



Il prospetto degli interessi passivi in Unico SC 2012

Nel modello Unico Società di Capitali 2012 devono essere indicati i dati relativi al calcolo degli interessi passivi deducibili ai sensi dell'art.96 del Tuir. Si ricorda che, sulla base di tale disposizione, per i soggetti Ires, gli interessi passivi sono integralmente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati, mentre l'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. Le eventuali eccedenze di ROL non utilizzate e le eccedenze di interessi passivi non dedotti nell'esercizio sono riportabili, nei successivi esercizi, senza limiti di tempo.

Recenti novità e chiarimenti ministeriali

⇒ Ampliamento dei soggetti a cui si applica l'art.96 del Tuir

L'articolo 88, co.1 del D.L. n.1/12 (c.d. decreto "liberalizzazioni", convertito con L. n.27/12) prevede che le società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione, non potranno più procedere, a partire dal periodo d'imposta in corso al 24 gennaio 2012, all'integrale deduzione degli interessi passivi, con la conseguenza che le stesse saranno tenute ad applicare le regole ordinarie previste dell'art.96 del Tuir.

La modifica normativa ha recepito le criticità evidenziate dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato, secondo cui era ravvisabile un'ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti privati e soggetti partecipati prevalentemente da enti pubblici operanti nel settore delle *utility*. In particolare, la possibilità di dedurre integralmente gli interessi passivi determinava un differente costo del capitale di finanziamento per quelle società che si fossero indebitate per costruire o gestire impianti per la fornitura di energia e di altri servizi, a seconda che le stesse fossero prevalentemente o meno di proprietà pubblica.

⇒ Principio di inerenza degli interessi passivi

Oltre a tale modifica normativa, è necessario registrare un recente cambio di orientamento della Corte di Cassazione, la quale ha affermato, nella [sentenza n.24930/11](#), che gli interessi passivi sono deducibili se rispettano il principio di inerenza. In precedenza, la stessa Corte si era espressa in senso contrario, stabilendo che il principio di inerenza non è applicabile ai fini della deducibilità di detti interessi passivi⁸.

⇒ Interessi passivi riportabili e trasformazione regressiva

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.29/E/11, ha affermato che la società di persone risultante dalla trasformazione regressiva di una società di capitali perde il diritto a riportare in avanti gli interessi passivi che quest'ultima non ha potuto dedurre nei periodi d'imposta anteriori alla detta trasformazione.

Modalità di compilazione

La determinazione degli interessi deducibili deve essere effettuata nel prospetto riportato nel quadro RF, righe da RF118 a RF121. Se dal calcolo emerge un'eccedenza indeducibile, la stessa deve essere riportata nel rigo RF16, col.1, come variazione in

⁸ Per un approfondimento si rinvia a F. Facchini, "La deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES" in La Circolare Tributaria n.7/12, pag.42.

aumento del reddito imponibile. Invece, nel caso in cui vi siano degli interessi passivi indeducibili riportati dai precedenti esercizi che trovano capienza negli interessi attivi dell'esercizio o nel limite del 30% del ROL, dovrà essere operata una corrispondente variazione in diminuzione nel rigo RF 54, codice "13".

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili					
	RF118	1	2	3	4	5
	RF119	Risultato operativo lordo				
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile ¹)		IRES		RHT
	RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili (di cui		non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
	RF122	Interessi passivi deducibili Robin Tax				
						,00

RF118

Nella colonna 1 devono essere riportati gli interessi passivi dell'esercizio. Tra gli interessi passivi devono essere compresi tutti quei costi relativi ad operazioni aventi causa finanziaria e, quindi, ogni interesse ed onere collegato alla messa a disposizione di una provvista di denaro, titolo o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e per cui è prevista una remunerazione⁹. Ad esempio, tra gli interessi passivi rilevano le commissioni sugli affidamenti concessi.

Relativamente ai canoni di *leasing*, si ricorda che la [C.M. n.19/E/09](#) ha previsto che i soggetti che non adottano gli IAS (e quindi contabilizzano i canoni in B.8 del Conto economico, inclusi gli interessi) possono operare lo scorporo forfetario degli interessi con i criteri già noti ai fini Irap (D.M. del 24 aprile 1998).

Nella colonna 2 devono essere riportati l'importo degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati indeducibili nei precedenti periodi d'imposta.

Nella colonna 3 trova accoglimento l'importo degli interessi attivi dell'esercizio, i quali, al pari degli interessi passivi, devono trarre origine da un rapporto di natura finanziaria. Tuttavia, oltre agli interessi tipicamente finanziari (su finanziamenti, ecc.) rilevano anche gli interessi attivi sui crediti commerciali, sia impliciti che espliciti (art.96, co.3, primo periodo). Inoltre, al fine di agevolare gli imprenditori che operano con gli enti pubblici, è previsto che rilevano anche gli interessi attivi "virtuali" vantati nei confronti di quest'ultimi, calcolati al tasso ufficiale BCE aumentato di un punto (art.96, co.3, ultimo periodo).

Gli interessi passivi possono essere immediatamente dedotti fino a concorrenza degli interessi attivi. A tal fine, al rigo RF118, colonna 4 deve essere riportato il minore tra la somma degli importi di cui alla colonna 1 (interessi passivi dell'esercizio) e alla colonna 2 (interessi passivi pregressi) e l'importo di cui alla colonna 3 (interessi attivi).

Si ricorda che la possibilità di utilizzare gli interessi attivi dell'esercizio per compensare anche gli interessi passivi degli esercizi precedenti è stato oggetto di un opportuno chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.38/E/10, risposta 1.4. A tale riguardo, gli oneri finanziari indeducibili pregressi che trovano capienza negli interessi attivi di periodo, riportati in colonna 3, possono essere dedotti indicando il relativo ammontare nel rigo RF54, utilizzando il codice 13. Gli interessi passivi eccedenti quelli attivi, devono essere riportati nel rigo RF118, colonna 5, per essere sottoposti al test di deducibilità del ROL.

RF119

In colonna 1 deve essere riportato l'importo di ROL eccedente dell'esercizio 2010 (rigo RF120 del modello Unico 2011). In colonna 2 deve essere evidenziato l'importo del ROL dell'esercizio. Se il ROL è negativo, non deve essere evidenziato alcun importo.

⁹ In tal senso, la C.M. n.19/E, par. 2.2. e la C.M. n.38/E, risposta 1.2.

Come è noto: il ROL dell'esercizio è determinato come segue.

Valore della produzione	(Aggregato A del Conto economico)
- Costi della produzione	(Aggregato B del Conto economico)
+ Ammortamenti immateriali	(Voce B 10 a) del Conto economico)
+ Ammortamenti materiali	(Voce B 10 b) del Conto economico)
+ Canoni di <i>leasing</i> beni strumentali	(Voce B 8 del Conto economico)

Gli importi rilevanti, ai fini del calcolo del ROL, devono essere assunti così come risultanti dalle rispettive voci di Conto economico, a prescindere dalla loro deducibilità¹⁰.

La somma dell'importo di colonna 1 e del 30% di colonna 2 costituisce il limite di deducibilità degli eventuali interessi passivi netti, precedentemente esposti nella colonna 5 del rigo RF118.

Nel prospetto di Unico 2012, nella colonna 3 dovrà essere inserito il minore tra l'importo indicato nella colonna 5 del rigo RF118 e la somma dell'importo di colonna 1 e del 30% di colonna 2 del rigo RF120.

Nel caso in cui il ROL sia in grado di assorbire sia gli interessi dell'esercizio sia quelli degli esercizi precedenti, l'importo degli interessi passivi degli anni precedenti assorbiti riduce il reddito imponibile dell'esercizio attraverso apposita variazione in diminuzione da indicare nel rigo RF 54, codice 13.

RF120

Nel caso in cui il limite del 30% ROL ecceda gli interessi passivi netti, il residuo non utilizzato nell'esercizio può essere riportato in avanti, senza limiti temporali, indicando il relativo importo nel rigo RF 120, colonna 2.

Sul punto, la C.M. n.19/E dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in presenza di perdite fiscali pregresse, l'eccedenza di ROL non utilizzata per compensare gli interessi passivi netti non può costituire oggetto di riporto in avanti. Con tale precisazione, l'Agenzia ha voluto scoraggiare eventuali pratiche elusive di "*refreshing*" delle perdite fiscali eventualmente in scadenza, consistenti nell'evitare di utilizzare il ROL per compensare gli interessi passivi. Infatti, il maggior reddito derivante dalla variazione in aumento per interessi passivi in deducibili sarebbe comunque compensato dalle perdite pregresse. L'eccedenza di ROL, invece, sarebbe riportabile illimitatamente nel tempo, evitando, in questo modo, di perdere la possibilità di utilizzare la perdita fiscale.

Sulla questione, tenendo conto delle recenti modifiche normative in merito al riporto delle perdite, sarebbe opportuno un nuovo pronunciamento dell'Amministrazione.

RF121

In caso di consolidato fiscale, gli interessi passivi in deducibili non compensati da parte di una consociata possono essere trasferiti alla controllante e dedotti nel calcolo della tassazione di gruppo, qualora le altre società aderenti al consolidato presentino delle eccedenze di ROL capienti.

L'importo degli interessi passivi da trasferire al consolidato viene indicato nel rigo RF121, colonna 2 nonché nel rigo GN36, colonna 1. Mentre, nel caso di ROL eccedente trasferito al consolidato, il relativo importo deve essere indicato nel rigo RF120, colonna 2.

Non è possibile trasferire le eccedenze di interessi passivi e di ROL maturate in periodi d'imposta precedenti l'adesione al regime del consolidato fiscale. Detti importi devono essere indicati rispettivamente nel rigo RF121, colonna 1 e RF120, colonna 1.

¹⁰ Es.: l'ammortamento dell'avviamento deve essere assunto per intero anche se superiore ad 1/18-esimo del costo.

In questo caso nell'Unico SC 2012 si dovrà procedere nel seguente modo.

Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili	1	6.000,00	2	5.000,00	3	2.000,00	4	2.000,00	5	9.000,00
	RF118										
	RF119 Risultato operativo lordo					1	,00	2	40.000,00	3	9.000,00
	RF120 Eccedenza di ROL riportabile (di cui non trasferibile)	Consolidato		IRES		RHT					
		1	,00	2	,00	3	3.000,00	4	,00		
RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato (di cui 1		trasferiti al consolidato								
		1	,00	2	,00	3	,00				
RF122 Interessi passivi deducibili Robin Tax											,00

RF54 Altre variazioni in diminuzione	13	2	5.000,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
									37	,00

EUROCONFERENCE
 EDITORE




IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI 2012

Commentario al Tuir, coordinato con la principale normativa di riferimento. È aggiornato con le Manovre tributarie 2011, con la Legge di stabilità 2012 e con il decreto salva Italia

AUTORI M.Saccaro, L.Scappini, E.Vial, R.Vio
EDIZIONE Marzo 2012

SCONTO 20% € 120,00 (€-150,00)

ACQUISTA IL TESTO

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO 2012

Commentario alla disciplina Iva nazionale, coordinata con la direttiva comunitaria 2006/112/CE, il D.L. n.331/93 e il Regolamento 282/2011/UE. È aggiornato con le Manovre 2011-2012 e con la Legge comunitaria 2010

AUTORE F.Scopaca
EDIZIONE Marzo 2012

SCONTO 20% € 120,00 (€-150,00)

ACQUISTA IL TESTO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con carta di credito





Gruppo
EUROCONFERENCE®
costruiamo competenza