



Lunedì 16/02/2009

IN UNICO2009 SC, INTERESSI PASSIVI CON LE NUOVE REGOLE DI DEDUCIBILITA'

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Il modello ha recepito le disposizioni della Finanziaria 2008, della manovra d'estate e del decreto anticrisi. Con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio scorso, è stato approvato il modello, con le relative istruzioni, della dichiarazione Unico 2009 Società di capitali.

Il modello perde da quest'anno la dichiarazione Irap, che, in base a quanto disposto dalla Finanziaria 2008 (articolo 1, comma 52, della legge 244/2007), non deve essere più presentata in forma unificata. Il modello "unificato" riguarda, quindi, esclusivamente la dichiarazione dei redditi e l'Iva. I contribuenti che hanno un periodo di imposta non coincidente con l'anno solare non possono presentare la dichiarazione in forma unificata.

Unico SC deve essere trasmesso esclusivamente per via telematica. Le dichiarazioni presentate tramite ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati al canale telematico sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato.

Il frontespizio

Nella sezione "tipo di dichiarazione" vi è una nuova casella dedicata all'"Addizionale IRES", che deve essere barrata dai soggetti cui si applica l'addizionale prevista dal comma 16 dell'articolo 81 del decreto legge 112/2008. Tale disposizione prevede un'addizionale del 5,5% all'aliquota Ires per i soggetti interessati che nel periodo di imposta 2007 hanno conseguito un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e che operano nei seguenti settori: ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi; raffinazione di petrolio; produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale; produzione o commercializzazione di energia elettrica.

Nella sezione "Altri dati" è stata inserita la casella denominata "Grandi contribuenti", che deve essere barrata dall'impresa con volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro. Tale previsione è l'effetto del comma 10 dell'articolo 27 del decreto legge 185/2008. L'individuazione dei "grandi contribuenti" è effettuata sulla base della Banca Dati Rilevanti Dimensioni - sezione dedicata ai soggetti di grandi dimensioni, che è in corso di aggiornamento.

Restyling per la sezione "Firma della dichiarazione" in vista della nuova disciplina della sottoscrizione della dichiarazione a seguito delle modifiche apportate dal comma 94 dell'art. 1 della legge 244/2007 al comma 5 dell'articolo 1 del Dpr 322/1998.

La dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. Cambia la codificazione: se la firma è apposta dal revisore contabile iscritto nel Registro istituito presso il ministero della Giustizia, nella casella "soggetto" deve essere indicato il codice 1; va riportato 2, se firmatario è il responsabile della revisione (ad esempio, il socio o l'amministratore) in caso di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il ministero della Giustizia (in tal caso, in un distinto campo va indicato il codice fiscale della società di revisione, riportando nella casella "soggetto" il codice 3 senza



compilare il campo dedicato alla firma); infine, se la responsabilità della firma della relazione di revisione ricade sul collegio sindacale, nella casella "soggetto" per ciascun membro, va indicato il codice 4.
Il quadro RF

Tra le maggiori novità nella compilazione del quadro RF, il recepimento delle modifiche apportate agli articoli 83 e seguenti del Tuir dalla Finanziaria 2008 e dal decreto ministeriale del 28 ottobre 2008.

I criteri di neutralità previsti dall'articolo 13 del Dlgs 38/2005 (che ha introdotto in Italia l'opzione per l'adozione dei principi contabili internazionali) rilevano anche in sede di prima applicazione degli Ias/Ifrs effettuata successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, assumendo per le fattispecie, per le quali non trova applicazione il predetto articolo 13, le disposizioni dell'articolo 83 del Tuir vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Quindi, anche per quest'anno le società che cambiano il criterio di valutazione dei beni fungibili (criterio Lifo), di cui all'articolo 92, commi 2 e 3, del Tuir, e delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (criterio del costo), di cui all'articolo 93, comma 5, del Tuir, passando a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione attraverso l'esercizio di apposite opzioni.

Inoltre, resta fermo per i soggetti che adottano gli Ias/Ifrs, anche in deroga alle disposizioni degli articoli della sezione I, capo II, del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Inoltre, è stato eliminato il riferimento ai componenti negativi da quadro EC. Questa soppressione si è resa necessaria per effetto delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 all'articolo 109, comma 4, lettera b), del Tuir: a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 non sono più ammesse deduzioni extracontabili a titolo di ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti; resta ferma la deducibilità dei costi imputati al conto economico pur sempre entro i limiti massimi ammessi dalla normativa fiscale.

Nel quadro EC è stata eliminata la "vecchia" colonna 2 delle deduzioni di "periodo", restando possibile, ora, esclusivamente il "recupero" delle eccedenze pregresse.

Quindi, vanno indicati nel quadro RF i dati riportati nel quadro EC relativi agli ammortamenti, alle (maggiori) plusvalenze o alle (minori) minusvalenze e alle sopravvenienze che concorrono a formare il reddito ai sensi dello stesso articolo 109, comma 4, lettera b), quarto periodo, del Tuir nella versione previgente le suddette modifiche.

Anche nel quadro RF è stato inserito un campo apposito per alcuni soggetti considerati "grandi contribuenti", quali banche e altri soggetti finanziari nonché imprese di assicurazione che - a fini di monitoraggio - indicano la somma degli interessi attivi e proventi assimilati e dei proventi da quote di fondi comuni delle commissioni attive dei profitti da operazioni finanziarie e degli altri proventi di gestione oppure la somma dei premi e degli altri proventi tecnici.

Tra le variazioni delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito, vi è la novità dell'ammontare derivante dall'introduzione nel Tuir dell'articolo 92-bis (relativo alle imprese di idrocarburi e raffinazione), che va ad aggiungersi alle indicazioni degli articoli 92, 93 e 94 del Tuir, qualora riguardi variazioni non imputate al conto economico ovvero imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi



articoli. E' bene precisare che, per effetto del comma 21 dell'articolo 81 del decreto legge 112/2008, il maggior valore attribuito alle rimanenze finali che si determina per effetto della prima applicazione dell'articolo 92-bis del Tuir non concorre alla formazione del reddito in quanto escluso ed è soggetto a imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap con aliquota del 16% nel quadro RQ.

Per quanto concerne le novità introdotte dalla Finanziaria 2008 in merito alle spese di rappresentanza, tra le variazioni in aumento si segnala la necessità di indicare separatamente dagli altri importi le spese di rappresentanza, di cui all'articolo 108, comma 2, secondo periodo, del Tuir.

Queste spese non sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se non rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto ministeriale del 19 novembre 2008. Per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo. A tal fine, è stato predisposto apposito prospetto dove riportare l'importo delle suddette spese non deducibili nel periodo d'imposta nel quadro RS.

E' appena il caso di accennare che, per le spese e gli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, commi 10 e 12-bis, del Tuir derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e soggetti domiciliati fiscalmente in Stati o territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato, le modifiche ad opera della legge finanziaria 2008 si renderanno applicabili a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente a quello in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'emanando decreto che dovrà prevedere apposito elenco di paesi "buoni" (white list). Quindi, continuano a considerarsi privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del 27 dicembre 2002 (black list).

Altra novità è prevista al rigo RF16. La Finanziaria 2008 ha introdotto un nuovo articolo 96 nel Tuir (dopo aver abrogato gli articoli 97 - pro rata patrimoniale - e 98 - contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione - del Tuir), prevedendo nuove regole di deducibilità dal reddito degli interessi passivi.

E' stato introdotto un autonomo campo dove va indicato l'importo degli interessi passivi indeducibili ai sensi del predetto articolo 96. Per determinare l'importo dell'eccedenza di tali interessi passivi indeducibili va compilato un apposito prospetto posto nello stesso quadro RF.

Si ricorda che il DL 112/2008 ha modificato ulteriormente l'articolo 96 del Tuir, prevedendo che gli interessi passivi sostenuti dai soggetti indicati nel primo periodo del comma 5 (banche e altri soggetti finanziari) sono deducibili dalla base imponibile nei limiti del 96% del loro ammontare. Limitatamente al periodo d'imposta 2008, sono deducibili nei limiti del 97% del loro ammontare.

L'importo da indicare tra le variazioni in aumento è quindi il risultato di autonoma determinazione nello stesso quadro RF.

Il prospetto sopra indicato deve essere compilato dai soggetti che intendono fruire della deducibilità degli interessi passivi. Ai sensi dell'articolo 96 del Tuir, gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli



compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. Al fine di calcolare la quota indeducibile, si supponga: in colonna 1, l'importo corrispondente agli interessi passivi annotati in bilancio pari a 45mila euro; in colonna 2, l'importo degli interessi attivi annotati in bilancio, compresi quelli impliciti derivanti da crediti di natura commerciale, pari a 15mila euro; in colonna 3, il minor importo tra quelli indicati nelle colonne 1 e 2, corrispondente all'ammontare degli interessi passivi direttamente deducibili cioè l'importo pari a 15mila euro; in colonna 4 l'eventuale eccedenza degli interessi passivi deducibili corrispondente alla differenza, se positiva, tra gli importi di cui alle predette colonne 1 e 2, cioè 30mila euro.

Supponendo un risultato operativo lordo (Rol) pari a 50mila euro, nella colonna 2 del rigo RF119 va indicata la quota degli interessi passivi deducibili nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica, cioè la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile (con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Se è stata compilata la colonna 4 del rigo RF118 (nel nostro caso è pari a 30mila euro), va riportato il minore tra l'importo qui evidenziato e il 30% del Rol, quindi il minore tra 30mila e il 30% di 50mila euro, cioè 15mila euro; evidentemente, 15mila euro è l'importo da indicare in colonna 2.

Infine, vanno indicate le eccedenze riportabili sia di Rol che di interessi passivi.

Nel primo rigo (RF120), va indicato il Rol eccedente l'importo che è stato utilizzato; in questo caso, è pari a zero, in quanto tutta la "disponibilità" di Rol è stata impiegata a copertura: la differenza tra il 30% di 50mila (= 15mila) e l'importo di colonna 4 del rigo RF118 (= 30mila) è -15mila.

Nel successivo rigo (RF121), va indicato l'importo relativo alla quota di interessi passivi non deducibili che va riportato tra le variazioni in aumento nel rigo RF16: 15mila euro, corrispondente alla differenza tra 30mila (rigo RF118, colonna 4) e 15mila (rigo RF119, colonna 2).

Un'ultima annotazione spetta all'eventuale adesione della società al regime del consolidato nazionale. Infatti, in tale ipotesi, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo, qualora il Rol sia capiente e quindi non integralmente sfruttato per la deduzione. Quindi gli importi che la società può trasferire alla consolidante andranno indicati nel quadro GN (o GC).

Tra le variazioni in diminuzione del quadro RF, si segnala la disposizione della Finanziaria 2007, che prevede un particolare regime speciale: su opzione, l'ammontare del reddito delle società per azioni residenti nel territorio dello Stato svolgenti in via prevalente l'attività di locazione immobiliare ("Siiq"), i cui titoli di partecipazione siano negoziati in mercati regolamentati italiani e delle società per azioni residenti nel territorio dello Stato non quotate, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente, è esente. La parte di utile a esso corrispondente viene assoggettata integralmente a tassazione all'atto della distribuzione in capo ai soggetti partecipanti, diversi dalle Siiq.

Nel rigo RF50 si riporta il reddito determinato nell'apposito prospetto posto sempre nel quadro RF. Inoltre, l'utile oggetto di esenzione comprende i dividendi derivanti da partecipazioni che la Siiq detiene in altre Siiq e in Siiinq, con le quali sia stata esercitata l'opzione congiunta di applicazione del regime speciale. A fronte della tassazione dell'utile prodotto dalla Siiq solo al momento della sua distribuzione ai soci, è previsto l'obbligo per le Siiq di distribuire, in ciascun esercizio, almeno l'85% per cento degli utili derivanti dall'attività



di locazione immobiliare.

Di converso, nel rigo RF32, colonna codice 12, va indicato l'ammontare negativo risultante dalla determinazione del reddito esente.

Particolare attenzione va posta anche al prospetto del "capitale e delle riserve" del quadro RF, che, sempre in relazione al regime delle Siiq, è stato rimodulato. Sono infatti stati previsti appositi righe per individuare:

- la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili formatesi prima dell'inizio della gestione esente e le relative movimentazioni decrementali
- la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili formatesi durante la gestione esente e le relative movimentazioni
- la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili formatesi durante la gestione esente per la parte riferibile a contratti di locazione di immobili (come previsto dall'articolo 11 del decreto 174/2007, attuativo della disciplina delle Siiq).

Mario Leone

Fonte: www.fiscooggi.it