

NOVITA' NORMATIVE IRES

ANNO D'IMPOSTA 2012

Società di capitali

Enti non commerciali

Società di capitali

Regime di deducibilità dei leasing

Il D.L. 16/2012, in vigore dal 29 aprile 2012 per effetto della legge 26 aprile 2012 n. 44, abroga la previsione di indeducibilità dei leasing se di durata inferiore a quella minima prevista.

Infatti, il comma 7 dell'articolo 102 del Tuir, nella versione precedente il citato D.L., stabiliva che l'impresa utilizzatrice poteva dedursi i canoni, a condizione che la durata contrattuale fosse non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario, in relazione all'attività esercitata dall'impresa. Nel caso di beni immobili la durata minima doveva essere pari al 50% del periodo ordinario di ammortamento del bene.

La rimozione del vincolo temporale riguarda i contratti stipulati successivamente al 29/4/2012, mentre per quelli stipulati in data precedente rimarranno efficaci i limiti sopracitati.

Riporto a nuovo delle perdite

Il D.L. 98/2011 ha modificato il meccanismo del riporto a nuovo delle perdite, prevedendo che le perdite fiscali conseguite in un periodo d'imposta possano essere computate in diminuzione, senza limiti temporali, dei redditi dei periodi successivi sino ad un massimo dell'80% del reddito dell'anno successivo.

La Circolare 25/E/2012 ha chiarito che:

- qualora si disponga sia di perdite "ad utilizzo limitato" (80%) che di perdite "ad utilizzo illimitato" (prodotte nei primi tre periodi d'imposta) non vi è alcun ordine di priorità nell'utilizzo delle perdite pregresse;
- le perdite pregresse delle società non operative possono essere utilizzate in diminuzione dal reddito imponibile, purché:
 - non eccedano l'80% dell'intero reddito imponibile del periodo d'imposta;
 - le perdite effettivamente utilizzabili (nei limiti dell' 80%) possono essere computate soltanto in diminuzione del reddito imponibile eccedente quello minimo presunto (su cui dovrà, quindi, essere corrisposta l'imposta).

Nel modello Unico SC 2013, nel quadro RS le perdite non compensate, vengono distinte tra utilizzabili "in misura limitata" (rigo RS44) ed utilizzabili "in misura piena" (rigo RS45).

Nell'ambito delle perdite utilizzabili in misura limitata, occorre ulteriormente distinguere tra:

- perdite del periodo d'imposta in corso, risultante dal rigo RN5, col. 3 (rigo RS44, col. 3);
- perdite pregresse (rigo RS44, col. 7).

Deducibilità delle perdite su crediti.

L'art. 33 comma 5, del D.L. n. 83/2012, ha aggiornato l'art. 101, comma 5, TUIR individua nuove fattispecie per le quali risultano verificati, per presunzione assoluta, i presupposti di "certezza" e "precisione" che legittimano la deducibilità fiscale delle perdite su crediti.

Le nuove fattispecie introdotte dal D.L. n. 83/2012 riguardano:

- le perdite su crediti rilevabili a seguito dell'omologa di un *accordo di ristrutturazione* dei debiti;
- le perdite su crediti di modesta entità scaduti da almeno sei mesi;
- le perdite su crediti per i quali sia prescritto il diritto alla riscossione;
- le perdite su crediti cancellati dal bilancio in dipendenza di eventi estintivi (soggetti IAS).

Società di comodo.

Le società di comodo sono state introdotte nell'ordinamento tributario dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 al fine di contrastare il cosiddetto "abuso della persona giuridica". In tal senso già la circolare n. 5/E/2007 affermava l'intento di "penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché esercitare una effettiva attività commerciale".

Con il DL 138/2011 sono state ricondotte nell'alveo delle società di comodo le società in perdita sistematica. In tal modo vengono a formarsi, idealmente, due categorie:

- società non operative: ossia le società che non superano il test di operatività (ricavi dichiarati pari o superiori a quelli minimi);
- società in perdita sistematica: ossia società che presentano 3 periodi d'imposta in perdita oppure che, nel medesimo triennio, conseguono perdite fiscali in due periodi d'imposta e che, nell'altro, dichiarano un reddito inferiore a quello "minimo" stabilito per le società di comodo.

Per le società non operative sono previste limitazioni nell'utilizzo del credito Iva e delle perdite ed il pagamento di una maggiorazione Ires di 10,5 punti percentuali.

Beni ai soci

Al fine di contrastare il fenomeno delle intestazioni di comodo a società di beni personali, il decreto legge 138/2011 ha introdotto, in capo al socio, l'imponibilità della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo (se presente) pagato per la concessione in godimento di beni di impresa e, in capo alla società, l'indeducibilità, nella determinazione del reddito imponibile, dei costi sostenuti relativamente all'acquisto (ammortamento o canoni di locazione) e alla gestione (manutenzione, eccetera) dei beni concessi a soci o familiari.

Nel corso del 2012 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini della applicazione della disposizione, non rilevano i beni utilizzati da soci nella loro qualità di dipendenti, amministratori, o lavoratori autonomi (consulenti).

La circolare 24/E/2012 ha precisato, inoltre, che il regime di indeducibilità dei costi già regolato da specifiche norme del Tuir non viene modificato dalla norma. Ad esempio, per le auto aziendali concesse in benefit a dipendenti-soci, resta ferma la deduzione al 90% prevista nel 2012 dall'articolo 164 del Tuir, mentre per quelle assegnate a soci non dipendenti la deduzione è del 40%.

Con riferimento ai costi sostenuti dalle imprese per immobili abitativi concessi in uso a dipendenti (anche se soci), l'articolo 95, comma 2 Tuir, stabilisce che i canoni di locazione, anche finanziaria, e le spese di manutenzione sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51 del Tuir.

Nel rigo RF32, il codice "34" prevede l'esplicitazione dell'ammontare dei costi indeducibili derivanti dalla concessione in godimento di un bene d'impresa ad un socio o familiare (a titolo personale), senza corrispettivo ovvero ad un corrispettivo inferiore a quello di mercato.

Variazioni del quadro RS (ACE)

I dati necessari per la determinazione dell'ACE devono essere riportati nell'apposito prospetto presente nel quadro RS, che, rispetto a quello del mod. UNICO 2012 SC, presenta le seguenti novità:

- l'introduzione, a rigo RS113, delle nuove colonne "*Ecceденza pregressa*"¹ e "*Ecceденza non attribuibile*"² e la soppressione della colonna "*Ecceденza riportabile quadro RQ*";
- l'introduzione di 2 nuovi righe:

¹ Va indicato l'importo del rendimento nozionale risultante da colonna 11 di rigo RS113 del mod. UNICO 2012 SC.

² Ecceденza non attribuibile ai soci in caso di trasparenza ex artt. 115 e 116, TUIR ovvero di consolidato, in quanto generato prima dell'opzione per il regime di trasparenza / consolidato.

- RS 114 per l'addizionale IRES di cui all'art. 81 del DL. 112/08 (cd "Robin Hood tax" prevista per il settore petrolifero e dell'energia elettrica);
- RS 115 per la maggiorazione relativa alle "società di comodo".

Deducibilità dell'Irap pagata sul costo del lavoro

A decorrere dal 2012 viene concesso un ulteriore sconto sull'imponibile reddituale Ires. Le imprese possono dedurre dal loro reddito la quota di Irap pagata (in termini di cassa) relativa al costo del lavoro al netto delle deduzioni già previste dall'articolo 11, del decreto legislativo n. 446/1997, cioè:

- deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- deduzione forfetaria di 4.600 o 9.200 euro, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato;
- deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali;
- deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo;
- deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti.

La deduzione Irap deve essere calcolata in base all'Irap pagata nell'anno 2012 con riferimento al saldo 2011 ed agli acconti relativi al 2012, attraverso una estrapolazione della componente dell'imposta relativa al costo del lavoro.

La quota deducibile trova collocazione, con il codice "34", nel rigo RF54.

Eliminazione del quadro RH

Nel modello Unico 2012, nel quadro RH erano esplicitati i dati relativi all'imposta sostitutiva dovuta dagli Oicvm di diritto italiano e dai fondi lussemburghesi storici (sezione I) e all'indicazione dell'importo totale dei risultati negativi di gestione che residuano dopo le operazioni di compensazione effettuate al 30 giugno 2011 (sezione II). La disciplina fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio con sede in Italia, diversi dai fondi immobiliari, e con sede in Lussemburgo ha subito modifiche tali da consentire la soppressione dello specifico quadro.

Enti non commerciali

Enti del terzo settore costituiti (o partecipati) da enti pubblici e da società commerciali

Con la Circolare 38/E del primo agosto 2011, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata favorevolmente sulla possibilità che società commerciali ed enti pubblici partecipino ad una ONLUS.

Si sottolinea come in materia l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 64/E del 28 dicembre 2004 (successivamente ribadita con Circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007) aveva asserito che una fondazione (o associazione) costituita e/o partecipata da uno dei soggetti cosiddetti esclusi dal novero delle Onlus³ non fosse iscrivibile all'Anagrafe qualora tali enti esercitassero un'influenza dominante nelle determinazioni della fondazione (o associazione).

La diffusione di enti di natura privata, operanti nel terzo settore, costituiti o partecipati da enti pubblici è stata stimolata anche dall'evoluzione del diritto dei servizi sociali che, in questi ultimi anni, ha subito una notevole metamorfosi anche per le sollecitazioni provenienti dall'Unione europea⁴.

Contemporaneamente, anche gli enti commerciali hanno sentito l'esigenza di costituire enti del terzo settore (o di partecipare agli stessi) per effetto della diffusione del concetto di "*responsabilità sociale d'impresa*", che si è andato sempre più affermando in ambito comunitario.

Premesso che il D. Lgs. n. 460 del 1997 contiene vincoli stringenti sufficienti ad evitare possibili manovre elusive, l'Amministrazione ritiene possibile un orientamento interpretativo in base al quale gli enti pubblici e le società commerciali possono costituire e/o partecipare ad ONLUS, ancorché nella compagine sociale i soggetti di cui all'art. 10, comma 10, del D.lgs. 460/97 siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente ONLUS.

Quindi appare ammissibile il caso delle fondazioni ONLUS, qualora l'organo esecutivo sia formato in maggioranza da soggetti scelti dagli enti pubblici o dalle società commerciali che hanno costituito le medesime fondazioni.

³ Articolo 10, comma 10 del D.Lgs. 460/97

⁴ Ad esempio la risoluzione del Parlamento Europeo del 19 febbraio 2009 n. 2008/2250, invita i legislatori nazionali a provvedere al riconoscimento dell'economia sociale e dei soggetti che ne fanno parte, promuovendo una cooperazione attiva tra le autorità locali e le organizzazioni del terzo settore.

Modello EAS

La quasi totalità degli enti di tipo associativo deve adempiere l'obbligo di presentazione del modello Eas, che fornisce informazioni utili ad intercettare eventuali posizioni di indebito utilizzo delle agevolazioni fiscali.

La prima fonte di proventi delle associazioni sono le quote sociali versate.

Inoltre, esse si finanziano anche attraverso la capacità di offrire beni e servizi agli associati anche dietro il versamento di un vero e proprio corrispettivo.

Ai sensi dell'articolo 148, comma 1, del Tuir, le quote sociali non concorrono a formare il reddito complessivo, mentre, per determinate categorie di enti, al terzo comma, così come nell'omologa disposizione Iva, la legge sancisce la non commercialità della vendita in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai soci di beni o di servizi.

Con l'introduzione dell'Eas, per mantenere queste due defiscalizzazioni, è necessario⁵ inviare la comunicazione in parola che consiste nella risposta a 38 quesiti concernenti le modalità di partecipazione alla vita associativa, la definizione delle entrate tipiche, la realizzazione di determinate attività, la presenza o meno di corrispettivi agli amministratori e l'adozione nello statuto proprio delle disposizioni di legge.

L'invio della dichiarazione è da effettuarsi entro 60 giorni dalla data di costituzione.

Gli effetti del mancato adempimento sono particolarmente gravi, in quanto l'ente perde la defiscalizzazione sia sulle quote sociali, sia sui corrispettivi da soci, e pertanto potrebbe essergli contestata la rilevanza fiscale di queste che sono, per la gran parte delle associazioni, le entrate più rilevanti.

Deducibilità Irap afferente alle spese per il personale dipendente

L'articolo 2 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, introduce, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente.

La deduzione analitica deve essere calcolata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del D.Lgs. n. 446 del 1997 (deduzioni relative all'INAIL, alle spese

⁵ Dalla platea dei soggetti obbligati sono escluse le organizzazioni di volontariato, le pro-loco che optano per il regime ex 398/91 e le sportive dilettantistiche che incassano solo quote sociali. Sono esenti le altre Onlus, comprese le Ong, mentre altre categorie possono beneficiare di una compilazione semplificata.

relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con CFL, ai costi sostenuti per il personale addetto alla R&S, ecc.), nonché alle deduzioni previste per i contribuenti “minori”.

Per la prima volta in Unico 2013 i contribuenti possono far valere la nuova deduzione, a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente.

Per determinare la deduzione spettante in ciascun periodo di imposta, occorre procedere al calcolo analitico dell'IRAP afferente alle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11 D.Lgs. n. 446/97, partendo dall'Irap versata nel periodo di riferimento a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo.