

LA CIRCOLARE DI

LA SETTIMANA *fiscale*

NOVITÀ UNICO 2010 SOCIETÀ di PERSONE e di CAPITALI

IN QUESTA CIRCOLARE:

1. Modelli Unico 2010 Società di persone e di capitali;
2. Tremonti-ter;
3. Incentivi legati agli aumenti di capitale;
4. Interessi passivi;
5. Spese per servizi alberghieri e di ristorazione;
6. Aggregazioni aziendali;
7. Tassazione dei distretti produttivi;
8. Provvedimento di modifica.

1. MODELLI UNICO 2010 SOCIETÀ di PERSONE e di CAPITALI

Con i Provvedimenti Agenzia Entrate 1.2.2010 sono stati approvati i **Modelli Unico 2010 SP** e **Unico 2010 SC**, con le relative istruzioni, che, rispettivamente, le società semplici, in nome col-

lettivo, in accomandita semplice ed equiparate e le società di capitali ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2010 ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

Di seguito si sintetizzeranno le **principali novità** che hanno interessato i modelli dichiarativi in questione.

N. 16 - 13 maggio 2010

2. TREMONTI-TER

L'art. 5, D.L. 78/2009, conv. con modif. dalla L. 102/2009 prevede un **incentivo fiscale** a favore delle imprese che, nel periodo compreso **tra l'1.7.2009 e il 30.6.2010**, effettuano **investimenti** in **macchinari** e **apparecchiature** compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, con la puntualizzazione che i toner e le stampanti presenti nella tabella sono difficilmente considerati investimenti.

I beneficiari dell'agevolazione sono **tutti gli imprenditori**, e quindi sia le imprese individuali sia le società di persone e di capitali; restano esclusi i professionisti.

L'agevolazione consiste in una **variazione in diminuzione** del reddito pari al **50% del costo dell'investimento** in **beni strumentali nuovi** compresi nella suddetta divisione ATECO. Pertanto, il beneficio fiscale consisterà in un risparmio d'imposta **Irpef** o **Ires (non Irap)** pari alla metà dell'aliquota fiscale moltiplicata per il valore dell'investimento.

Affinché gli investimenti siano agevolabili gli stessi devono riguardare beni strumentali, (ovvero beni iscrivibili nelle immobilizzazioni e destinati a permanere durevolmente nell'impresa) nuovi. **Non** sono, quindi, compresi nell'agevolazione gli **investimenti in beni merce** (anche se inclusi nelle tipologie indicate nella tabella) e in **beni usati**.

Sono agevolabili, oltre agli acquisti diretti, anche quelli effettuati mediante contratti di **appalto** e gli investimenti realizzati mediante contratti di **locazione finanziaria**. Per questi ultimi, tuttavia, rileva il costo sostenuto dall'impresa concedente e non l'ammontare dei canoni. Sono, invece, **esclusi**, in quanto non ricompresi nella tabella ATECO divisione 28, i **capannoni** industriali, i **mezzi di trasporto** e gli **autoveicoli** aziendali.

Si specifica che nel costo dei beni strumentali sono ricompresi, oltre al **prezzo** di acquisto, anche gli **oneri accessori di diretta imputazione** (es. spese di trasporto, installazione, montaggio e simili) **al netto** di eventuali **contributi** in conto impianti erogati all'impresa, nonché l'eventuale **Iva oggettivamente indetraibile**.

Come già detto l'acquisto è agevolabile se effettuato tra l'1.7.2009 ed il 30.6.2010; a tal proposito si ricorda che, le spese di acquisizione dei beni mobili, si considerano sostenute alla data di consegna, di spedizione o altra data in cui si verifica il passaggio della proprietà del bene.

Si potrà usufruire della detrazione **solo** in sede di **versamento a saldo** delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti. Pertanto, per le imprese con periodo d'imposta solare, gli acquisti agevolabili effettuati tra l'1.7.2009 ed il 31.12.2009 determineranno una variazione in diminuzione del reddito in Unico 2010 (effetto sulle imposte a saldo al 16.6.2010), mentre gli acquisti agevolabili effettuati tra il 1.1.2010 ed il 30.6.2010 determineranno una

variazione in diminuzione del reddito in Unico 2011 (effetto sulle imposte a saldo al 16.6.2011). Per definire gli **acconti** del periodo d'imposta 2010 sarà, invece, necessario **ricalcolare il reddito 2009 senza considerare l'agevolazione**.

L'agevolazione viene **revocata** se i beni agevolati sono **ceduti** o **autoconsumati prima del secondo esercizio successivo** all'acquisto. Come in passato, infatti, la norma si preoccupa di non favorire la circolazione rapida dei beni: nell'ipotesi di cessione si effettua una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi finalizzata ad annullare l'agevolazione.

3. INCENTIVI LEGATI agli AUMENTI di CAPITALE

Con una modifica approvata in sede di conversione in legge del D.L. 78/2009 è stato aggiunto nell'art. 5 il co. 3-ter volto ad introdurre una norma che **favorisce**, tramite l'attribuzione di vantaggi fiscali, gli **aumenti di capitale**.

Tale norma prevede, infatti, che per gli **aumenti di capitale in società di persone** o **di capitali** effettuati da **persone fisiche** nei **sei mesi successivi** all'entrata in vigore della legge di conversione (ovvero tra il 5.8.2009 ed il 5.2.2010) e per importi **non superiori ad euro 500.000**, si presuma un rendimento figurativo del **3% annuo** escluso da imposizione fiscale per il **periodo d'imposta in corso** alla data di **perfezionamento** dell'aumento di capitale e per i **quattro periodi d'imposta successivi**. L'agevolazione ha efficacia sia ai fini delle **imposte sui redditi** sia ai fini dell'**Irap**.

Si precisa, infine, che l'aumento di capitale in denaro o natura dovrà essere sottoscritto da persone fisiche e deliberato dall'Assemblea con atto notarile. Sono **esclusi** dall'agevolazione i **versamenti in conto capitale** e a **fondo perduto** effettuati dai soci senza modifica del capitale nominale.

4. INTERESSI PASSIVI

La Finanziaria 2008 ha introdotto nuove disposizioni che hanno rivoluzionato il panorama normativo in materia di **deduzione** degli **interessi passivi**, **abrogando** per intero le precedenti norme (art. 96 norma generale, art. 97 pro-rata patrimoniale, art. 98 thin-capitalization del D.P.R. 917/1986).

La nuova disposizione prevede che gli interessi passivi ed oneri assimilati, **diversi** da quelli **capitalizzati** nel costo dei beni, siano **deducibili** in ciascun periodo d'imposta **fino a concorrenza** degli **interessi attivi** e **proventi assimilati** e, per l'**eccedenza**, nel limite del **30%** del **risultato operativo lordo** (ROL) della **gestione caratteristica** (differenza tra il valore e i costi di produzione, escludendo le quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali).

La quota di interessi eccedente potrà essere riportata in avanti nei successivi esercizi, se e nei limiti in cui, in tali esercizi, l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza (al netto degli interessi attivi) sia inferiore al 30% del ROL del periodo.

La **quota del risultato operativo lordo** prodotto a partire **dal terzo periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**, **non utilizzata** per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere **portata ad incremento** del ROL dei successivi periodi d'imposta.

Le suddette disposizioni si applicano a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2007**. Inoltre, si segnala che per il primo ed il secondo periodo d'imposta di applicazione della norma, il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato di un importo pari, rispettivamente, ad **euro 10.000** e ad **euro 5.000**.

5. SPESE per SERVIZI ALBERGHIERI e di RISTORAZIONE

Al fine di evitare una possibile censura comunitaria, il Legislatore ha abrogato con il D.L. 112/2008, conv. con modif. dalla L. 133/2008 (art. 83, co. da 28-bis a 28-quater), le disposizioni concernenti l'**indetraibilità dell'Iva** relativa a **prestazioni alberghiere** e a **somministrazioni** di alimenti e bevande (art. 19-bis1, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972). Peraltro, per compensare in parte la perdita di gettito derivante dalla concessa detrazione dell'Iva sostenuta su tali spese, il Legislatore ha introdotto una **limitazione alla deduzione del costo** medesimo.

A fronte dell'integrale detraibilità dell'Iva, infatti, sul versante della deducibilità dei costi in parola ai fini delle imposte dirette, è previsto che a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al **31.12.2008** dette spese possano essere **dedotte** nel limite del **75%** (art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986).

Peraltro, detta limitazione **non opera**, per espresa previsione normativa, per i **costi** sostenuti dai **dipendenti** e **collaboratori** nell'espletamento delle **trasferte di lavoro** effettuate **fuori dal territorio comunale**, per i quali rimangono invariati i limiti di deducibilità disposti dall'art. 95, co. 3, D.P.R. 917/1986. Naturalmente la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e di ristorazione è imprescindibilmente subordinata al generale **principio di inerenza** dei costi all'attività esercitata.

6. AGGREGAZIONI AZIENDALI

L'art. 4, D.L. 5/2009, conv. con modif. dalla L. 33/2009, ha previsto, per le imprese di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986 (società di capitali) e per le stabili organizzazioni di imprese non residenti, il **riconoscimento fiscale gratuito** (ovvero

senza pagamento di alcuna imposta sostitutiva) del **valore** attribuito ai **beni strumentali materiali** ed **immateriali** per effetto dell'imputazione in bilancio (secondo corretti principi contabili) del **disavanzo da concambio** derivante da operazioni di aggregazione effettuate nel 2009 (**fusione, scissione e conferimento di azienda**) e per un **ammontare complessivo non eccedente** l'importo di **euro 5 milioni**.

L'effetto del riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni determina, a favore del soggetto risultante dall'aggregazione, la **deducibilità fiscale** dei **relativi maggiori ammortamenti** ed il riconoscimento dei maggiori valori ai fini del calcolo delle eventuali **plusvalenze** o **minusvalenze fiscali** da realizzo, a patto che i suddetti beni permangano nella disponibilità del soggetto risultante dall'aggregazione per **almeno quattro periodi d'imposta**.

Le operazioni di aggregazione aziendale, effettuate nel 2009, per le quali trova applicazione il bonus aggregazioni, sono quelle attuate tra soggetti relativamente ai quali sussistono i seguenti **requisiti**:

- **requisito soggettivo**: il soggetto risultante dall'operazione straordinaria deve assumere la forma giuridica di **società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione** residenti nel territorio dello Stato;
- **requisito oggettivo**: il processo di aggregazione aziendale deve necessariamente realizzarsi mediante le operazioni straordinarie di **fusione, di scissione** o di **conferimento** di azienda;
- **requisito temporale**: le operazioni straordinarie devono essere effettuate nel corso dell'anno **2009**;
- **requisito dell'operatività**: le imprese che partecipano all'operazione straordinaria devono essere **operative da almeno due anni**, nel senso che devono aver esercitato un'**effettiva attività imprenditoriale** nel biennio antecedente la data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione aziendale;
- **requisito dell'indipendenza**: le società partecipanti all'operazione straordinaria **non** devono appartenere al **medesimo gruppo societario**, né essere legate tra loro da un **rapporto di partecipazione**, né **controllate**, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 c.c.;
- **requisito dell'«anzianità» delle condizioni**: i suddetti requisiti devono sussistere **ininterrottamente** nei **due anni precedenti** l'operazione.

7. TASSAZIONE dei DISTRETTI PRODUTTIVI

L'art. 3, D.L. 5/2009 reintroduce la **tassazione del distretto**, il cui esordio nel nostro ordinamento tributario era contenuto nella L. 266/2005 (Finanziaria 2006) all'art. 1, co. 366-372. I distretti produttivi

UNICO 2010 SOCIETÀ di PERSONE e di CAPITALI – NOVITÀ

Tremonti-ter	Agevolazione fiscale pari al 50% del costo dell'investimento effettuato dal 1.7.2009 al 30.6.2010 in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007.
Incentivi legati agli aumenti di capitale	Per gli aumenti di capitale in società di persone o di capitali effettuati da persone fisiche tra il 5.8.2009 ed il 5.2.2010 per importi non superiori ad euro 500.000, si presume un rendimento figurativo del 3% annuo escluso da imposizione fiscale per il periodo d'imposta in corso alla data di perfezionamento dell'aumento di capitale e per i quattro periodi d'imposta successivi.
Interessi passivi	Sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati e, per l'eccedenza, nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica (differenza tra il valore e i costi di produzione, escludendo le quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali).
Spese per servizi alberghieri e di ristorazione	Deduzione nel limite del 75%.
Aggregazioni aziendali	Per le imprese di cui all'art. 73, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986 (società di capitali) e per le stabili organizzazioni di imprese non residenti, è fiscalmente riconosciuto il valore attribuito ai beni strumentali materiali ed immateriali per effetto dell'imputazione in bilancio del disavanzo da concambio, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di euro 5 milioni, relativamente alle operazioni di aggregazione effettuate nel 2009 (fusione, scissione e conferimento d'azienda).
Tassazione dei distretti produttivi	Le imprese appartenenti al distretto hanno la facoltà di esercitare congiuntamente l'opzione per la tassazione di distretto ai fini dell'applicazione dell'Ires.

si configurano, quindi, come **sogetti passivi Ires** ai sensi dell'art. 73, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986 e osservano, laddove applicabili, le disposizioni di cui all'art. 117, D.P.R. 917/1986 in materia di **tassazione di gruppo** delle imprese residenti nel territorio dello Stato.

Le imprese appartenenti al distretto hanno la **facoltà** (e non certamente l'obbligo) di esercitare **congiuntamente l'opzione** per la tassazione di distretto ai fini dell'applicazione dell'Ires: il reddito imponibile del distretto viene determinato **sommando il reddito (o perdita)** delle imprese che hanno contestualmente optato per la tassazione unitaria. Si ritiene che l'utilizzo del termine **«esercizio congiunto»** dell'opzione **non** debba essere inteso nel senso di **totale adesione** da parte dei soggetti aderenti ad un distretto, quanto piuttosto nel senso di contestuale adesione da parte di coloro che intendono partecipare a tale forma di «consolidamento» fiscale di distretto. In tal senso si ritiene si possa addurre il fatto che, a prescindere dall'esercizio dell'opzione da parte degli aderenti, i distretti possono comunque **concordare**, in via preventiva

e vincolante con l'Agenzia delle Entrate, il **volume delle imposte dirette** da versare in ciascun esercizio di competenza delle imprese appartenenti. Il carico fiscale così concordato con il distretto vincola le imprese per **almeno un triennio**.

Le imprese appartenenti al distretto, che intendono optare per la tassazione unitaria del reddito, sottoscrivono con l'Agenzia delle Entrate un accordo che prevede l'**adesione**, per almeno un triennio, ad un **meccanismo di pianificazione fiscale** concordata che richiama, laddove compatibile, le disposizioni di cui all'art. 117 e segg., D.P.R. 917/1986. Trattandosi ora, non di una singola impresa o contribuente, ma di un distretto e, quindi, di un insieme di soggetti che producono livelli di reddito differenti, la norma fiscale contenuta nel D.L. 5/2009 ha necessariamente introdotto meccanismi correttivi che consentano di ristabilire **criteri di equità** nell'attribuzione dei vantaggi fiscali tra i soggetti aderenti al distretto stesso. Senza questi correttivi vi sarebbero, infatti, soggetti che trarrebbero vantaggio in ragione di elevati livelli di utili (a fronte di una contribuzione fiscale meno che proporzionale) a danno di coloro

che si trovano in una situazione di perdita (e conseguentemente verserebbero indebite imposte). Il meccanismo previsto per eliminare siffatte distorsioni, senza penalizzare né le imprese virtuose né quelle in temporanea difficoltà, prevede l'**esclusione** dalla **formazione della base imponibile delle somme scambiate** tra le **imprese** appartenenti al distretto.

Tale elemento appare significativo in quanto consente alle imprese in perdita di poter «cedere» il beneficio fiscale conseguente alla situazione sofferta ad altre imprese del medesimo distretto, senza tuttavia essere parte di un gruppo industriale nell'accezione fino ad ora conosciuta. A riguardo la norma specifica che «*la ripartizione del carico tributario tra le imprese interessate è rimessa al distretto, che vi provvede in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento, sulla base di principi di mutualità*». Nel ribadire il concetto di trasparenza, il Ministero ha sottolineato come la ripartizione del carico tributario possa rappresentare un elemento critico di tutto il processo; appare, quindi, auspicabile che il distretto tenga evidenza di come sono ripartiti i vantaggi tra i singoli aderenti e quali siano le procedure poste in essere per riposizionare in modo neutro le posizioni di ciascuno nel distretto. Per quanto attiene agli obblighi di natura fiscale, laddove si sia in presenza di imprese che abbiano

optato per dare vita ad un **distretto** connotato da una **propria soggettività tributaria**, si evidenzia come in capo allo stesso distretto graveranno tutti gli **obblighi di presentazione** delle **dichiarazioni fiscali** e di **versamento** delle imposte dirette per conto delle imprese aderenti. Queste ultime rimarranno comunque obbligate a porre in essere gli adempimenti loro propri e assumeranno responsabilità solidale con il distretto.

8. PROVVEDIMENTO di MODIFICA

In relazione alle dichiarazioni **Unico 2010 PF** (per cui si rimanda alla precedente Circolare SF n. 15/2010), **Unico 2010 SP** ed **Unico 2010 SC**, si segnala che con il Provvedimento Agenzia delle Entrate 10.5.2010 sono state apportate delle **modifiche** alle relative **istruzioni** e ai **modelli** approvati con separati Provvedimenti dell'1.2.2010, nonché alle **specifiche tecniche** approvate con separati Provvedimenti del 16.2.2010.

Le modifiche apportate sono volte ad **eliminare refusi** o **inesattezze** nelle istruzioni derivati dalla variazione della struttura dei modelli rispetto ai dichiarativi del periodo d'imposta precedente, ovvero ad **integrare riferimenti normativi** in precedenza non evidenziati.

Simone Allodi e Susj Castenetti

LA SETTIMANA fiscale

Direttore Scientifico: Bruno Frizzera
Direttore Responsabile: Ennio Bulgarelli
Coordinatore Editoriale: Mauro Rampinelli

GRUPPO **24** ORE

V²⁴ Valore aggiunto
per Imprese
e Professionisti

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 ORE
Presidente: Giancarlo Cerutti
Amministratore Delegato: Donatella Treu
Direttore Generale Area Professionale: Eraldo Minella
Sede legale e amministrativa:
Via Monte Rosa n. 91 20149 MILANO
Direzione e Redazione: Donatella Anesi - Martina Brunelli - Ilaria Callegari - Elisa Chizzola - Roberta Coser - Silvano Marchi - Paolo Sardi
Sede: Galleria dei Legionari Trentini n. 5 38122 Trento - Telefono 0461.20731 Fax 0461.239268
Periodico settimanale registrato presso il Tribunale di Milano n. 460 del 01.08.1997
Riproduzione vietata S.E. o O.
Abbonamenti 2010: Annuo € 189,00, con CD-Rom € 255,00, copia € 7,00
Deducibile per professionisti e aziende

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

Servizio Clienti Periodici: via Tiburtina Valeria, km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) -
Tel. 023022.5680 oppure 063022.5680 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400

e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

Concessionaria esclusiva di pubblicità: Focus Media Advertising "FME Advertising Sas di Elena Anna Rossi & C."

Sede legale: P.zza A. de Gasperi n. 15 21040 Gerenzano (VA)

Direzione e Uffici: Via Canova n. 19 20145 Milano tel. 02.3453.8183 - fax 02.3453.8184 - e-mail: info@focusmedia.it

Stampa: Mondadori Printing S.p.a., via Mondadori 15, 37131 Verona

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

www.24orefrizzera.it

La Settimana fiscale da oggi è su Facebook



Rivista licenziata per la stampa il 12 maggio 2010