



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 18 aprile 2018

Modifiche alla disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria

a cura del Dott. Fabrizio Vigo

Modifiche alla disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria

Sono gli artt. 44 e 48 del D.P.R. n.917 del 22/12/86 che disciplinano i redditi di capitale e i redditi imponibili ad altro titolo.

Quali redditi possono essere considerati "Redditi di Capitale"?

- i **proventi** derivanti da conti correnti;
- **gli interessi e proventi di obbligazioni e titoli similari**, certificati di massa e altri titoli **diversi** dalle **azioni** e titoli similari, inclusa la differenza tra la somma percepita o il valore dei beni ricevuti a scadenza e il prezzo di emissione;
- le **rendite perpetue e prestazioni annue perpetue** (disciplinate dagli artt. 1861 e 1869 codice civile);
- i **compensi per prestazione di fidejussioni** o di altre garanzie;
- **gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'IRES. E' ricompresa tra gli utili anche la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art.98 DPR 917/86 direttamente erogati dal socio;**
- i redditi da **associazione in partecipazione** e **contratti di cointeressenza** agli utili (se l'apporto è costituito esclusivamente da lavoro sono però redditi da lavoro autonomo);
- gli utili da **gestione di patrimoni** nell'interesse di una pluralità di soggetti (**organismi di investimento collettivo di diritto estero**);
- i proventi **da riporti e pronti contro termine su titoli e valute**;
- i proventi da **mutuo di titoli garantito**;
- redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza dei **contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione**, redditi delle **pensioni integrative** e delle **rendite vitalizie previdenziali**, costituiti dalla differenza tra l'importo di ciascuna rata erogata e quello della corrispondente rata calcolata senza tener conto dei rendimenti finanziari;
- i redditi imputati al beneficiario di **trust (dal 01/01/2007)**;
- **gli altri interessi**, non aventi natura compensativa, e ogni **altro provento** in misura definita derivante dall'**impiego di capitale**.

PROSPETTO CAPITALE E RISERVE

(quadro RS modello redditi)

I redditi da dividendi di partecipazione sono **redditi di capitale** derivanti dalla partecipazione al capitale di rischio di società o enti soggetti passivi IRES.

La tassazione di azioni e dividendi varia a seconda di due fattori fondamentali: la **localizzazione** della società che eroga i dividendi e la **percentuale di partecipazione** detenuta dal socio.

TASSAZIONE REDDITI DI CAPITALE

- IL CRITERIO DELLA PARTECIPAZIONE: ovvero se il risparmiatore socio/azionista è titolare di una quota del capitale o partecipazione **qualificata** o **non qualificata**.

Partecipazione qualificata:

si intendono le azioni e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata contraddistinte da una percentuale di diritti al voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda se si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Partecipazione non qualificata:

Si considerano non qualificate le partecipazione che rappresentano complessivamente: una percentuale di diritti al voto esercitabili nell'assemblea ordinaria non superiore al 2% o al 20%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni; o una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5 o al 25%, a seconda se si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati.



PROSPETTO CAPITALE E RISERVE

(quadro RS modello redditi)

- - IL CRITERIO DELLA LOCALIZZAZIONE: Al fine di comprendere il meccanismo di tassazione dei redditi di capitale, accanto alla tipologia di partecipazione posseduta, occorre valutare anche la localizzazione della società della quale si possiede parte o tutto il capitale (azioni, quote e partecipazioni in genere).

LA LEGGE N.205/2017 – Legge di Bilancio 2018 – è intervenuta in materia di tassazione dei redditi di capitale, **equiparando la tassazione sulle persone fisiche non in regime d'impresa** che detengono partecipazione qualificate o non qualificate con tassazione ad aliquota fissa dal 2018 ———▶ **26 %**



PROSPETTO CAPITALE E RISERVE

(quadro RS modello redditi)

TASSAZIONE DA APPLICARE A PARTIRE DAL 2019 (redditi 2018)

Nel caso di dividendi distribuiti da società residenti e derivanti da partecipazioni qualificate, la tassazione da applicare dipenderà dal soggetto destinatario dei dividendi medemisi:

- **Ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26%** sull'intera base imponibile per le persone fisiche non in regime d'impresa. Il contribuente persona fisica non dovrà riportare nulla in dichiarazione dei redditi poiché in questo caso è la società stessa che effettua e versa la ritenuta d'acconto;
- **Base imponibile pari al 58,14%** (esenzione del 41,86%) per le **persone fisiche operanti in regime di impresa (ditte individuali) e le società di persone**. Su tale base imponibile si applicheranno le aliquote IRPEF ordinarie;
- **Base imponibile pari al 5%** (esenzione del 95%) per le **società di capitali**.

Nel caso di dividendi distribuiti da società residenti e derivanti da partecipazione NON qualificate, la tassazione da applicare dipende sempre dal soggetto destinatario dei dividendi medesimi:

- **Ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26%** per le persone fisiche non titolari di partita IVA. Il contribuente persona fisica non dovrà riportare nulla in dichiarazione dei redditi poiché in questo caso è la società stessa che effettua e versa la ritenuta d'acconto;
- **Base imponibile pari al 58,14%** (esenzione del 41,86%) per le **persone fisiche titolari di partita IVA e le società di persone**. Su tale base imponibile si applicheranno le aliquote IRPEF ordinarie;
- **Base imponibile pari al 5%** (esenzione del 95%) per le **società di capitali**. Attenzione, in questo caso l'esenzione è totale se la società considerata ha optato per il **regime di trasparenza** (tassazione IRPEF direttamente in capo ai soci).

La quota di imponibilità IRPEF pari al 58,14% sul singolo socio deriva da una proporzione per effetto della quale **la tassazione complessiva Ires 24% società/aliquote Irpef socio** faccia sì che quest'ultimo venga colpito dall'aliquota Irpef marginale.



TASSAZIONE DIVIDENDI

Con l'introduzione della **Legge di Bilancio 2018** si è stabilito che per le distribuzioni di utili deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 si applicano le regole precedenti alla nuova Legge, che prevede invece l'aliquota secca (a titolo d'imposta) del 26%.

Si analizza di seguito le varie modifiche apportate negli anni per la tassazione dei dividendi distribuiti ai soci:

ALIQUOTA IRES	ANNO DISTR.NE UTILI	% IMPONIBILE DIVIDENDI	TIPOLOGIA PARTECIPAZIONE
33 %	Fino al 2007	40% (esenzione 60%)	Partecipazione qualificata
27,5%	Dal 2008 al 2016	49,72% (esenzione 50,28%)	Partecipazione qualificata
24%	2017	58,14% (esenzione 41,86%)	Partecipazione qualificata

A partire dagli utili dell'esercizio 2018 si applicherà la ritenuta a titolo di imposta pari al 26% sia per i soci titolari di partecipazioni qualificate che non qualificate.



MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	120.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	120.000,00	,00
	di cui per utili	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	di cui per riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS131	Riserve di capitale	500.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	500.000,00	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	,00				,00		,00	
RS133	Riserve di utili da trasparenza	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS134	Riserve di utili	230.000,00	,00	,00	180.000,00			50.000,00	
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	,00				,00		,00	
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	,00				,00		,00	
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1.100.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	1.100.000,00	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse			Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	,00	37.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

Rigo RS130:

nella colonna 1: l'importo del capitale sociale comprensivo della quota sottoscritta e non versata;

nella colonna 2: incrementi nel corso dell'esercizio per delibere di aumento capitale per effetto di nuovi conferimenti o per passaggio a capitale di riserve;

nella colonna 3: decrementi nel corso dell'esercizio per delibere di riduzione o di abbattimento del capitale;

nella colonna 4: totale dei campi da 1 a 3;

nella colonna 5: la quota di capitale sociale indicato in colonna 1 a seguito dell'imputazione di riserve di utili;

nella colonna 6: gli incrementi di tale quota;

nella colonna 7: i decrementi di tale quota;

nella colonna 8: totale dei campi da 5 a 7;

nella colonna 9: la quota del capitale sociale costituita per imputazione dei saldi in sospensione d'imposta emersi a fronte della rivalutazione dell'attivo operata in applicazione di leggi speciali nonché la quota del capitale formata a seguito del passaggio a capitale di altre riserve in sospensione d'imposta, che abbiano mantenuto tale regime;

nella colonna 10: incrementi della parte di capitale in sospensione d'imposta;

nella colonna 11: decrementi della parte di capitale in sospensione d'imposta;

nella colonna 12: totale dei campi da 9 a 11.

MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	120.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	120.000,00	,00
	di cui per utili	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	di cui per riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS131	Riserve di capitale	500.000,00	,00	,00	,00	,00	,00	500.000,00	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	,00				,00		,00	
RS133	Riserve di utili da trasparenza	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS134	Riserve di utili	230.000,00	,00	,00	180.000,00			50.000,00	
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	,00				,00		,00	
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	,00				,00		,00	
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1.100.000,00	,00	,00		,00		1.100.000,00	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse			Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	,00		37.000,00		,00		,00	
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	,00	,00	,00		,00		,00	,00

Rigo RS131:

nella colonna 1: l'ammontare complessivo delle riserve aventi natura di capitale esistenti nel precedente bilancio (es: riserve costituite con le somme ricevute dalla società a titolo di sovrapprezzo azioni; di quelle costituite con versamenti operati dai soci fuori da nominale);

nella colonna 2: incrementi di riserve di capitale;

nella colonna 3: decrementi di riserve di capitale verificatisi per effetto di atti distributivi ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio o per effetto del consolidamento a capitale di dette riserve (in questo ultimo caso lo stesso importo andrà indicato anche nella colonna 2 del rigo RS130);

nella colonna 4: totale dei campi precedenti.

Rigo RS132:

nella colonna 1: riserve costituite prima della trasformazione di cui all'art. 170, comma 3, del TUIR, con utili imputati ai soci a norma dell'art. 5 del TUIR ed iscritte a bilancio con indicazione della loro origine dopo la trasformazione stessa;

nella colonna 3: decrementi delle riserve di utili per effetto delle distribuzioni che non concorrono a formare il reddito dei soci nonché per effetto dell'imputazione di esse a capitale che non comporta l'applicazione del comma 6 dell'art. 47 del TUIR (in quest'ultimo caso un corrispondente importo va indicato fra gli incrementi di colonna 2 del precedente rigo RS130).

MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Rigo RS133:

Vanno indicate le riserve alimentate con utili di esercizio prodotti durante la fase di applicazione del regime opzionale di tassazione per trasparenza, di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 8 del DM 23 aprile 2004, salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili realizzati nei periodi di efficacia dell'opzione. L'integrale esclusione di detti dividendi si applica anche nel caso in cui la distribuzione avvenga successivamente al periodo di efficacia dell'opzione e a prescindere dalla circostanza che i soci percipienti siano gli stessi cui sono stati imputati i redditi per trasparenza, a condizione che rientrino pur sempre tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1 del citato DM 23 aprile 2004.

Rigo RS134:

nella colonna 1: ammontare complessivo delle riserve alimentate con utili, risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione;

nella colonna 2: indicazione della parte dell'utile dell'esercizio precedente accantonata a riserva;

nella colonna 3: indicazione dell'importo dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve;

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;



MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Rigo RS135:

nella colonna 1: quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 2/4/2008;

nella colonna 3: l'importo dei decrementi delle predette riserve verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto delle distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve;

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;

Rigo RS136:

nella colonna 1: la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili formatesi prima dell'inizio della gestione esente di cui al regime delle SIIQ e delle SIINQ, risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione;

nella colonna 3: importo dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve;

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;



MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Rigo RS137:

nella colonna 1: quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili formati durante la gestione esente di cui al regime delle SIIQ e delle SIINQ, risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione;

nella colonna 2: indicazione della parte di utile dell'esercizio precedente accantonata a riserva;

nella colonna 3: indicazione dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve;

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;

Rigo RS138:

nella colonna 1: l'ammontare delle riserve alimentate con utili formati durante la gestione esente di cui al regime delle SIIQ e delle SIINQ per la parte riferibile a contratti di locazione di immobili;

nella colonna 2: indicazione dell'utile dell'esercizio precedente accantonata a riserva;

nella colonna 3: indicazione dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve;

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;



MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Rigo RS139:

nella colonna 1: ammontare complessivo delle riserve in sospensione d'imposta risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione;

nella colonna 2: gli incrementi di tale tipo di riserve verificatisi nell'esercizio;

nella colonna 3: i decrementi di tali riserve verificatisi per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale (in quest'ultimo caso, un corrispondente importo va indicato nella colonna 2 ovvero nella colonna 10 del rigo RS130, a seconda che tale vicenda comporti o meno la cessazione del regime di sospensione);

nella colonna 4: la somma degli importi indicati nei campi precedenti;

Rigo RS140: va data indicazione del risultato (utile o perdita) del conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione, in particolare:

nella colonna 1: quota dell'utile oggetto di distribuzione;

nella colonna 2: quota accantonata a riserva;

nella colonna 3: la parte eventualmente destinata alla copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo;

nella colonna 4: perdita dell'esercizio e le perdite dei precedenti esercizi portate a nuovo;



MODELLO REDDITI

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RS (RS130 A RS141)

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Rigo RS141: va data indicazione del risultato (utile o perdita) del conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione per la parte riferibile alla gestione esente di cui al regime speciale delle SIIQ e delle SIINQ; in particolare:

- nella colonna 1: quota dell'utile oggetto di distribuzione;
- nella colonna 2: quota accantonata a riserva;
- nella colonna 3: la parte eventualmente destinata alla copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo;
- nella colonna 4: perdita dell'esercizio e le perdite dei precedenti esercizi portate a nuovo;



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 18 aprile 2018

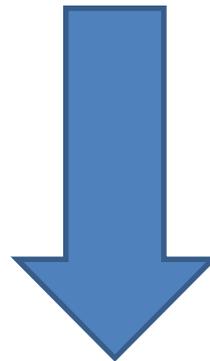
Modello Redditi Società di Capitali

Quadro RS – Rigo RS110

**«Estremi identificativi rapporti
finanziari»**

A cura del Dott. Fabrizio Vigo

Per tutte le imprese (con ricavi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro), i quali per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante (es. banche, Poste Italiane), è prevista la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 1, 5 e 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.



Compilazione RIGO RS110



Estremi identificativi rapporti finanziari	Codice fiscale	Codice di identificazione fiscale estero		,00
	1	2		,00
	Denominazione operatore finanziario		Tipo di rapporto	
	3		4	
Canone Rai	Intestazione abbonamento	Numero abbonamento		
	1	2		
	Comune	Provincia titoli	Codice Comune	

- ❑ Colonna 1 → codice fiscale dell'operatore finanziario;
- ❑ Colonna 2 → in mancanza del codice fiscale dell'operatore finanziario, indicare il codice di identificazione fiscale estero;
- ❑ Colonna 3 → denominazione operatore finanziario;
- ❑ Colonna 4 → tipo di rapporto, utilizzando la tabella seguente:

01 Conto corrente	12 Cassette di sicurezza
02 Conto deposito titoli e/o obbligazioni	13 Depositi chiusi
03 Conto deposito a risparmio libero/vincolato	14 Contratti derivati
04 Rapporto fiduciario ex legge n. 1966/1939	15 Carte di credito/debito
05 Gestione collettiva del risparmio	16 Garanzie
06 Gestione patrimoniale	17 Crediti
07 Certificati di deposito e buoni fruttiferi	18 Finanziamenti
08 Portafoglio	19 Fondi pensione
09 Conto terzi individuale/globale	20 Patto compensativo
10 Dopo incasso	21 Finanziamento in pool
11 Cessione indisponibile	22 Partecipazione
	98 Operazione extra-conto
	99 Altro rapporto





ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 18 aprile 2018

**SCORPORO DEL TERRENO
DAI FABBRICATI STRUMENTALI**

A cura del Dott. Fabrizio Vigo

Norme di riferimento:

- Art. 36 commi 7, 7-bis e 8 del D.L. 223/2006;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 19 gennaio 2007;
- Nuova versione Principio OIC 16.



Premessa

A livello fiscale:

- è necessario scorporare dal fabbricato l'area del terreno sottostante (secondo percentuali prestabilite) a partire dall'entrata in vigore del **Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223.**

A livello contabile:

- lo scorporo è reso definitivamente obbligatorio dal 2014, con l'entrata in vigore della **nuova versione dell'OIC 16.**



Il nuovo OIC 16 (applicabile ai bilanci chiusi dal 31/12/2014), **impone lo scorporo del valore dei terreni dai relativi fabbricati.**

E' stata infatti eliminata la disposizione che permetteva di non scorporare il valore dei terreni dai fabbricati che su di essi insistono, anche nei casi in cui il valore del terreno tende a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica dello stesso, nel presupposto che la rilevazione distinta dia una migliore rappresentazione del bilancio.

Pertanto **non risulta più possibile ammortizzare il costo complessivo del terreno e del fabbricato:** i fabbricati vanno sottoposti ad ammortamento separato dal terreno su cui sono installati, sulla base della loro vita utile.



1. Fabbricati coinvolti dallo scorporo delle aree;
2. Determinazione costo fiscale dell'area e del fabbricato;
3. Compilazione Quadro RS della dichiarazione dei redditi.



1. Fabbricati coinvolti dallo scorporo delle aree

Il comma 7 dell'art. 36 D.L. 223/2006 stabilisce che ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili per i fabbricati, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto **al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.**

La disposizione si applica agli immobili strumentali, che rientrano nella nozione di **fabbricato (art. 25 del TUIR)**, ovvero:

- Immobili situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione rendita, nel catasto di edilizio urbano;
- Immobili situati fuori dal territorio dello Stato aventi carattere similare;
- Immobili non cielo-terra, cioè singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato (es. ufficio situato all'interno di un condominio).

Si applica anche a:

- Impianti e ai macchinari infissi al suolo nel caso in cui questi realizzino una struttura che costituisca una unità immobiliare iscrivibile al catasto urbano.



Le disposizioni dei commi 7, 7-bis e 8 dell'art. 36, operano nei confronti di tutti i soggetti per i quali detti immobili costituiscono un **bene relativo all'impresa** e sono conseguentemente applicabili nei confronti di tutti i **titolari di reddito di impresa** a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati.

Le norme trovano applicazione anche nei confronti dei soggetti in **contabilità semplificata**, per i quali assumono rilievo i valori degli immobili risultanti dal registro dei beni ammortizzabili (o dalle relative annotazioni sui registri IVA).



2. Determinazione costo fiscale dell'area e del fabbricato

Per determinare il costo da attribuire alle aree sottostanti i fabbricati, è necessario distinguere tre ipotesi:

- 1) Aree acquistate autonomamente: il costo di riferimento è quello di acquisto;
- 2) Aree acquistate congiuntamente al fabbricato;
- 3) Aree acquisite in leasing.



Arete acquistate congiuntamente al fabbricato:

Il valore da attribuire alle aree sar  pari al maggiore tra:

1) Il valore dell'area esposto nel bilancio d'esercizio relativo al periodo di imposta in corso al momento dell'acquisto;

2) Il valore corrispondente al:

- 30% → per i fabbricati industriali;
- 20% → per tutti gli altri fabbricati.

N.B. = se non risulta esposto separatamente in bilancio, il valore non ammortizzabile dell'area sar  determinato applicando esclusivamente il criterio di cui al punto 2)



Nel caso di immobili all'interno dei quali si svolge sia un'attività di produzione o trasformazione di beni che attività diverse da questa (es. attività commerciale), l'intero immobile potrà considerarsi industriale, **qualora gli spazi utilizzati per l'attività di produzione o trasformazione siano prevalenti rispetto a quelli destinati ad altra attività.**

Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, **deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione.**



Per le acquisizioni avvenute nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006, il confronto tra i valori indicati ai punti 1) e 2) va effettuato **prendendo a riferimento l'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.**

Nel caso, invece, di contribuenti con esercizio non coincidente con l'anno solare (es. ad 1/07 – 30/06), i valori di cui ai punti 1) e 2) nel caso di acquisto effettuato ante 1° luglio 2006 sono quelli **risultanti nell'ultimo bilancio approvato prima del 4 luglio 2006**, e cioè quello relativo al periodo 1° luglio 2004 - 30 giugno 2005.



Esempio 1:
**calcolo quota fiscalmente ammortizzabile per immobili
iscritti in bilancio CON SEPARATA INDICAZIONE del valore
dell'area**

Si ipotizzi il caso di un contribuente che, nell'anno di acquisto, ha separatamente indicato in bilancio il valore delle aree relative a tre immobili strumentali di cui i primi due (immobile A e B) a destinazione industriale.



	Valore immobile	Valore area	Valore complessivo	Riduzione forfetaria	Valore ammortizzabile
Immobilabile A	8.000	2.000	10.000	3.000 (30% di 10.000)	7.000 (10.000-3.000)
Immobilabile B	1.800	1.200	3.000	900 (30% di 3.000)	1.800 (3.000-1.200)
Immobilabile C	1.000	1.000	2.000	400 (20% di 2.000)	1.000 (2.000-1.000)
Totale valore	10.800	4.200	15.000	4.300	9.800

Come si evince dall'esempio, il valore ammortizzabile di ciascun immobile è determinato sottraendo al valore complessivo (immobile comprensivo di area) il maggiore tra il valore dell'area esposto in bilancio e quello ottenuto applicando le percentuali forfetarie. Il valore ammortizzabile di ciascun immobile sarà fiscalmente deducibile secondo gli ordinari criteri previsti nell'articolo 102 del TUIR.



Esempio 2: calcolo quota fiscalmente ammortizzabile per immobili iscritti in bilancio **SENZA SEPARATA INDICAZIONE del valore dell'area**

Prendendo i dati dell'esempio 1, si ipotizzi che il valore complessivo del terreno, riferibile ai tre immobili strumentali, sia stato esposto in bilancio per 4.200. In tal caso, essendo l'area non separatamente esposta in bilancio, occorre calcolare il valore della stessa applicando le percentuali forfetarie sul valore dell'immobile comprensivo di area. Tale ultimo valore è ottenuto ripartendo il valore complessivo dell'area in proporzione al valore dei tre fabbricati.



	Valore immobile	Valore area	Valore complessivo	Riduzione forfetaria	Valore ammortizzabile
Immobile A	8.000	3.111,12 [(8.000x4.200)/10.800]	11.111,12	3.333,33 (30% di 11.111,12)	7.777,79 (11.111,12-3.333,33)
Immobile B	1.800	700 [(1.800x4.200)/10.800]	2.500	750 (30% di 2500)	1.750 (2.500-750)
Immobile C	1.000	388,88 [(1.000x4.200)/10.800]	1.388,88	277,77 (20% di 1.388,88)	1.111,11 (1.388,88-277,77)
Totale valore	10.800	4.200 (valore dell'area esposto in bilancio relativo ai tre fabbricati)	15.000	4.361,11	10.638,90



Acquisto dell'area e successiva costruzione dell'immobile

La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, **viene meno**, per espressa previsione normativa contenuta nel medesimo comma 7, nel caso in cui **l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato**: in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.



Costi incrementativi, rivalutazioni ed imputazione del fondo ammortamento

Il comma 8 prevede che il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati (es. interventi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione e ampliamento) nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

I predetti costi incrementativi non debbono essere decurtati dal costo complessivo nel caso in cui oggetto dell'acquisizione sia un "edificio significativo" ai sensi dell'art. 2645-bis del codice civile, il quale per essere utilizzato come bene strumentale necessita del sostenimento dei predetti costi incrementativi. In tali casi, è di tutta evidenza che il costo sostenuto per l'acquisizione è riferibile prevalentemente al terreno.



Aree acquisite in leasing:

Per effetto del comma 7-bis, l'irrilevanza fiscale già prevista per le quote di ammortamento dei terreni, **viene estesa** anche a quella parte delle quote capitale dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria, riferibile ai terreni medesimi.

La norma trova applicazione, per espressa previsione del comma 8, **a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006**, anche in relazione agli immobili acquisiti in precedenti periodi di imposta, ma solo con riferimento ai canoni che maturano a decorrere dal predetto periodo di imposta.



Il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area (ossia quella non deducibile) sarà pari, per i contratti di leasing finanziari stipulati a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del d.l. n. 223 (4 luglio 2006), a quella derivante dall'applicazione delle percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta.

Per i contratti di leasing stipulati nei **periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006**, invece, occorre calcolare la residua quota capitale fiscalmente deducibile. Tale residua quota sarà pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato (ottenuta applicando le percentuali del 20 o 30 per cento alla quota capitale complessiva dell'area) decurtata dell'ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006 che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato.



3. Compilazione Quadro RS della dichiarazione dei redditi

Codice fiscale				Mod. N.				
Ammortamento dei terreni	RS77	Fabbricati strumentali industriali	Numero	Importo	Numero	Importo		
			1	2	3	4		
							,00	
	RS78	Altri fabbricati strumentali					,00	
							,00	
Rideterminazione dell'acconto	RS79	Reddito complessivo				Imposta rideterminata		Acconto rideterminato
			rideterminato					
		1		2		3		
							,00	
							,00	



Il prospetto va compilato al fine di evidenziare il valore del terreno incorporato in quello del fabbricato strumentale che insiste su di esso:

RIGO RS77:

- ❑ Colonna 1 → numero dei fabbricati industriali detenuti in forza di contratti di locazione finanziaria da cui è stato scorporato il valore del terreno.
- ❑ Colonna 2 → valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 1.
- ❑ Colonna 3 → numero degli altri fabbricati industriali da cui è stato scorporato il valore del terreno.
- ❑ Colonna 4 → valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 3.



RIGO RS78:

- ❑ Colonna 1 → numero dei fabbricati NON industriali detenuti in forza di contratti di locazione finanziaria da cui è stato scorporato il valore del terreno.
- ❑ Colonna 2 → valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 1.
- ❑ Colonna 3 → numero degli altri fabbricati NON industriali da cui è stato scorporato il valore del terreno.
- ❑ Colonna 4 → valore complessivo dei terreni relativi ai fabbricati di cui alla colonna 3.

N.B. = per la dichiarazione dei redditi delle società di persone e delle imprese individuali, occorre compilare i corrispondenti righi RS24 e RS25.

