compilano il modello 730 per la dichiarazione dei redditi 2011, se possiedono immobili o attività finanziarie all'estero, devono presentare anche il quadro RM e, ricorrendone i presupposti, il quadro RW, unitamente al frontespizio del modello Unico PF 2012.

Esempio

Compilazione del quadro RM di Unico PF 2012

<b>Dati</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il sig. Rossi possiede:                     <ul style="list-style-type: none"> <li>.. un immobile utilizzato per le vacanze (non affittato) in Francia, acquistato nel 2008 al prezzo di € 300.000 (valore indicato nel rogito di acquisto), sul quale non vi è alcuna tassazione all'estero;</li> <li>.. azioni depositate presso una banca svizzera del valore al 31.12.2011 di € 50.000 (prospetto rilasciato dall'istituto di credito), sulle quali non è applicata alcuna imposizione all'estero.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Imposta sull'immobile</b>	€ 300.000 x 0,76% = (+) € 2.280,00
<b>Imposta sulle attività finanziarie</b>	€ 50.000 x 0,10% = (+) € 50,00
	<b>Totale a debito: (=) € 2.330,00</b>

La compilazione della colonna 1 è alternativa alla compilazione della colonna 2 e viceversa.

Sez. XVI - Imposta su immobili e attività finanziarie detenute all'estero (art. 19, commi da 13 a 22, D.L. n. 201/2011)	RM33	Valore		Quota possesso	Periodo	Imposta dovuta	Credito d'imposta	Imposta da versare
		1	2					
		300.000,00	,00	100	365	2.280,00	,00	2.280,00
	RM34	,00	50.000,00	100	365	50,00	,00	50,00

# CALCOLO E VERSAMENTO DELL'IMU

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- PRESUPPOSTI DELL'IMU
- IMMOBILI OGGETTO DELL'IMPOSTA
- CARATTERISTICHE DELL'IMPOSTA
- VERSAMENTO DELL'IMU

Art. 13 D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. in L. 22.12.2011, n. 214

Art. 4 D.L. 2.03.2012, n. 16 conv. L. 26.04.2012, n. 44 - Prov. Ag. Entrate 12.04.2012 prot. 53909  
 Ris. Ag. Entrate 12.04.2012, n. 35/E

L'istituzione dell'IMU è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i Comuni del territorio nazionale fino al 2014 (l'applicazione a regime dell'IMU è fissata al 2015). L'art. 8 del D. Lgs. 23/2011 prevede che l'imposta municipale propria sostituisca l'Irpef e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni (fabbricati e terreni) non locati, e l'Ici.

## SCHEMA DI SINTESI

<b>PRESUPPOSTO</b>	⇒	L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.																							
<b>BASE IMPONIBILE</b>	⇒	<table border="1"> <tr> <td colspan="3">Rendita catastale (risultante al 1.01), rivalutata del 5%, x coefficiente:</td> </tr> <tr> <th>Categoria catastale</th> <th>ICI fino 2011</th> <th>IMU dal 2012</th> </tr> <tr> <td>Gruppo catastale "A" (escluso A/10) e categorie C/2, C/6, C/7</td> <td>100</td> <td><b>160</b></td> </tr> <tr> <td>Gruppo catastale "B"</td> <td>140</td> <td rowspan="2"><b>140</b></td> </tr> <tr> <td>Categorie catastali C/3, C/4, C/5</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Categorie catastali A/10 e D/5</td> <td>50</td> <td><b>80</b></td> </tr> <tr> <td>Gruppo catastale D (escluso D/5)</td> <td>50</td> <td><b>60</b> (65 dal 2013)</td> </tr> <tr> <td>Categoria catastale C/1</td> <td>34</td> <td><b>55</b></td> </tr> </table>	Rendita catastale (risultante al 1.01), rivalutata del 5%, x coefficiente:			Categoria catastale	ICI fino 2011	IMU dal 2012	Gruppo catastale "A" (escluso A/10) e categorie C/2, C/6, C/7	100	<b>160</b>	Gruppo catastale "B"	140	<b>140</b>	Categorie catastali C/3, C/4, C/5	100	Categorie catastali A/10 e D/5	50	<b>80</b>	Gruppo catastale D (escluso D/5)	50	<b>60</b> (65 dal 2013)	Categoria catastale C/1	34	<b>55</b>
	Rendita catastale (risultante al 1.01), rivalutata del 5%, x coefficiente:																								
	Categoria catastale	ICI fino 2011	IMU dal 2012																						
Gruppo catastale "A" (escluso A/10) e categorie C/2, C/6, C/7	100	<b>160</b>																							
Gruppo catastale "B"	140	<b>140</b>																							
Categorie catastali C/3, C/4, C/5	100																								
Categorie catastali A/10 e D/5	50	<b>80</b>																							
Gruppo catastale D (escluso D/5)	50	<b>60</b> (65 dal 2013)																							
Categoria catastale C/1	34	<b>55</b>																							
⇒	<table border="1"> <tr> <td colspan="3">Reddito dominicale risultante in Catasto (al 1.01), rivalutato del 25%, x coefficiente:</td> </tr> <tr> <th>Categoria catastale</th> <th>ICI fino 2011</th> <th>IMU dal 2012</th> </tr> <tr> <td>Coefficiente di base</td> <td>75</td> <td><b>135</b></td> </tr> <tr> <td>Per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (anche per terreni non coltivati)</td> <td>75</td> <td><b>110</b></td> </tr> </table>	Reddito dominicale risultante in Catasto (al 1.01), rivalutato del 25%, x coefficiente:			Categoria catastale	ICI fino 2011	IMU dal 2012	Coefficiente di base	75	<b>135</b>	Per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (anche per terreni non coltivati)	75	<b>110</b>												
Reddito dominicale risultante in Catasto (al 1.01), rivalutato del 25%, x coefficiente:																									
Categoria catastale	ICI fino 2011	IMU dal 2012																							
Coefficiente di base	75	<b>135</b>																							
Per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (anche per terreni non coltivati)	75	<b>110</b>																							
⇒	<table border="1"> <tr> <td colspan="3"><b>Valore commerciale al 1.01</b> (valore di mercato, tenuto conto di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per lavori, prezzi medi di mercato).</td> </tr> </table>	<b>Valore commerciale al 1.01</b> (valore di mercato, tenuto conto di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per lavori, prezzi medi di mercato).																							
<b>Valore commerciale al 1.01</b> (valore di mercato, tenuto conto di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per lavori, prezzi medi di mercato).																									
<b>ALIQUOTE</b>	⇒	<table border="1"> <tr> <th colspan="2">Aliquota base</th> <th colspan="2">Autonomia dei Comuni</th> </tr> <tr> <td>Ordinaria<sup>(2)</sup></td> <td><b>0,76%</b></td> <td>+/-</td> <td>0,30%</td> </tr> <tr> <td>Abitazione principale</td> <td><b>0,40%</b></td> <td>+/-</td> <td>0,20%</td> </tr> <tr> <td>Fabbricati rurali strumentali</td> <td><b>0,20%</b></td> <td>-</td> <td>0,10%</td> </tr> </table>	Aliquota base		Autonomia dei Comuni		Ordinaria <sup>(2)</sup>	<b>0,76%</b>	+/-	0,30%	Abitazione principale	<b>0,40%</b>	+/-	0,20%	Fabbricati rurali strumentali	<b>0,20%</b>	-	0,10%							
Aliquota base		Autonomia dei Comuni																							
Ordinaria <sup>(2)</sup>	<b>0,76%</b>	+/-	0,30%																						
Abitazione principale	<b>0,40%</b>	+/-	0,20%																						
Fabbricati rurali strumentali	<b>0,20%</b>	-	0,10%																						
<b>DETRAZIONE PER ABITAZIONE PRINCIPALE E RELATIVE PERTINENZE</b>	⇒	<table border="1"> <tr> <td>Detrazione base<sup>(3)</sup> € 200,00</td> <td>⇒</td> <td>Rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.</td> </tr> <tr> <td>Ulteriore detrazione € 50 a figlio</td> <td>⇒</td> <td>Per gli <b>anni 2012 e 2013</b> la detrazione prevista è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.</td> </tr> <tr> <td>Detrazione massima</td> <td>⇒</td> <td>L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di <b>€ 400</b>.</td> </tr> </table>	Detrazione base <sup>(3)</sup> € 200,00	⇒	Rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.	Ulteriore detrazione € 50 a figlio	⇒	Per gli <b>anni 2012 e 2013</b> la detrazione prevista è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.	Detrazione massima	⇒	L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di <b>€ 400</b> .														
	Detrazione base <sup>(3)</sup> € 200,00	⇒	Rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.																						
	Ulteriore detrazione € 50 a figlio	⇒	Per gli <b>anni 2012 e 2013</b> la detrazione prevista è maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.																						
Detrazione massima	⇒	L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di <b>€ 400</b> .																							
<b>Note</b>		<p><sup>(1)</sup> In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero la base imponibile è costituita dal valore dell'area, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.</p> <p><sup>(2)</sup> I Comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,40% nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43 Tuir), ovvero nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, ovvero nel caso di immobili locati. I Comuni possono ridurre l'aliquota di base fino allo 0,38% per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a 3 anni dall'ultimazione dei lavori.</p> <p><sup>(3)</sup> I Comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. In tal caso, il Comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione.</p>																							

## PRESUPPOSTI DELL'IMU

## POSSESSO DI IMMOBILI

- **Presupposto generale**
  - Il presupposto impositivo dell'Imu è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.
- **Fabbricato**
  - Per **fabbricato** si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato.
- **Area fabbricabile**
  - Per **area fabbricabile** si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.
  - Un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

<b>Esclusioni</b>	Non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai <b>coltivatori diretti</b> e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.
-------------------	--
- **Terreno agricolo**
  - Per **terreno agricolo** si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 Codice Civile.

## SOGGETTI PASSIVI

- **Proprietario**
  - È soggetto passivo Imu il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché il titolare del diritto reale di **usufrutto, uso, abitazione**, enfiteusi, **superficie** sugli stessi.
- **Concessionario**
  - È soggetto passivo Imu il concessionario, nel caso di concessione di aree demaniali.
- **Locatario**
  - È soggetto passivo Imu il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in **locazione finanziaria**.

Il locatario è soggetto passivo a decorrere <b>dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto</b> .
---

**IMMOBILI OGGETTO DELL'IMPOSTA**

**ABITAZIONE PRINCIPALE**

• **Definizione**

• Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel Catasto Edilizio Urbano come unica unità immobiliare, **nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente.**

• **Un solo immobile agevolabile**

• Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi **situati nel (medesimo) territorio comunale**, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto all'accatastamento unitario degli immobili.

• **Assegnazione casa coniugale**

• Ai soli fini dell'applicazione dell'Imu, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione.

• **Anziani, disabili e non residenti**

• I Comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta:  
 .. a titolo di proprietà o di usufrutto da **anziani o disabili** che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;  
 .. dai **cittadini italiani non residenti** nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata.

**Beni in uso gratuito**

L'art. 13, c. 14, lett. b) D.L. 201/2011 ha abrogato la lett. e) dell'art. 59 D. Lgs. 446/1997, che considerava abitazioni principali quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, con conseguente inapplicabilità delle relative agevolazioni.

Tali unità immobiliari saranno, pertanto, considerate "secondo case" ai fini Imu.

**PERTINENZE**

• **Una sola pertinenza per categoria catastale**



• Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, **nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali** indicate (massimo 3 pertinenze appartenenti, ciascuna, ad una categoria catastale diversa), anche se iscritte in catasto unitamente all'unità a uso abitativo.

Il contribuente ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

• **Pertinenze eccedenti**

• Le eventuali pertinenze eccedenti il numero di 3 sono assoggettate all'aliquota ordinaria.

**Potestà dei Comuni**

L'art. 13, c. 14, lett. b) D.L. 201/2011 ha abrogato la lett. d) dell'art. 59 D. Lgs. 446/1997, che riconosceva ai Comuni potestà regolamentare in materia di individuazione delle pertinenze.

**IMMOBILI CLASSIFICABILI NEL GRUPPO CATASTALE "D" NON ISCRITTI IN CATASTO**

Art. 5, c. 3 D. Lgs. 504/1992  
D.M. 5.04.2012

- Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, **fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in Catasto con attribuzione di rendita**, il valore è determinato, alla data di **inizio di ciascun anno** solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, facendo riferimento all'ammontare dei **costi**, al lordo delle quote di ammortamento, risultanti dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione di detti costi i coefficienti stabiliti annualmente con apposito decreto.

**FABBRICATI RURALI**

- **Soggetti ad Imu**
  - L'art. 14, c. 1, lett. d) ha abrogato l'art. 23, c. 1-bis, D.L. 207/2008, contenente la disciplina interpretativa di esclusione dei fabbricati rurali dall'Ici.

Tali unità immobiliari, sia a uso abitativo sia strumentale, sono pertanto soggette ad Imu.

- **Fabbricati strumentali montani**

**Esenti**

Art. 9, c. 3-bis  
D.L. 557/1993

- Sono esenti da Imu i fabbricati rurali a uso strumentale, ubicati nei Comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT). Le Province Autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni.

**TERRENI AGRICOLI**

- Ai fini Imu sono considerati non edificabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.
- I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente € 6.000 e con le seguenti **riduzioni**:
  - .. **70%** dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti € 6.000 e fino a € 15.500;
  - .. **50%** dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente € 15.500 e fino a € 25.500;
  - .. **25%** dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente € 25.500 e fino a € 32.000.

**FABBRICATI DI INTERESSE STORICO O ARTISTICO O INAGIBILI**

- **Base imponibile Imu 50%**

- La base imponibile Imu è **ridotta del 50%**:
  - .. per i **fabbricati di interesse storico o artistico** di cui all'art. 10 D. Lgs. 42/2004;
  - .. per i **fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili** e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

**Caratteristiche di inagibilità**

- L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. **In alternativa**, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva.
- I Comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

**IMMOBILI ESENTI DA IMU**

*Devono comunque ritenersi assoggettati alle imposte sui redditi e relative addizionali, se ordinariamente previsto.*

Art. 9, c. 8 D. Lgs. 23/2011  
Art. 7, c. 1 D. Lgs. 504/1992

- Immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, nonché dai Comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.
- Fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9.
- Fabbricati con destinazione ad usi culturali (art. 5-bis D.P.R. 601/1973).
- Fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e loro pertinenze.
- Fabbricati di proprietà della Santa Sede (artt. 13, 14, 15 e 16 Trattato lateranense).
- Fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia.
- Terreni agricoli ricadenti in **aree montane o di collina** (art. 15 L. 27.12.1977, n. 984).
- Immobili utilizzati da **enti non commerciali** [art. 87, c. 1, lett. c) Tuir], destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a) L. 20.05.1985, n. 222.



**CARATTERISTICHE DELL'IMPOSTA**

**VARIAZIONE ALIQUOTE E DETRAZIONI**

Dal 2013

- Con uno o più DPCM, da emanare entro il **10.12.2012**, si provvede, sulla base del gettito della prima rata dell'imposta municipale propria nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote, delle relative variazioni e della detrazione stabilite per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012.
- Entro il **30.09.2012**, sulla base dei dati aggiornati, i Comuni possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo.

<b>Potere disciplinare dei comuni</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'art. 4, c. 1 D.L. 16/2012, modificando l'art. 14, c. 6 DLgs. 23/2011 ha limitato al solo art. 52 D. Lgs. 446/1997 il richiamo al potere disciplinare, in precedenza riferito anche all'art. 59. Pertanto, i Comuni (e le Province) possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, ad eccezione di quanto attiene all'individuazione:                     <ul style="list-style-type: none"> <li>.. delle fattispecie imponibili;</li> <li>.. dei soggetti passivi;</li> <li>.. dell'aliquota massima dei singoli tributi.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Efficacia delle delibere</b>	<p>L'efficacia delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'Imu decorre dalla data di pubblicazione nel sito del Ministero dell'Economia e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1.01 dell'anno di pubblicazione, a condizione che avvenga <b>entro il 30.04</b> dell'anno a cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23.04.</p> <p style="border: 1px solid black; padding: 2px;">In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30.04, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno.</p>

**COMPARTECIPAZIONE ERARIALE**

<b>50% dell'imposta di base</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• È riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando l'aliquota di base alla base imponibile di tutti gli immobili.</li> </ul>	<b>Esclusioni</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abitazione principale e relative pertinenze.</li> <li>• Fabbricati rurali ad uso strumentale.</li> <li>• Unità immobiliari di cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari.</li> <li>• Immobili posseduti dai Comuni nel loro territorio.</li> </ul>
<b>Detrazioni</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le detrazioni previste, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai Comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato.</li> </ul>		

**VALENZA SOSTITUTIVA**

Artt. 8, cc. 1 e 9, c. 9  
D. Lgs. 23/2011

- L'Imu sostituisce:
    - .. l'Ici;
    - .. l'Irpef e le relative addizionali, per la componente immobiliare, dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai **beni non locati**.
  - Continuano a scontare le ordinarie imposte sui redditi:
    - .. il reddito agrario (art. 32 Tuir);
    - .. i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca (art. 3 D.Lgs. 23/2011);
    - .. i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario (art. 43 Tuir);
    - .. i redditi derivanti dagli immobili posseduti da soggetti passivi IRES.
- Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'Imu.

**INDEDUCIBILITÀ**

Art. 14, c. 1 D. Lgs. 23/2011

- L'imposta municipale propria è **indeducibile** dalle imposte erariali sui redditi (Irpef e Ires) e dall'Irap.

**ACCERTAMENTO**

- Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal Comune, al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

## DICHIARAZIONE IMU

- **Presentazione**
  - I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione, utilizzando il modello approvato con decreto. Con tale decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.
  - La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

<b>Dichiarazione Ici</b>	Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'Ici, in quanto compatibili.
--------------------------	--
- **Termini**
  - La dichiarazione deve essere presentata **entro 90 giorni** dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.
  - Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1.01.2012, la dichiarazione deve essere presentata entro il **30.09.2012**.

## TERMINI ORDINARI PER IL VERSAMENTO

Art. 9, c. 3 D. Lgs. 23/2011

## VERSAMENTO DELL'IMU

- I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al Comune per l'anno in corso in **2 rate di pari importo**, scadenti:
    - .. il 16.06; .. il 16.12.
- |  |
|--|
| Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere <b>entro il 16.06</b> . |
|--|

## TERMINI PER IL 2012

- **Abitazione principale e relative pertinenze**
  - **3 rate**
    - La 1<sup>a</sup> e la 2<sup>a</sup> in misura ciascuna pari a **1/3** dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste, da corrispondere rispettivamente entro il **16.06.2012** e il **16.09.2012**.
    - La 3<sup>a</sup> rata è versata, entro il **16.12**, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulle precedenti rate.

————— *in alternativa* —————
  - **2 rate**
    - La 1<sup>a</sup> entro il **16.06**, in misura pari al **50%** dell'imposta calcolata applicando l'aliquota di base e la detrazione previste.
    - La 2<sup>a</sup>, entro il **16.12**, a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata.
- **Fabbricati rurali**

<b>Ad uso strumentale (art. 9, c. 3-bis D.L. 557/1993)</b>
--

  - La 1<sup>a</sup> rata è versata nella misura del **30%** dell'imposta dovuta applicando l'aliquota di base.
  - La 2<sup>a</sup> rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla 1<sup>a</sup> rata.

<b>Iscritti nel catasto terreni (non censiti)</b>
---

  - Versamento in un'unica soluzione **entro il 16.12**.
  - I fabbricati in questione devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30.11.2012, con le modalità stabilite dal D.M. 19.04.1994, n. 701.
- **Altri fabbricati**
  - Il pagamento della 1<sup>a</sup> rata dell'imposta municipale propria è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al **50%** dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste.
  - La 2<sup>a</sup> rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata.

**MODALITÀ  
DI VERSAMENTO**

- **Persone fisiche**
  - Mediante **modello F24**.  
\_\_\_\_\_ *ovvero* \_\_\_\_\_
  - Tramite apposito bollettino postale  • **Dal 1.12.2012**
- **Soggetti titolari di partita IVA**
  - Esclusivamente mediante **modello F24** con modalità telematiche.

Restano ferme la possibilità di liquidare l'imposta comunale sugli immobili in sede di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e di compensare quanto dovuto con i crediti a disposizione.

**Tavola**
**Modalità di compilazione del nuovo modello F24 (Risol. Ag. Entrate 35/E/2012)**

<b>Mod. F24</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dal 18.04.2012 nel modello F24 la sezione “ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI” è ridenominata in sezione “IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI”.</li> <li>• Il modello “F24” preesistente alle modifiche può essere utilizzato fino al 31.05.2013. In tal caso il versamento dell’Imu è esposto nella sezione Ici e altri tributi locali del modello F24 preesistente.</li> </ul>	
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; width: fit-content;">           Provv. Ag. Entrate 14.04.2012, prot. 53906         </div>		
<b>Sezione</b>	“SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI” in corrispondenza delle somme indicate esclusivamente nella colonna “importi a debito versati”.	
<b>Codici tributo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• “3912”: IMU su abitazione principale e relative pertinenze - COMUNE;</li> <li>• “3913”: IMU per fabbricati rurali ad uso strumentale - COMUNE;</li> <li>• “3914”: IMU per i terreni – COMUNE;</li> <li>• “3915”: IMU per i terreni – STATO;</li> <li>• “3916”: IMU per le aree fabbricabili - COMUNE;</li> <li>• “3917”: IMU per le aree fabbricabili - STATO;</li> <li>• “3918”: IMU per gli altri fabbricati – COMUNE;</li> <li>• “3919”: IMU per gli altri fabbricati - STATO;</li> <li>• “3923”: IMU – interessi da accertamento - COMUNE;</li> <li>• “3924”: IMU – sanzioni da accertamento - COMUNE.</li> </ul>	
<b>Ravvedimento operoso</b>	Le <b>sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta</b> dovuta.	
<b>“Codice ente/codice comune”</b>	Codice catastale del Comune nel cui territorio sono situati gli immobili, reperibile nella tabella pubblicata sul sito Internet <a href="http://www.agenziaentrate.gov.it">www.agenziaentrate.gov.it</a> .	
<b>“Ravv.”</b>	Barrare la casella se il pagamento si riferisce al ravvedimento.	
<b>“Acc.”</b>	Barrare se il pagamento si riferisce all’acconto.	Se il pagamento è effettuato in unica soluzione per acconto e saldo, barrare entrambe le caselle.
<b>“Saldo”</b>	Barrare se il pagamento si riferisce al saldo.	
<b>“Numero immobili”</b>	Numero degli immobili (massimo 3 cifre).	
<b>“Anno di riferimento”</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anno d’imposta cui si riferisce il pagamento.</li> <li>• Nel caso in cui sia barrato lo spazio “Ravv.” indicare l’anno in cui l’imposta avrebbe dovuto essere versata.</li> </ul>	



# RIPORTO DELLE PERDITE PER SOGGETTI IRES

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI OPERATIVI
- REGIME DELLA TRASPARENZA FISCALE

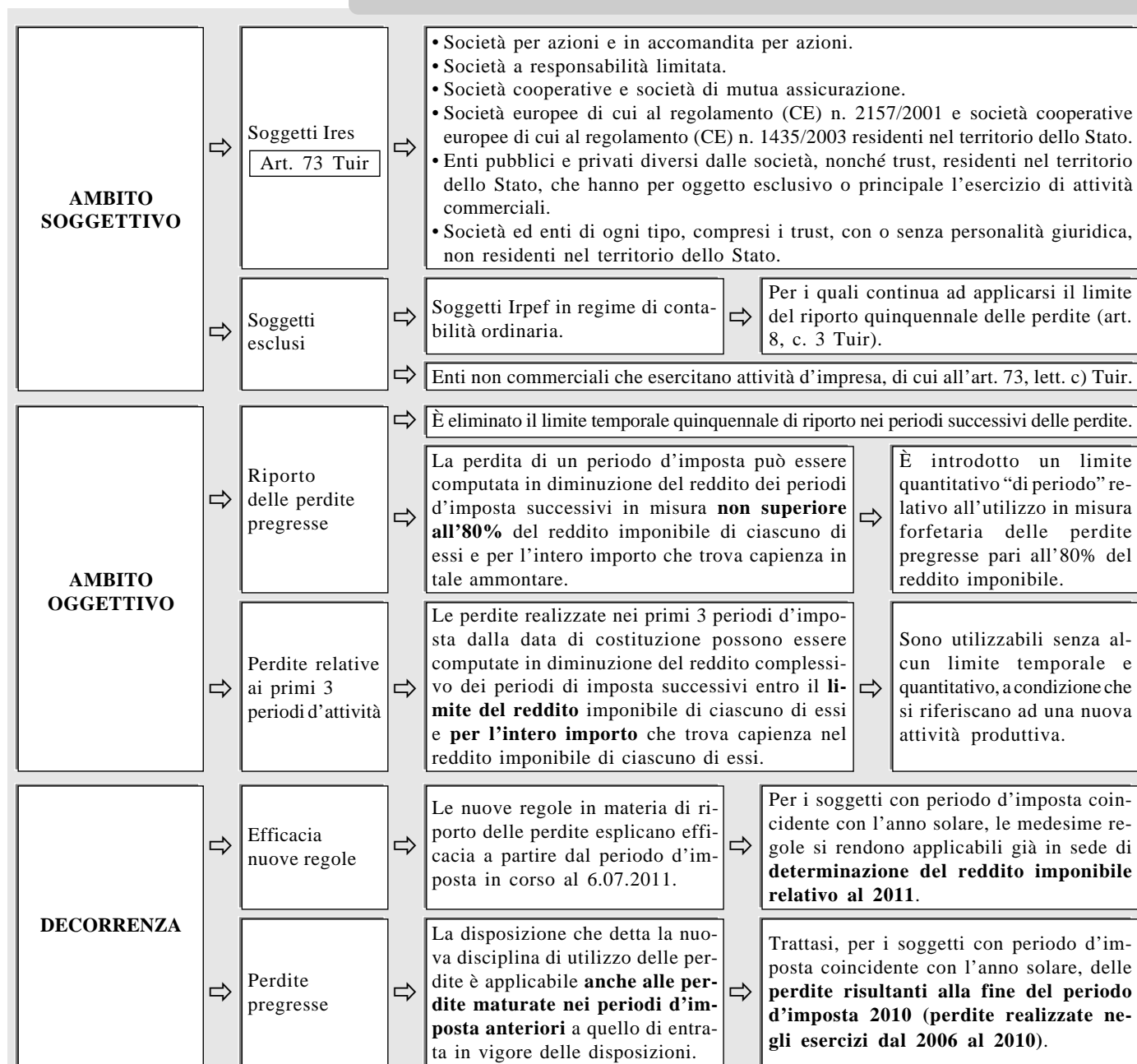
Artt. 8 e 84 D.P.R. 22.12.1986, n. 917

Art. 23, c. 9 D.L. 6.07.2011, n. 98, conv. L. 15.07.2011, n. 111

Circ. Ag. Entrate 6.12.2011, n. 53/E - Circ. CNDCEC 14.09.2011, n. 24/IR

L'art. 23, c. 9 D.L. 98/2011 ha riformulato l'art. 84 Tuir, introducendo un meccanismo che limita il riporto delle perdite delle società di capitali in misura pari all'80% del reddito imponibile di periodo, eliminando contestualmente il limite quinquennale per il riporto negli esercizi successivi. Inoltre, è confermata l'utilizzabilità piena delle perdite relative ai primi 3 periodi di imposta dalla data di costituzione per le nuove attività produttive. Le nuove regole interessano i soggetti Ires e sono efficaci a partire dal periodo di imposta 2011. Rientrano nella nuova disciplina le perdite che risultano dalla dichiarazione 2011, ossia, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, sono interessate le perdite realizzate negli esercizi dal 2006 al 2010. Sono escluse quelle relative al 2005, non riportabili in quanto è ormai scaduto il termine del limite di 5 anni previsto dalla vecchia disciplina.

## SCHEMA DI SINTESI



## ASPETTI OPERATIVI

## Esempio n. 1

## Utilizzo delle perdite pregresse per soggetti Ires (Circ. Ag. Entrate 53/E/2011)

<b>Dati</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La società Alfa S.r.l. dispone di perdite pregresse relative all'anno (n) in misura pari ad €18.000.</li> <li>• Nell'anno (n+1) consegue un reddito di €20.000.</li> </ul>				
<b>Anno</b>	<b>Reddito</b>	<b>Perdita</b>	<b>Perdita utilizzabile</b>	<b>Reddito imponibile</b>	<b>Perdita residua</b>
<i>n</i>	-	18.000	-	-	18.000
<i>n+1</i>	20.000	-	16.000 <sup>(1)</sup>	4.000 <sup>(2)</sup>	2.000 <sup>(3)</sup>
<b>Note</b>	<sup>(1)</sup> La perdita utilizzabile nell'anno (n+1) ammonta a: $80\% \times 20.000 = €16.000$ . <sup>(2)</sup> Il reddito imponibile risulta pari a: $20.000 - 16.000 = €4.000$ . <sup>(3)</sup> La perdita residua "spendibile" nei successivi periodi d'imposta ammonta a: $18.000 - 16.000 = €2.000$ .				

## Esempio n. 2

## Utilizzo delle perdite realizzate nei primi 3 periodi d'attività (C.M. 53/E/2011)

<b>Dati</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società costituita nel 2009, ha subito nei primi 3 periodi d'imposta di attività perdite per €50.000.</li> <li>• Nel 2012 subisce una perdita ulteriore di €10.000.</li> </ul>
<b>Utilizzo delle perdite</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La società potrà utilizzare:             <ul style="list-style-type: none"> <li>.. <b>per intero e senza limiti temporali</b> le perdite generate nei primi 3 periodi d'imposta (2009-2011);</li> <li>.. la perdita relativa al periodo d'imposta 2012 <b>nei limiti dell'80%</b> del reddito imponibile dei successivi esercizi.</li> </ul> </li> </ul>

## ORDINE DI UTILIZZO DELLE PERDITE

Telefisco 2012

• **Libera decisione**

- La nuova disposizione non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi 3 periodi d'imposta, in parte ai successivi.
- In assenza di regole al riguardo, il contribuente ha la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi 3 periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

• **Modalità**

- A prescindere dalla scelta operata, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfettario dell'80%, fa esplicito riferimento "al reddito imponibile", il predetto limite deve essere calcolato **sul reddito al lordo** e non al netto delle perdite relative ai primi 3 periodi d'imposta.

In ogni caso le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile.

• **Convenienza**

- In presenza di entrambe le tipologie di perdite sarà necessario effettuare un calcolo di convenienza: in generale, si scomputano prioritariamente le perdite limitate e si copre il reddito residuo con i risultati a compensazione integrale.

- In tal modo si ottiene un duplice risultato:
  - .. ridurre il più possibile il reddito imponibile dell'anno;
  - .. rinviare a nuovo le perdite a utilizzo integrale (invece di quelle limitate).

• **Società di comodo**

- Le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'80% del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84, c. 1 Tuir, rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.
- Le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate al punto precedente, possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'art. 30, c. 3 L. 724/1994.

## Esempio n. 3

## Ipotesi di utilizzo delle perdite fino ad azzerare il reddito imponibile

<b>Dati</b>	Perdite integrali	€	1.500	
	Perdite limitate	€	1.800	
<b>Utilizzo delle perdite</b>	Reddito			€ 2.000 (+)
	Utilizzo perdite limitate	80% x 2.000 =		€ 1.600 (-)
	Utilizzo perdite integrali	Fino ad azzerare il reddito		€ 400 (-)
	<b>Reddito imponibile</b>			<b>€ 0 (=)</b>
<b>Perdite residue</b>	Perdite integrali residue	€ 1.500 - € 400 =		€ 1.100
	Perdite limitate residue	€ 1.800 - € 1.600 =		€ 200

Esempio n. 4

Ipotesi di utilizzo delle perdite fino ad azzeramento del reddito imponibile e delle perdite limitate

<b>Dati</b>	Perdite integrali	€ 1.500	
	Perdite limitate	€ 1.400	
<b>Utilizzo delle perdite</b>	Reddito		€ 2.000 (+)
	Utilizzo perdite limitate	80% x 2.000 = 1.600	€ 1.400 (-)
	Utilizzo perdite integrali	Fino ad azzerare il reddito	€ 600 (-)
	<b>Reddito imponibile</b>		<b>€ 0 (=)</b>
<b>Perdite residue</b>	Perdite integrali residue	€ 1.500 - € 600 =	€ 900
	Perdite limitate residue	€ 1.400 - € 1.400 =	€ 0

Esempio n. 5

Ipotesi di utilizzo delle perdite fino ad azzeramento delle perdite ad utilizzo integrale

<b>Dati</b>	Perdite integrali	€ 300	
	Perdite limitate	€ 1.800	
<b>Utilizzo delle perdite</b>	Reddito		€ 2.000 (+)
	Utilizzo perdite limitate	80% x 2.000 =	€ 1.600 (-)
	Utilizzo perdite integrali	Fino ad azzerare il reddito	€ 300 (-)
	<b>Reddito imponibile</b>		<b>€ 100 (=)</b>
<b>Perdite residue</b>	Perdite integrali residue	€ 300 - € 300 =	€ 0
	Perdite limitate residue	€ 1.800 - € 1.600 =	€ 200

IMPOSTE ANTICIPATE

• **Natura della perdita riportabile**

• Il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non ha natura di credito verso l'Erario, bensì di **beneficio futuro** di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili.

• **Condizioni**

• Conseguentemente il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili non è iscritto a bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo che sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:  
 .. esiste una **ragionevole certezza** di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili; dal 2011 questa condizione può essere verificata senza limiti temporali;  
 .. le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate, ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.  
 • Un'imposta anticipata derivante da perdite riportabili ai fini fiscali, non contabilizzata in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

• **Realizzo dei requisiti**



• Con il vecchio regime la recuperabilità delle perdite richiedeva la dimostrazione che si sarebbero realizzati redditi capienti nei 5 esercizi successivi.  
 • Con l'eliminazione del termine per la compensazione dei risultati negativi è **più probabile realizzare i requisiti richiesti per l'iscrizione in bilancio delle attività fiscali.**

• **Aspetti contabili**

• Se sussistono le condizioni richieste, il risparmio fiscale connesso a perdite riportabili (pari al 27,50% del loro ammontare) sarà quindi iscritto nello stato patrimoniale tra le attività per imposte anticipate (Voce C.II. 4-ter), avendo come contropartita a conto economico un accredito della voce 22 - Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate.

Oic 25, par. H.II

Esempio n. 6

Imposte anticipate sulle perdite realizzate nel periodo e riportate a nuovo (pari a €10.000)

P C II-4ter	E E 22 c)		31.12.n		
		<b>IMPOSTE ANTICIPATE</b>	a	<b>IMPOSTE ANTICIPATE NON IMPONIBILI FISCALMENTE</b>	<b>2.750,00</b>
		Rilevazione imposte anticipate (27,50%) su perdite anno "n".			
<b>Nota integrativa</b>		Deve essere fornita un'adeguata informativa in nota integrativa.			

**REGIME DELLA TRASPARENZA FISCALE**

**PERDITE DELLA SOCIETÀ PARTECIPATA**

- **Imputazione ai soci**
  - Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono **imputate ai soci**:
    - .. in proporzione alle rispettive quote di partecipazione;
    - .. entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata.
- **Ripporto**
  - Le nuove regole previste dall'art. 84 Tuir non producono alcun effetto sulle perdite realizzate dalla società partecipata in costanza di regime e imputate ai soci: si tratta, infatti, di "perdite di periodo" trasferite ai soci nel limite del patrimonio netto contabile della società trasparente riferibile a ciascun socio.
  - Le perdite fiscali eccedenti il predetto limite restano nella disponibilità esclusiva della società partecipata e si computano in diminuzione del proprio reddito secondo le modalità previste dall'art. 84 Tuir.
- **Perdita trasferita ai soci**
  - L'eventuale perdita trasferita dalla società partecipata ai soci e da questi non integralmente compensata costituisce un componente negativo di reddito, utilizzabile dai soci nei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del proprio reddito imponibile complessivo.
- **Perdite anteriori**
  - Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate.
    - La norma stabilisce, dunque, la regola dell'utilizzo esclusivo in capo a ciascun soggetto delle perdite formatesi nei periodi d'imposta antecedenti quello di esercizio dell'opzione.
    - Tali perdite risultano, pertanto, utilizzabili solo dai soggetti che le hanno realizzate per ridurre i redditi dai medesimi prodotti. Non si genera, pertanto, alcuna commistione tra le perdite pregresse generate ante regime e i redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata ai soci.

**Esempio n. 7**

**Modalità di ripporto delle perdite nel regime della trasparenza**

<b>Dati</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alfa e Beta nell'anno (n + 1) <b>esercitano l'opzione</b> per la trasparenza in qualità di partecipanti – ciascuna in misura pari al 50% del patrimonio della società partecipata T.</li> <li>• Nell'anno (n+1) T imputa per trasparenza il proprio reddito di <b>€ 12.000</b> ai soci Alfa e Beta, dopo aver scomputato perdite pregresse per <b>€ 9.600</b> [80% x 12.000].</li> <li>• Il reddito imputato alle partecipanti risulterà pro quota pari a <b>€ 1.200</b> [50% x (12.000 - 9.600)].</li> </ul>						
<b>Anno</b>	<b>Reddito</b>			<b>Perdita</b>			
	<b>Alfa</b>	<b>Beta</b>	<b>T</b>	<b>Alfa</b>	<b>Beta</b>	<b>T</b>	
<i>n</i>	-	-	-	18.000	15.000	10.000	
<i>n+1 (esercizio di opzione)</i>	20.000	15.000	12.000	-	-	-	
				[12.000 - (80% x 12.000)]			
							↓ diviso per 2 soci al 50%
<b>Soci</b>	<b>Reddito (n+1)</b>	<b>Perdita (n)</b>	<b>P. utilizz. (80% x A)</b>	<b>Perdita residua</b>	<b>Reddito netto</b>	<b>Reddito (n+1) imputato da T</b>	<b>Reddito (n+1) imponibile</b>
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>(B-C)</b>	<b>(A-C) = D</b>	<b>E</b>	<b>(D+E)</b>
<b>Alfa</b>	20.000	18.000	16.000	2.000	4.000	1.200 <sup>(1)</sup>	<b>5.200<sup>(2)</sup></b>
<b>Beta</b>	15.000	15.000	12.000	3.000	3.000	1.200 <sup>(1)</sup>	<b>4.200<sup>(2)</sup></b>
<b>Note</b>	<p><sup>(1)</sup> [50% x (12.000 - 9.600)] = € 1.200.</p> <p><sup>(2)</sup> Il reddito imponibile risultante dopo lo scomputo sul proprio reddito delle perdite pregresse è pari:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. Alfa: (4.000 + 1.200) = € 5.200;</li> <li>.. Beta: (3.000 + 1.200) = € 4.200.</li> </ul>						





CASO PRATICO

DATI ESEMPIO

Alfa S.r.l. presenta, nel bilancio 2011, **interessi passivi e oneri assimilati** per complessivi € 45.000,00, di cui:

capitalizzati	€	10.000	deducibili	€ 45.000
da versamenti trimestrali IVA	€	1.000	indeducibili	
da finanziamenti autovetture	€	4.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>indeducibili per il 60% (€ 2.400).</li> <li>deducibili per il 40% (€ 1.600).</li> </ul>	
bancari	€	30.000	soggetti ad art. 96 Tuir.	
non dedotti nel 2010	€	8.000	<b>riporto dall'anno precedente.</b>	

<b>Interessi attivi</b>	€	1.600
-------------------------	---	-------

<b>Calcoli</b>	• Interessi passivi indeducibili senza necessità di verifica delle disposizioni di cui all'art. 96 Tuir: € 1.000 (interessi IVA) + € 4.000 x 60% (interessi auto) = € 3.400.
	• Interessi passivi deducibili senza necessità di verifica delle disposizioni di cui all'art. 96 Tuir: € 10.000 (capitalizzati) + € 4.000 x 40% (interessi auto) = € 11.600.
	• Quota di interessi passivi da trattare secondo le disposizioni di cui all'art. 96 Tuir: € 30.000 (45.000 - 10.000 - 1.000 - 4.000).

Esempio n. 1

**Schema di calcolo degli interessi passivi non deducibili per soggetti Ires**  
**Calcolo del R.O.L. (anno 2011)**

<b>A)</b>	<b>Valore della produzione</b>	1) (+) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	490.000	
		2) (+/-) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		
		3) (+/-) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		
		4) (+) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	10.000	
		5) (+) Altri ricavi e proventi		
<b>Totale valore della produzione</b>				(+) <b>A</b> 500.000
<b>B)</b>	<b>Costi della produzione</b>	6) (+) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	300.000	
		7) (+) Per servizi	100.000	
		8) (+) Per godimento di beni di terzi		
		9) (+) Costi per il personale	50.000	
		10) (+) Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ammortamento immobilizzazioni immateriali</li> <li>• Ammortamento immobilizzazioni materiali</li> <li>• Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</li> <li>• Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide</li> </ul>	50.000	
		11) (+/-) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		
		12) (+) Accantonamenti per rischi		
		13) (+) Altri accantonamenti		
		14) (+) Oneri diversi di gestione	10.000	
		<b>Totale costi della produzione</b>		
<b>Rettifiche per determinazione R.O.L.</b>	B 10 a)	(+) Ammortamento immobilizzazioni immateriali		
	B 10 b)	(+) Ammortamento immobilizzazioni materiali	50.000	
	Quota di B8)	(+) Canoni di locazione finanziaria (quota capitale + quota interessi)		
<b>Rettifiche</b>				(+) <b>C</b> 50.000
<b>= R.O.L.</b>			<b>D</b> 40.000	x 30% =
<b>30% del R.O.L.</b>			<b>E</b> 12.000	+
<b>Limite interessi passivi deducibili ai fini Ires</b>			<b>G</b> 12.000	=
(Riportare a pagina successiva)				

## Esempio n. 2

Calcolo degli interessi passivi non deducibili

Limite interessi passivi deducibili ai fini Ires (riporto da pagina precedente)		Totale	G	12.000	+
<b>Interessi contabilizzati</b>					
Interessi passivi e altri oneri finanziari del conto economico (voce C17) <sup>(1)</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi su contratti di mutuo e conto corrente.</li> <li>• Commissioni bancarie su finanziamenti e garanzie di terzi.</li> <li>• Commissioni per fidejussioni o altre garanzie.</li> <li>• Interessi passivi dei titoli di debito emessi.</li> </ul> <p>Occorre, comunque, considerare, quale onere o provento assimilato all'interesse passivo, qualunque onere o componente negativo che presenta un contenuto economico-sostanziale assimilabile a un interesse passivo (compresi gli <b>interessi passivi per autovetture</b> a deducibilità limitata, anche in leasing).</p>				
	<p><b>Esclusioni</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Interessi passivi derivanti da operazioni di natura commerciale</b> (impliciti o espliciti)</li> <li>• Noleggio cassette sicurezza.</li> <li>• Pagamento utenze.</li> <li>• Assicurazioni.</li> <li>• Interessi su depositi cauzionali relativi a rapporti commerciali.</li> </ul>	H	45.000	+	
Interessi passivi impliciti in canoni leasing	Derivanti da contratti di locazione finanziaria.				
	<b>Criterio forfetario</b> - D.M. 24.04.1998	I		+	
Interessi passivi prioritariamente indeducibili	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi passivi relativi agli <b>immobili-patrimonio</b> (diversi da quelli per l'acquisto), compresi gli interessi di funzionamento.</li> <li>• <b>Interessi passivi per autovetture</b> a deducibilità limitata (anche in leasing), <b>per la quota indeducibile (60% o 10%)</b>.<sup>(2)</sup></li> <li>• <b>Interessi 1% per liquidazioni IVA trimestrali.</b></li> <li>• Interessi passivi da <i>transfer pricing</i> e da paradisi fiscali.</li> <li>• Interessi passivi su titoli obbligazionari "elusivi".</li> <li>• Interessi passivi su prestiti di soci delle cooperative.</li> </ul>	L	3.400	-	
Interessi passivi capitalizzati	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Interessi oggetto di capitalizzazione su:</b></li> <li>• ..beni materiali e immateriali <b>strumentali</b>;</li> <li>• ..<b>immobili-merce</b> (per la loro costruzione o ristrutturazione);</li> <li>• ..<b>rimanenze beni</b> e servizi e per realizzazione commesse.</li> </ul>	M	10.000	-	
Interessi passivi interamente deducibili	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione (<b>immobiliari di gestione</b>).</li> <li>• <b>Interessi passivi per autovetture</b> a deducibilità limitata (anche in leasing) <b>per la quota deducibile (40% o 90%)</b>.<sup>(2)</sup></li> </ul>	N	1.600	-	
Interessi attivi e proventi assimilati	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi attivi da contratti di mutuo e conto corrente (compresi quelli relativi a prestiti ai dipendenti).</li> <li>• Interessi attivi da crediti di natura commerciale (impliciti ed espliciti).</li> <li>• Interessi attivi virtuali verso pubbliche amministrazioni.</li> </ul>	O	1.600	-	
Riporto anni precedenti	Interessi passivi indeducibili.	P	8.000	+	
	<b>Interessi passivi contabilizzati da confrontare con il limite interessi passivi deducibili ai fini Ires (G)</b>	Totale	Q	36.400	-
Se Q maggiore di G [segno negativo]: "R" rappresenta gli interessi passivi indeducibili			R	- 24.400	=
Se Q minore di G [segno positivo]: gli interessi passivi sono integralmente deducibili					

Note

<sup>(1)</sup> Sono compresi nella disciplina dell'art. 96 Tuir: gli sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche o da altre istituzioni finanziarie; le commissioni passive su finanziamenti e per fidejussioni o altre garanzie rilasciate da terzi; gli altri oneri da titoli di debito emessi, compresi i disaggi di emissione e i premi di rimborso; gli oneri sostenuti dal prestatario nelle operazioni di prestito titoli, sempreché la causa di detti ultimi contratti rivesta una natura finanziaria; il c.d. *notional cash pooling* (sistema di compensazione degli interessi tra società appartenenti a uno stesso gruppo); i contratti derivati stipulati con finalità di copertura del rischio legato ad oscillazioni del tasso di interesse; gli interessi passivi portati ad incremento del valore degli immobili patrimonio, in relazione a finanziamenti contratti per la relativa acquisizione (ossia per l'acquisto e la costruzione).

<sup>(2)</sup> Secondo quanto precisato nella **Circ. Ag. Entrate 18.06.2008, n. 47/E**, gli interessi passivi relativi a **finanziamenti per l'acquisto di veicoli, di cui all'art. 164 del Tuir**, sono deducibili applicando esclusivamente la disciplina di tale articolo (l'art. 164 prevale sulla disposizione di cui all'art. 96, in quanto trattasi di norma "speciale", con la conseguenza che gli interessi sui finanziamenti per l'acquisto di autoveicoli restano esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 96 del Tuir, trattandosi di spese e componenti negativi afferenti l'impiego del veicolo).

## Esempio n. 3

## Prospetto interessi passivi non deducibili del modello Unico SC 2012, in presenza di interessi passivi indeducibili riportabili

<b>Dati esempio</b>	R.O.L. pari a € 40.000	
<b>Rigo RF118</b>	• Colonna 1: interessi passivi iscritti in bilancio (+ interessi passivi leasing)	€ 30.000
Interessi passivi	• Colonna 2: interessi passivi indeducibili dei precedenti periodi d'imposta	€ 8.000
	• Colonna 3: interessi attivi annotati in bilancio	€ 1.600
	• Colonna 4: interessi passivi direttamente deducibili [minore importo fra (1) + (2) e (3)]	€ 1.600
	• Colonna 5: eccedenza degli interessi passivi deducibili € 30.000 + € 8.000 - € 1.600	€ 36.400
	<b>Rigo RF119</b>	• Colonna 1: R.O.L. periodo precedente
R.O.L.	• Colonna 2: R.O.L.	€ 40.000
	• Colonna 3: minore tra [R.O.L. periodo precedente + (30% x R.O.L.)] e RF118, col. 5	€ 12.000
<b>Rigo RF121</b>	• Colonna 3: RF118 (Col. 5) - RF119 (Col. 3) = € 36.400 - € 12.000 =	€ 24.400
		Interessi indeducibili
Prospetto interessi passivi non deducibili	<b>RF118</b> Interessi passivi deducibili	1 30.000,00 2 8.000,00 3 1.600,00 4 1.600,00 5 36.400,00
	<b>RF119</b> Risultato operativo lordo	1 ,00 2 40.000,00 3 12.000,00
	<b>RF120</b> Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile)	Consolidato IRES RHT 1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00
	<b>RF121</b> Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato trasferiti al consolidato (di cui 1 ,00 2 ,00) 3 24.400,00
	... omissis ...	
Variazioni in aumento	<b>RF16</b> Interessi passivi indeducibili	1 16.400,00 2 19.800,00
<b>Nota</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nel rigo RF 16, colonna 1 si indica l'importo di € 16.400 [€ 24.400 meno l'importo degli interessi non dedotti per il periodo di imposta precedente (2010), pari ad € 8.000].</li> <li>• Nella colonna 2 si indica la quota di interessi complessivamente indeducibile pari a € 19.800, che comprende anche € 3.400 oggettivamente indeducibili (interessi su IVA trimestrale + 60% interessi autoveature, rispettivamente € 1.000 + € 4.000 x 60%). Parte della dottrina ritiene di inserire la quota indeducibile degli interessi passivi relativi ai mezzi di trasporto nel rigo RF19, dedicato alle spese indeducibili, ai sensi dell'art. 164 Tuir, anziché nel rigo RF16 relativo agli interessi passivi.</li> </ul>	

## Esempio n. 4

## Prospetto interessi passivi del modello Unico SC 2012, in caso di recupero degli interessi indeducibili dell'anno precedente

<b>Dati esempio</b>	Si ipotizzano gli stessi dati dell'esempio precedente salvo il R.O.L. che si assume pari a € 140.000.		
<b>Rigo RF118</b>	• Colonna 1: interessi passivi bancari	€ 30.000	
Interessi passivi	• Colonna 2: interessi passivi indeducibili nei precedenti periodi d'imposta	€ 8.000	
	• Colonna 3: interessi attivi annotati in bilancio	€ 1.600	
	• Colonna 4: interessi passivi direttamente deducibili [minore importo fra (1) + (2) e (3)]	€ 1.600	
	• Colonna 5: eccedenza degli interessi passivi deducibili € 8.000 + € 30.000 - € 1.600	€ 36.400	
	<b>Rigo RF119</b>	• Colonna 1: R.O.L. periodo precedente	€ 0
R.O.L.	• Colonna 2: R.O.L.	€ 140.000	
	• Colonna 3: minore tra [RF119, col. 1 + (30% x R.O.L.)] e RF118 (col. 5)	€ 36.400	
<b>Rigo RF120</b>	• Colonna 2: [RF119, col. 1 + (30% x R.O.L.)] - RF118 (col. 5) = € 42.000 - € 36.400	€ 5.600	
		Eccedenza di R.O.L.	
<b>Rigo RF121</b>	• Colonna 3: RF118 (Col. 5) - RF119 (Col. 3) = € 36.400 - € 36.400 =	€ 0	
		Interessi indeducibili	
Prospetto interessi passivi non deducibili	<b>RF118</b> Interessi passivi deducibili	1 30.000,00 2 8.000,00 3 1.600,00 4 1.600,00 5 36.400,00	
	<b>RF119</b> Risultato operativo lordo	1 ,00 2 140.000,00 3 36.400,00	
	<b>RF120</b> Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile)	Consolidato IRES RHT 1 ,00 2 ,00 3 5.600,00 4 ,00	
	... omissis ...		
	Variazioni in aumento	<b>RF16</b> Interessi passivi indeducibili	1 ,00 2 3.400 <sup>(1)</sup> ,00
... omissis ...			
Variazioni in diminuzione	<b>RF54</b> Altre variazioni in diminuzione	13 8.000 <sup>(2)</sup> ,00 3 ,00 4 ,00 5 ,00 6 ,00	
... omissis ...			
		31 32 ,00 33 34 ,00 35 36 ,00 37 8.000,00	
<b>Note</b>	<p><sup>(1)</sup>Nel rigo RF16, colonna 2 si indica la quota di interessi complessivamente indeducibile, pari a € 3.400 (interessi su IVA trimestrale + interessi autoveature, rispettivamente € 1.000 + € 4.000 x 60%).</p> <p><sup>(2)</sup>La società recupera nel 2011 tutti gli interessi passivi non dedotti nel 2010.</p>		

**video**  
**FISCO**del 16.05.2012  
☎ n. 0376-775130  
www.ratiofad.it

# RETTIFICHE FISCALI IRES

## SOMMARIO

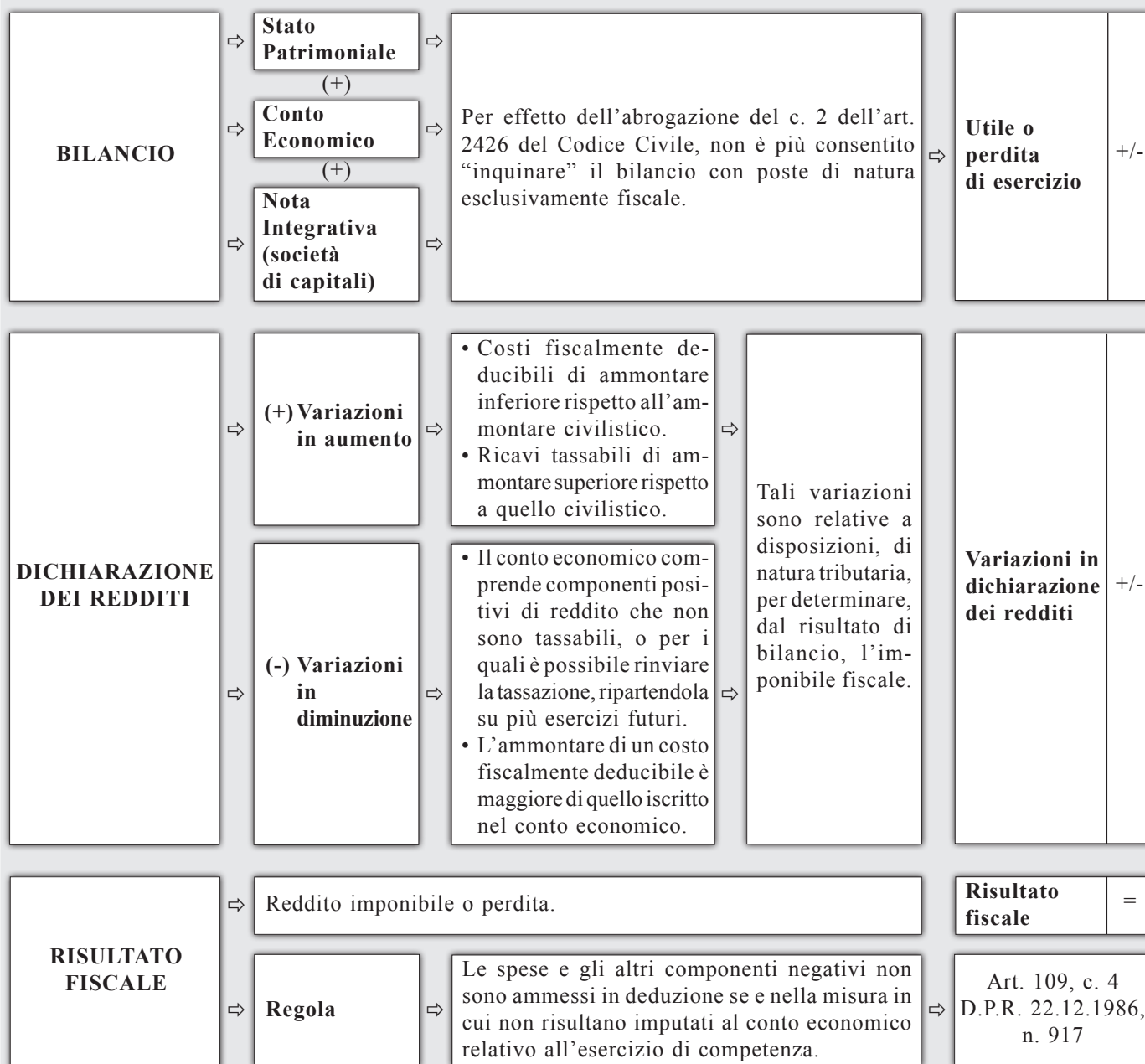
- SCHEMA DI SINTESI
- PRINCIPALI VARIAZIONI FISCALI DEI DATI DI CONTO ECONOMICO

Artt. 56, 83 e 109 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 3, c. 93 L. 28.12.1995, n. 549  
Art. 2426, c. 2 Codice Civile

Il reddito d'impresa, nel regime di contabilità ordinaria, è determinato apportando all'utile o alla perdita, risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni previste dal capo II del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir).

Sono previste anche regole speciali per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali (Ias/Ifrs).

## SCHEMA DI SINTESI



## PRINCIPALI VARIAZIONI FISCALI DEI DATI DI CONTO ECONOMICO

Tavola n. 1

## Valore della produzione

Conto economico		Variazioni Ires
A1	<b>Ricavi delle vendite</b> • Al netto di: .. resi; .. sconti commerciali; .. abbuoni.	Autoconsumo di beni-merce <sup>(1)</sup> .
		Operazioni con società estere controllate, controllanti o consociate <sup>(2)</sup> .
		Reddito minimo per società di comodo (verifica).
(A2)	<b>Variazione rimanenze di prodotti in lavorazione, semilavorati e finiti</b>	Rimanenze valutate civilisticamente a valori inferiori a quelli ammessi fiscalmente <sup>(3)</sup> .
(A3)	<b>Variazione dei lavori in corso su ordinazione</b>	Per lavori ultrannuali con inizio dal 2007 è eliminata la validità ai fini fiscali della valutazione al costo <sup>(4)</sup> .
(A4)	<b>Incrementi immobilizzazioni per lavori interni</b>	Gli interessi passivi capitalizzati sul costo dei beni ammortizzabili non sono soggetti ai limiti relativi al 30% del R.O.L.
(A5)	<b>Altri ricavi e proventi</b>	Rateizzazione delle plusvalenze su beni posseduti da almeno 3 anni <sup>(5)</sup> .
		Reddito degli immobili non strumentali e non bene-merce <sup>(6)</sup> .
		Redditi dei fabbricati civili locati (non strumentali, né beni-merce) <sup>(7)</sup> .
		Rendita catastale dei fabbricati civili sfitti (non strumentali, né beni merce) <sup>(8)</sup> .
		Plusvalenze su beni a deducibilità limitata <sup>(9)</sup> .
		Plusvalenze su beni ammortizzati solo fiscalmente in via anticipata <sup>(10)</sup> (disallineamento).
		Contributi in conto esercizio non imponibili <sup>(11)</sup> .
Contributi in conto capitale non incassati <sup>(12)</sup> .		
<b>Note</b>		
(1)	Variazione in aumento pari al valore normale dei beni (art. 85, c. 2 Tuir).	
(2)	I componenti di reddito sono valutati al valore normale (art. 110, c. 7 Tuir). Si effettua la variazione in aumento se i ricavi contabilizzati sono inferiori al valore normale. Per evitare l'applicazione di sanzioni in caso di accertamento si deve predisporre la documentazione sul transfer pricing, comunicandone il possesso nel modello Unico 2012 (rigo RS 106 per società di capitali).	
(3)	Variazione in aumento per il maggior valore fiscale delle rimanenze finali dell'esercizio. Variazione in diminuzione per esistenze iniziali valutate a valori fiscali più elevati (corrispondente a variazione in aumento delle rimanenze finali esercizio precedente).	
(4)	Se l'impresa continua a valutare i lavori al costo è necessaria una variazione in aumento.	
(5)	Variazione in diminuzione per l'importo della plusvalenza realizzata. Variazione in aumento per la quota imponibile dell'esercizio e per la quota di plusvalenze frazionate di precedenti esercizi (considerare imposte differite).	
(6)	Variazioni derivanti dalla normativa sui redditi fondiari (art. 90 Tuir).	
(7)	Immobili affittati: variazione in diminuzione per i canoni di locazione contabilizzati. Variazione in aumento pari al maggiore fra rendita catastale rivalutata e canone di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15% dello stesso, delle spese di manutenzione ordinaria.	
(8)	Immobili sfitti: variazione in aumento per rendita catastale rivalutata, eventualmente maggiorata di 1/3.	
(9)	Variazione in diminuzione per la quota non imponibile (rapporto tra ammortamenti non dedotti e ammortamenti complessivi).	
(10)	In caso di differenza tra valore civile e fiscale del bene (per effetto dello stanziamento in anni precedenti di ammortamenti anticipati), occorre effettuare una variazione in aumento per la maggiore plusvalenza solo fiscale. Variazioni in aumento anche per i beni rivalutati in base all'art. 15, c. 16 D.L. 185/2008.	
(11)	Variazione in diminuzione per contributi esclusi da Ires in base a norma di legge.	
(12)	Variazione in diminuzione. Variazione in aumento per contributi rilevati in anni precedenti e incassati nell'esercizio.	

Tavola n. 2

## Costi della produzione

Conto economico		Variazioni Ires
B6	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	Acquisti da fornitori domiciliati in "paradisi fiscali" (art. 110, c. 10 Tuir) <sup>(13)</sup> .
		Rettificata dei costi eccedenti il valore normale, per operazioni con società estere controllate, controllanti o consociate (art. 110, c. 7 Tuir) <sup>(14)</sup> .
		Spese di rappresentanza <sup>(15)</sup> .
		Spese per beni parzialmente deducibili <sup>(16)</sup> .
B7	Costi per servizi	Costi per acquisti di servizi da fornitori domiciliati in paradisi fiscali o da controllate, controllanti, consociate estere <sup>(13-14)</sup> .
		Quota rimborsi spese in deducibili per trasferte a dipendenti, amministratori e collaboratori <sup>(17)</sup> .
		Indennità chilometriche per dipendenti, amministratori e collaboratori <sup>(18)</sup> .
		Spese per servizi e opere utilizzabili dalla generalità o categorie di dipendenti <sup>(19)</sup> .
		Spese di rappresentanza <sup>(15)</sup> .
		Spese per alberghi e ristoranti (spese di ospitalità art. 109 Tuir) <sup>(20)</sup> .
		Compensi amministratori non pagati <sup>(21)</sup> .
		Contributi associativi non pagati <sup>(22)</sup> .
		Spese per telefoni fissi e mobili <sup>(23)</sup> .
		Spese per utilizzo autovetture <sup>(24)</sup> .
		Spese immobili civili (non strumentali né beni-merce) <sup>(25)</sup> .
		Utili ad associati in partecipazione con apporto di capitale o misto <sup>(26)</sup> .
B8	Costi per godimento beni di terzi	Spese di manutenzione eccedenti la quota deducibile <sup>(27)</sup> .
		Spese per fabbricati concessi in uso ai dipendenti <sup>(28)</sup> .
B9a	Salari e stipendi	Leasing immobiliari <sup>(29)</sup> .
B9b	Oneri sociali	Canoni leasing e noleggio non deducibili <sup>(30)</sup> .
B9c	Tfr	
B9d	Trattamento di quiescenza e simili	
B9e	Altri costi	Accantonamenti ai fondi per indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza <sup>(31)</sup> .
<b>Note</b>		
(13)	In presenza dei requisiti di indeducibilità si effettua una variazione in aumento [maggiore imponibile (obbligo di distinta esposizione in dichiarazione per costi black-list)].	
(14)	Variazione in aumento per la quota di costo eccedente rispetto al valore normale.	
(15)	Variazione in aumento per la parte che eccede le soglie stabilite per la deducibilità in base a scaglioni di ricavi (mancato rispetto dei criteri di inerenza e congruità). Variazione in diminuzione per recupero delle quote da precedenti esercizi fino al 2007.	
(16)	Variazione in aumento per i costi delle autovetture (10% per auto in uso promiscuo a dipendenti, 60% per auto aziendali ad uso promiscuo, 20% per agenti e rappresentanti).	
(17)	Variazione in aumento per l'eventuale quota non deducibile (esempio: quota eccedente i limiti giornalieri ammessi fiscalmente).	
(18)	Variazioni in aumento per la parte di costi eccedenti relativi ai veicoli oltre 17 cavalli (benzina) o 20 (diesel).	
(19)	Variazione in aumento per l'importo eccedente il 5 per mille del costo del personale.	
(20)	Variazione in aumento derivante dalla deducibilità limitata al 75% delle spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande, escluse quelle sostenute per le trasferte fuori dal territorio comunale di dipendenti e collaboratori e quelle relative a mense e servizi sostitutivi.	
(21)	Variazione in aumento per i compensi agli amministratori non pagati nell'anno (entro il 12.01 anno successivo). Variazione in diminuzione per compensi degli anni precedenti pagati nell'anno.	
(22)	Variazione in aumento per i contributi associativi non pagati nell'anno. Variazione in diminuzione per i contributi degli anni precedenti pagati nell'anno.	
(23)	Variazione in aumento per il 20% dei costi di telefonia fissa e mobile.	
(24)	Variazione in aumento per i costi per servizi alle autovetture (vedi nota 16).	
(25)	Variazione in aumento per tutte le spese sostenute.	
(26)	Variazione in aumento [art. 109, c. 9, lett. b) Tuir]. Deducibili utili ad associati di solo lavoro (art. 95, c. 6 Tuir).	
(27)	Variazione in aumento delle spese eccedenti la quota deducibile del costo dei beni ammortizzabili. Variazione in diminuzione dei quinti relativi agli esercizi precedenti. Per i fabbricati strumentali si deve escludere il valore fiscale dell'area pertinenziale.	
(28)	Variazione in aumento per l'importo eccedente quello che costituisce reddito per i dipendenti (artt. 95, c. 2 e 51 Tuir) [Eccezione per fabbricati concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la residenza per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività: spese deducibili per il periodo d'imposta di trasferimento e per i due periodi successivi].	
(29)	Variazione in aumento pari al 20% o 30% della quota capitale dei leasing di fabbricati strumentali.	
(30)	Variazione in aumento dei canoni di competenza non deducibili fiscalmente (esempio: autovetture, telefoni).	
(31)	Variazione in aumento per l'eccedenza rispetto alle disposizioni legislative e contrattuali.	

Tavola n. 2 (segue)

Conto economico		Variazioni Ires
B10a	<b>Amm.mento immobilizzazioni immateriali</b>	Quote di ammortamento indeducibili <sup>(32)</sup> . Ammortamenti dedotti in quadro EC <sup>(33)</sup> .
B10b	<b>Ammortamento immobilizzazioni materiali</b>	Ammortamento fabbricati strumentali riferibile al terreno <sup>(34)</sup> . Quote di ammortamento indeducibili <sup>(32)</sup> . Ammortamenti dedotti in quadro EC <sup>(33)</sup> . Ammortamento veicoli non deducibile <sup>(35)</sup> . Ammortamenti civilistici già dedotti fiscalmente <sup>(36)</sup> . Ammortamento impianti di telefonia fissa e mobile <sup>(37)</sup> .
B10d	<b>Svalutazione crediti dell'attivo circolante</b>	Svalutazioni crediti non deducibili fiscalmente <sup>(38)</sup> .
B11	<b>Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci</b>	Rimanenze valutate civilisticamente a valori inferiori a quelli ammessi fiscalmente <sup>(39)</sup> .
B12	<b>Accantonamenti per rischi</b>	Accantonamenti non deducibili fiscalmente <sup>(40)</sup> .
B13	<b>Altri accantonamenti</b>	
B14	<b>Oneri diversi di gestione</b>	Multe e sanzioni <sup>(41)</sup> . Ici <sup>(42)</sup> . Imposte indeducibili <sup>(43)</sup> . Spese di rappresentanza <sup>(44)</sup> . Costi dei fabbricati civili (non strumentali, né beni-merce) <sup>(41)</sup> . Minusvalenze non deducibili <sup>(45)</sup> e sopravvenienze passive ordinarie. Perdite su crediti indeducibili <sup>(46)</sup> . Erogazioni liberali <sup>(47)</sup> .
<b>Note</b>		
(32)	Variazione in aumento per la quota indeducibile (compreso ammortamento su beni rivalutati per la quota non riconosciuta ai fini fiscali); marchi e avviamento ammortizzabili per 1/18.	
(33)	Variazione in aumento per gli ammortamenti stanziati in bilancio ma già dedotti in passato nel quadro EC (senza affrancamento).	
(34)	Variazione in aumento dell'ammortamento relativo ai terreni e della quota eventualmente stanziata in misura eccedente a quella ammessa fiscalmente.	
(35)	Variazione in aumento per la differenza tra ammortamento stanziato e ammortamento deducibile.	
(36)	Variazione in aumento per ammortamenti civilistici già dedotti fiscalmente in esercizi precedenti.	
(37)	Variazione in aumento per il 20% del costo.	
(38)	Variazione in aumento per quota eccedente il limite ammesso fiscalmente (0,5% del valore nominale dei crediti e fino al 5% dei crediti al 31.12).	
(39)	Variazione in aumento per il maggior valore fiscale delle rimanenze finali dell'esercizio. Variazione in diminuzione per esistenze iniziali valutate a valori fiscali più elevati (corrispondente a variazione in aumento delle rimanenze finali nell'esercizio precedente).	
(40)	Variazione in aumento per accantonamenti non deducibili, mancanti del requisito di certezza e determinabilità oggettiva (l'indennità suppletiva di clientela è deducibile con il criterio di cassa).	
(41)	Variazione in aumento.	
(42)	L'Ici è indeducibile: variazione in aumento.	
(43)	Variazione in aumento, anche in relazione a imposte deducibili ma non pagate entro il 31.12. Variazione in diminuzione per imposte deducibili accantonate in bilanci precedenti e pagate nell'esercizio.	
(44)	Si effettua una variazione in aumento per la parte eccedente la soglia di deducibilità determinata per scaglioni di ricavo (criteri di congruità e coerenza); si effettua una variazione in diminuzione per il recupero delle quote di esercizi fino al 2007.	
(45)	Variazione in aumento nel caso di beni a deducibilità limitata e per minusvalenze da assegnazione.	
(46)	Variazione in aumento per perdite su crediti prive dei requisiti di certezza e precisione; le perdite sono deducibili per la parte eccedente il fondo svalutazione crediti di natura fiscale. Variazione in diminuzione per l'utilizzo di fondi svalutazione crediti tassati in precedenti esercizi a fronte di perdite deducibili.	
(47)	Variazione in aumento per il 100% e variazione in diminuzione per la quota deducibile (art. 100, c. 2 Tuir).	



Tavola n. 3

## Proventi e oneri finanziari

Conto economico		Variazioni Ires
C15	Proventi da partecipazione	Dividendi contabilizzati e incassati <sup>(48)</sup> .
		Dividendi contabilizzati ma non incassati <sup>(49)</sup> .
		Plusvalenze su partecipazioni esenti <sup>(50)</sup> .
C16	Altri proventi finanziari	Remunerazione contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto <sup>(51)</sup> .
C17	Interessi passivi e altri oneri finanziari	Minusvalenze su partecipazioni esenti <sup>(52)</sup> .
		Interessi passivi eccedenti il 30% del ROL <sup>(53)</sup> .
		Interessi di "finanziamento" per immobili non strumentali <sup>(54)</sup> .
		Interessi su versamenti IVA trimestrali e interessi di "funzionamento" immobili non strumentali <sup>(55)</sup> .
		Interessi di mora non pagati <sup>(56)</sup> .
		Interessi per acquisto di autovetture <sup>(57)</sup> .
		Interessi passivi su prestiti obbligazionari <sup>(58)</sup> .
C17 bis	Utili e perdite su cambi	Utili e perdite su cambi da valutazione <sup>(59)</sup> .

Note	
(48)	Variazione in diminuzione per la quota non imponibile (per società di capitali 95% dell'importo). La variazione è del 100% per i dividendi provenienti da società trasparenti e da partecipate residenti in paradisi fiscali.
(49)	Variazione in diminuzione per il 100%; la variazione è in aumento per la quota rilevante ai fini fiscali (per società di capitali 5%) in relazione ai dividendi contabilizzati in esercizi precedenti ma incassati nell'esercizio.
(50)	Variazione in diminuzione per la quota non imponibile (95%), in presenza dei requisiti Pex.
(51)	Non è deducibile ogni tipo di remunerazione relativamente ai contratti di associazione in partecipazione quando sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, c. 9 Tuir). Analogamente, sono equiparati ai dividendi gli utili conseguenti.
(52)	Variazione in aumento per minusvalenze su partecipazioni con requisiti Pex.
(53)	Variazione in aumento per interessi passivi indeducibili. L'eccedenza è riportabile ad esercizi successivi. Possibile stanziare le imposte anticipate.
(54)	Deducibili secondo le regole ordinarie degli oneri finanziari.
(55)	Variazione in aumento, in quanto indeducibili.
(56)	Variazione in aumento per la quota non pagata. Stanziamento delle imposte anticipate.
(57)	Variazione in aumento pari al 60% per le auto aziendali e al 10% per le auto in uso promiscuo ai dipendenti (non rientrano nel calcolo del ROL).
(58)	Variazione in aumento per interessi superiori a quelli calcolati secondo il limiti stabiliti per legge.
(59)	Variazione in aumento per perdite su cambi non realizzate. Variazione in diminuzione per proventi su cambi non realizzati. Si considerano realizzate le differenze di cambio per adeguamento del saldo del conto cassa e conti correnti in valuta. Variazioni di segno opposto per utili/perdite non realizzati in esercizi precedenti e riversati nell'esercizio. Stanziamento delle imposte anticipate e differite.

Tavola n. 4

## Proventi e oneri straordinari, rettifiche di valore e imposte

Conto economico		Variazioni Ires
D18	<b>Rivalutazioni</b>	Svalutazioni e plusvalenze iscritte su partecipazioni <sup>(60)</sup> .
D19	<b>Svalutazioni</b>	
E20	<b>Proventi straordinari</b>	Plusvalenze rateizzate su beni posseduti da almento 3 anni <sup>(61)</sup> .
		Plusvalenze su beni ammortizzati in via anticipata (disallineamento) <sup>(62)</sup> .
		Plusvalenze su beni a deducibilità limitata <sup>(63)</sup> .
		Plusvalenze su partecipazioni esenti <sup>(64)</sup> .
		Sopravvenienze attive su cessione contratto leasing <sup>(65)</sup> .
		Sopravvenienze attive non imponibili <sup>(66)</sup> .
E21	<b>Oneri straordinari</b>	Minusvalenze non deducibili <sup>(67)</sup> .
		Minusvalenze su partecipazioni esenti <sup>(68)</sup> .
		Sopravvenienze passive indeducibili <sup>(69)</sup> .
E22	<b>Imposte sul reddito</b>	Imposte indeducibili (o non imponibili) <sup>(70)</sup> .

Note	
(60)	Componenti non rilevanti fiscalmente (compresi versamenti "sottozero").
(61)	Variazione in diminuzione per l'importo della plusvalenza realizzata. Variazione in aumento per quota imponibile dell'esercizio e per quote di plusvalenze di precedenti esercizi.
(62)	In caso di differenza tra valore civile e fiscale del bene, occorre effettuare una variazione in aumento per la maggiore plusvalenza solo fiscale.
(63)	Variazione in diminuzione per la quota non imponibile in base al rapporto tra ammortamenti non dedotti e ammortamenti complessivi.
(64)	Variazione in diminuzione per la quota non imponibile (95%), in presenza dei requisiti Pex.
(65)	Variazione in aumento pari alla differenza tra valore normale del bene ceduto e provento iscritto nel conto economico. Per il leasing immobiliare, la sopravvenienza è ridotta della quota capitale dei canoni non dedotta in quanto riferita al valore dell'area sottostante o pertinenziale.
(66)	Variazione in diminuzione per eventuali proventi a fronte di oneri non dedotti in esercizi precedenti (es.: rimborso imposte non deducibili).
(67)	Si effettua una variazione in aumento.
(68)	Variazione in aumento per minusvalenze su partecipazioni con requisiti Pex.
(69)	Variazione in aumento per costi di competenza di esercizi precedenti. In caso di accertamento per costi non di competenza, diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate nell'anno in cui il costo doveva essere dedotto.
(70)	Variazione in aumento. L'Irap pagata nell'esercizio è deducibile per il 10%.

**video**  
**FISCO**

del 16.05.2012  
n. 0376-775130  
www.ratiofad.it

# MODELLO UNICO PER SOCIETÀ DI COMODO

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- CAUSE DI ESCLUSIONE
- SOGGETTI IN PERDITA SISTEMATICA
- MODALITÀ DI CALCOLO
- MODALITÀ DI CALCOLO AI FINI IRAP
- CONSEGUENZE AI FINI IVA

**Art. 30 L. 23.12.1994, n. 724 - Art. 35, cc. 15 e 16 D.L. 4.07.2006, n. 223, conv. L. 4.08.2006, n. 248 Art. 1, c. 109 e ss. L. 27.12.2006, n. 296**

**Art. 2, cc. 36-decies e 36-undecies D.L. 13.08.2011, n. 138 conv. L. 14.09.2011, n. 148**

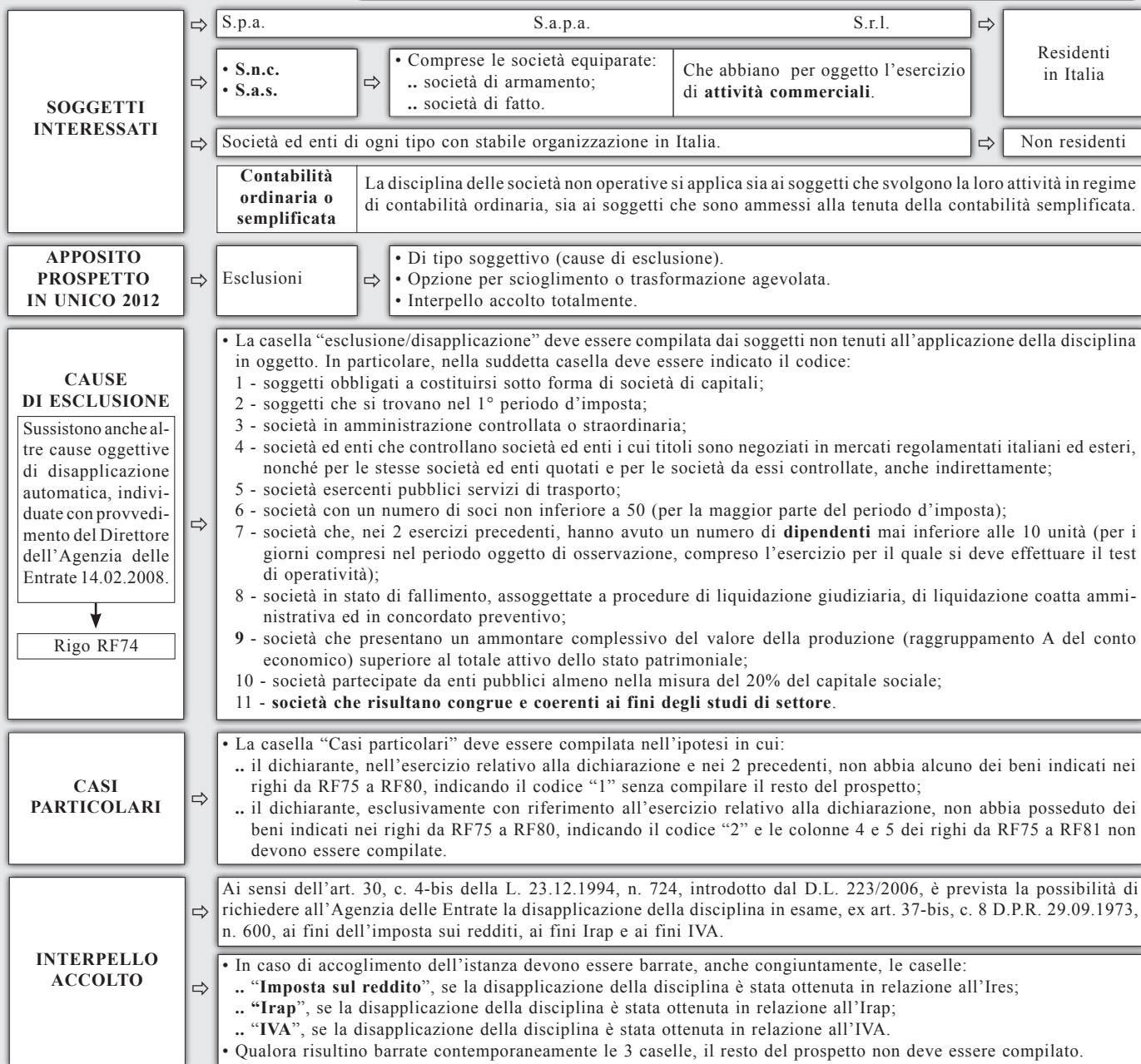
**Prov. Ag. Entrate 31.01.2012 - Circ. Ag. Entrate 26.02.1997, n. 48/E**

**Circ. Ag. Entrate 4.08.2006, n. 28/E, p. 9 - Circ. Ag. Entrate 2.02.2007, n. 5 - L. 24.12.2007, n. 244**

**Circ. Ag. Entrate 14.02.2008, n. 9 - Circ. Ag. Entrate 19.03.2009, n. 11/E - Circ. Ag. Entrate 1.10.2010, n. 50/E**

Uno specifico prospetto del modello Unico deve essere compilato dalle società per effettuare il test di operatività, ossia il confronto tra componenti effettivi del conto economico e ricavi presunti (art. 30 L. 724/1994), nonché **per la determinazione dei soggetti in perdita sistematica** (art. 2, cc. 36-decies e 36-undecies D.L. 138/2011). Tale ultima previsione, unitamente all'aumento dell'aliquota Ires al 38%, si applica dal 2012; tuttavia, nella determinazione degli acconti per il periodo di imposta di prima applicazione (2012) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella determinata applicando le nuove norme. Tutte le società dovranno compilare il prospetto, salvo il verificarsi di una delle cause di esclusione o disapplicazione da indicare al rigo RF74.

## SCHEMA DI SINTESI



CAUSE DI ESCLUSIONE

Situazioni oggettive di disapplicazione automatica - senza interpello (Prov. Ag. 14.02.2008)

• Possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo, **senza necessità di presentare istanza di interpello a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2007 (a fianco: codici da indicare nel modello Unico):**

99	Società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata, che con <b>impegno assunto in dichiarazione dei redditi</b> richiedono la cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva.	La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'art. 182, cc. 2 e 3 Tuir.		
20	Società in stato di <b>fallimento</b> , assoggettate a <b>procedure di liquidazione giudiziaria</b> e di <b>liquidazione coatta amministrativa</b> . Società in <b>concordato preventivo</b> e in <b>amministrazione straordinaria</b> .	La disapplicazione opera con riferimento ai <b>periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure</b> , i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.		
30	Società sottoposte a <b>sequestro penale</b> o a <b>confisca</b> nelle fattispecie di cui agli artt. 2-sexies e 2-nonies L. 575/1965, o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale, in sede civile, abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario.	La disapplicazione opera con riferimento al <b>periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina</b> dell'amministratore giudiziario ed ai <b>successivi periodi di imposta</b> nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.		
40	Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da <b>immobili concessi in locazione ad enti pubblici</b> , ovvero locati a <b>canone vincolato</b> in base alla L. 431/1998 o ad altre leggi regionali o statali.	La disapplicazione opera <b>limitatamente ai predetti immobili</b> .		
50	Società che detengono <b>partecipazioni</b> in: 1) <b>società considerate non di comodo</b> , ai sensi dell'art. 30 della L. 724/1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato art. 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 Tuir.	La disapplicazione opera <b>limitatamente alle predette partecipazioni</b> .		
60 o 70 <sup>(1)</sup>	Società che hanno <b>ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione a un precedente periodo di imposta</b> , sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, <b>che non hanno subito modificazioni nei 3 periodi di imposta successivi</b> .	<table border="1"> <tr> <td><b>Nota bene</b></td> <td>La disapplicazione opera <b>limitatamente alle predette circostanze oggettive</b>.</td> </tr> </table>	<b>Nota bene</b>	La disapplicazione opera <b>limitatamente alle predette circostanze oggettive</b> .
<b>Nota bene</b>	La disapplicazione opera <b>limitatamente alle predette circostanze oggettive</b> .			

**Nota** <sup>(1)</sup>**Codice 70:** in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto.

SOGGETTI IN PERDITA SISTEMATICA

MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL PROSPETTO

• **Presunzione di non operatività**



• Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art. 30, c. 1 L. 724/1994, sono considerati non operativi a decorrere dal successivo 4° periodo d'imposta:  
 .. le società e gli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale **per 3 periodi** d'imposta consecutivi;  
 .. le società e gli enti per 2 periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello minimo (determinato ai sensi dell'art. 30, c. 3 L. 724/1994).

• La disposizione si applica dal periodo successivo a quello in corso al 17.09.2011.

Dal 2012

Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui all'art. 30 L. 724/1994.

• **Rigo RF74 col. 2 Unico SC 2012**

• La casella "Soggetto in perdita sistemica" deve essere barrata in presenza delle condizioni di cui sopra.

• **Prospetto**

• Si devono compilare le colonne 4 e 5 dei rigli da RF75 a RF83 (sempre che la casella "Casi particolari" di rigo RF74 non sia stata compilata) e il resto del prospetto non deve essere compilato.

• **Acconti**

• Gli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione delle disposizioni inerenti i soggetti in perdita sistemica (2012) devono essere determinati assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si **sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni**. Ciò comporta l'adeguamento al reddito minimo e l'applicazione dell'aliquota Ires 38% per il calcolo degli acconti.

Art. 2, cc. 36-decies e 36-undecies  
 D.L. 138/2011

## MODALITÀ DI CALCOLO

## Tavola operativa n. 1

## Verifica della condizione di "società non operativa" (ricavi presunti)

Unico SC	Tipologia di beni	Valori medi del triennio			Media (colonna 1)	%	Ricavi presunti
		2011	2010	2009			
RF75	Titoli e crediti	€ 21.237,00	€ 21.237,00	€ 21.237,00	€ 21.237,00	x 2% =	€ 424,74 +
RF76	Immobili ed altri beni	€ 299.500,00	€ 299.500,00	€ 299.500,00	€ 299.500,00	x 6% =	€ 17.970,00 +
RF77	Immobili A/10	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 5% =	€ ---- +
RF78	Immobili abitativi	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 4% =	€ ---- +
RF79	Altre immobilizzazioni	€ 164.771,00	€ 163.930,00	€ 151.028,00	€ 159.909,67	x 15% =	€ 23.986,45 +
RF80	Beni piccoli comuni	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 1% =	€ ---- +
<b>Ricavi presunti</b> (RF81, col. 2)							<b>€ 42.381,19 =</b>
<b>Note</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relativamente alle immobilizzazioni materiali e immateriali, sono escluse quelle in corso di costruzione, nonché gli acconti.</li> <li>• I valori dei beni e delle immobilizzazioni sono assunti in base alle <b>risultanze medie dell'esercizio e dei 2 precedenti</b>. Ai fini del computo di detta media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso dell'esercizio dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso.</li> <li>• Ai fini della determinazione del valore dei beni, si applica l'art. 110, c. 1 del Tuir.</li> <li>• Il valore dei beni condotti in locazione finanziaria è costituito dal costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.</li> </ul>						

## Tavola operativa n. 1-bis

## Verifica della condizione di "società non operativa" (ricavi effettivi)

	Valori risultanti dal conto economico			Media
	2011	2010	2009	
Ricavi	€ 22.088,00	€ 9.251,00	€ 92.703,00	€ 41.347,33 +
Incrementi di rimanenze	€ ----	€ ----	€ ----	€ ---- +
Proventi non straordinari	€ ----	€ ----	€ ----	€ ---- +
<b>Ricavi effettivi</b> (RF81, col. 3)				<b>€ 41.347,33 =</b>

Si è in presenza di società non operative se i ricavi effettivi sono inferiori ai ricavi presunti.

## Tavola operativa n. 2

## Determinazione del reddito presunto (se il soggetto è considerato "non operativo")

Unico SC	Tipologia di beni	Valori ultimo esercizio	%	Presunzione di reddito
RF75	Titoli e crediti	€ 21.237,00	x 1,50% =	€ 318,56 +
RF76	Immobili ed altri beni	€ 299.500,00	x 4,75% =	€ 14.226,25 +
RF77	Immobili A/10	€ .....	x 4,00% =	€ ..... +
RF78	Immobili abitativi	€ .....	x 3,00% =	€ ..... +
RF79	Altre immobilizzazioni	€ 164.771,00	x 12,00% =	€ 19.772,52 +
RF80	Beni piccoli comuni	€ .....	x 0,90% =	€ ..... +
<b>Reddito presunto</b> Ires (RF81, col. 5)				<b>€ 34.317,33 =</b>
<b>Note</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno indicare, <b>nel rigo RF82</b>, la somma degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di dette disposizioni quali, ad esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>.. proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;</li> <li>.. reddito esente ai fini Ires, anche per effetto di plusvalenze realizzate (art. 87 Tuir);</li> <li>.. importo escluso dal reddito per effetto del bonus capitalizzazione (art. 5, c. 3-ter D.L. 78/2009);</li> <li>.. importo escluso per effetto delle agevolazioni alle <b>reti d'impresa</b> (art. 42 D.L. 78/2010);</li> <li>.. dividendi che fruiscono della detassazione (art. 89 Tuir).</li> </ul> </li> </ul>			

MODALITÀ DI CALCOLO AI FINI IRAP

IRAP

• **Test di operatività**

Art. 30  
L. 724/1994

• La disposizione si applica ai soggetti considerati non operativi, ossia i **soggetti che non superano il c.d. test di operatività** e che hanno determinato il reddito imponibile minimo ai fini delle imposte sul reddito applicando, al valore dei beni e delle immobilizzazioni, le relative percentuali e ai **soggetti** per i quali sussistono le condizioni di non operatività ai sensi dell'art. 2, cc. 36-decies e 36-undecies D.L. 138/2011 (**perdite sistemiche**).

• **Reddito minimo**

• Ai fini Irap, per le società e per gli enti non operativi il valore della produzione netta si presume non inferiore al reddito minimo, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

- Il reddito minimo presunto ai fini **Ires**, pertanto, costituisce la base di calcolo del valore della produzione minima rilevante ai fini **Irap**.
- I soggetti non operativi dovranno assumere il maggiore tra il valore della produzione effettivo e quello minimo determinato in via presuntiva.

• **Esonero**

• La **sezione IV del quadro IS** non deve essere compilata nel caso di accoglimento dell'interpello, con effetti anche ai fini dell'Irap, ovvero nelle ipotesi di esclusione o disapplicazione della normativa.

- I soggetti esonerati dalla compilazione della sezione devono riportare nella casella "Esonero" uno dei seguenti **codici**:
  - 1- ipotesi di accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo con effetti ai fini Irap;
  - 2- ipotesi di esclusione/disapplicazione;
  - 3- ipotesi in cui il contribuente risulti operativo. Tale codice non può essere utilizzato nel caso di perdite sistemiche (art. 2 D.L. 138/2011).

Tavola operativa n. 3

Prospetto valore produzione netta minima Irap

Irap 2012	Descrizione	Importo
IS15	Reddito minimo <sup>(1)</sup>	€ 34.317,33 +
IS16	Retribuzioni dipendenti, compresi Co.co.Pro., lavoro autonomo occasionale ed altre somme <sup>(2)</sup>	€ 20.000,00 +
IS17	Interessi passivi <sup>(3)</sup>	€ 5.000,00 +
IS18	Deduzioni e agevolazioni ai fini Irap	€ 3.000,00 -
<b>Valore presunto produzione netta Irap<sup>(4)</sup> (IS19, col. 3)</b>		<b>€ 56.317,33</b>
<b>Valore effettivo della produzione (per soggetti Ires: IC72, col. 3)</b>		<b>€ 50.000,00</b>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">                     Il valore più elevato rappresenta l'imponibile Irap.                 </div>		
<b>Note</b>	<sup>(1)</sup> <b>Rigo RF81, colonna 5</b> per società di capitali; <b>rigo RS18, colonna 5</b> per società di persone.	
	<sup>(2)</sup> Sono compresi i compensi a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, c. 1, lett. l) Tuir.	
	<sup>(3)</sup> Compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria.	
	<sup>(4)</sup> Nel <b>rigo IS19, colonna 3</b> si indica il valore della produzione che risulta dalla somma degli importi indicati nei <b>rigi IS15, IS16, IS17</b> , al netto delle deduzioni di cui al rigo IS18; in <b>colonna 1</b> si indica la quota dell'importo di colonna 3 relativa all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 del Tuir, assoggettabile ad aliquota dell'1,90%, ovvero assoggettabile alla diversa aliquota prevista dalla normativa regionale; in <b>colonna 2</b> si indica la quota dell'importo di colonna 3 assoggettabile ad aliquota ordinaria del 3,90% o ad altre aliquote previste da leggi regionali.	

CONSEGUENZE AI FINI IVA

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

- Il **rigo VA15** è riservato alle società che risultino non operative ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994.
- Nella casella deve essere indicato il codice corrispondente alle seguenti situazioni:

- .. "1": società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione;
- .. "2": società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- .. "3": società non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i 2 precedenti;
- .. "4": società **non operativa per l'anno oggetto della dichiarazione e per i 2 precedenti** e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali previste.

• Per le società e gli enti non operativi il **credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione** nel modello F24.

• Trova applicazione la disposizione che prevede la **perdita definitiva del credito IVA annuale**.