

La nuova disciplina in materia di ammortamenti, canoni di *leasing* e interessi passivi

On.le Maurizio LEO

Base imponibile

AMMORTAMENTI "MATERIALI"

A DECORRERE
DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007

VIENE MENO LA POSSIBILITÀ DI PROCEDERE A
AMMORTAMENTI C.D. "ACCELERATI"
AMMORTAMENTI C.D. "ANTICIPATI"

PER EFFETTO DELL'ABROGAZIONE DEL CO. 3 DELL'ART. 102 DEL TUIR

**NORMA
TRANSITORIA**



PER IL SOLO PERIODO DI IMPOSTA 2008
PER I BENI NUOVI ACQUISITI ED ENTRATI IN FUNZIONE
NEL PERIODO DI IMPOSTA 2008
NON DEVE ESSERE DIMEZZATO
IL COEFFICIENTE DI AMMORTAMENTO FISCALE
RESTANO ESCLUSI DALLA NORMA TRANSITORIA
BENI DI CUI ALLA LETT. B) DEL CO. 1 DELL'ART. 164
BENI DI CUI AL CO. 7 DELL'ART. 102-BIS

Base imponibile

CANONI DI LEASING

A DECORRERE
DAI CONTRATTI STIPULATI DALL'1.1.2008

LA DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LEASING È SUBORDINATA
AL RISPETTO DELLA SEGUENTE DURATA MINIMA DEL CONTRATTO

BENI MOBILI

2/3 DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO FISCALE
PER GLI I VEICOLI A MOTORE
DI CUI ALLA LETT. B) DEL CO. 1 DELL'ART. 164
RIMANE L'OBBLIGO DI DURATA MINIMA
PARI ALL'INTERO PERIODO DI AMMORTAMENTO

BENI IMMOBILI

2/3 DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO FISCALE
CON UN MINIMO DI 11 ANNI
E CON UN MASSIMO DI 18 ANNI

Base imponibile

INTERESSI PASSIVI

INTERPRETAZIONE AUTENTICA SU ARTICOLO 90 DEL TUIR

ABROGAZIONE DELLA THIN CAPITALIZATION

ABROGAZIONE DEL PRO RATA PATRIMONIALE

RIFORMULAZIONE DELL'ARTICOLO 96 DEL TUIR

Interessi passivi

INTERPRETAZIONE AUTENTICA ART. 90

COMMA 35 DELL'ARTICOLO 1 DELLA L. 24472007

**CON NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA
VIENE RIPRISTINATO L'ORIENTAMENTO IN BASE AL QUALE
L'INDEDUCIBILITÀ OGGETTIVA DEI COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO
RELATIVI AI C.D. "IMMOBILI PATRIMONIALI"**

DI CUI ALL'ART. 90 DEL TUIR

COLPISCE

SOLO GLI INTERESSI PASSIVI DI "FUNZIONAMENTO"
OSSIA QUELLI RELATIVI A PASSIVITÀ CONTRATTE PER
FINANZIARE LE SPESE DI FUNZIONAMENTO DELL'IMMOBILE PATRIMONIALE
E NON ANCHE GLI INTERESSI PASSIVI DI "FINANZIAMENTO"
OSSIA QUELLI RELATIVI A FINANZIAMENTI CONTRATTI PER
L'ACQUISIZIONE DELL'IMMOBILE PATRIMONIALE

Interessi passivi

ABROGAZIONE DELLA THIN CAPITALIZATION

**A DECORRERE
DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007**

**VIENE ELIMINATO IL MECCANISMO DELLA
THIN CAPITALIZATION**

DI CUI ALL'ART. 98 DEL TUIR

SI APPLICAVA ALLE IMPRESE

CON RICAVI SUPERIORI ALLE SOGLIE
PREVISTE PER L'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

E CON SQUILIBRIO FINANZIARIO TRA
MEZZI PROPRI

E FINANZIAMENTI EROGATI O GARANTITI
DA SOCI QUALIFICATI O LORO PARTI CORRELATE

Interessi passivi

ABROGAZIONE DEL PRO RATA PATRIMONIALE

**A DECORRERE
DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007**

**VIENE ELIMINATO IL MECCANISMO DEL
PRO RATA PATRIMONIALE
DI CUI ALL'ART. 97 DEL TUIR**

**SI APPLICAVA ALLE IMPRESE
CHE POSSEDEVANO PARTECIPAZIONI CON I REQUISITI PEX
CON VALORE DI LIBRO SUPERIORE AL PATRIMONIO NETTO CONTABILE "RETTIFICATO"**

Interessi passivi

NUOVO MECCANISMO LIMITATIVO

**A DECORRERE
DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007**

**L'INTEGRALE RIFORMULAZIONE DELL'ART. 96 DEL TUIR
SOSTITUISCE IL PREVIGENTE
PRO RATA GENERALE DI DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI
CON UN NUOVO MECCANISMO
CHE LIMITA LA DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI
ALL'AMMONTARE DI INTERESSI ATTIVI
E PER L'ECCEDEZZA
AL 30% DEL REDDITO OPERATIVO LORDO DELL'IMPRESA**

**CON POSSIBILITÀ DI RIPORTO
DELLE "ECCEDEZZE INDEDUCIBILI" E "DELLE ECCEDEZZE DISPONIBILI"
SUI PERIODI DI IMPOSTA SUCCESSIVI SENZA LIMITAZIONI TEMPORALI**

Nuova limitazione sugli interessi passivi

AMBITO SOGGETTIVO

IL NUOVO MECCANISMO DI CUI ALL'ART. 96 DEL TUIR

SI APPLICA NEI CONFRONTI

**DELLA GENERALITÀ DEI SOGGETTI PASSIVI IRES
SALVO QUELLI ESPRESSAMENTE ESCLUSI DALLA NORMA**

NON SI APPLICA

**NEI CONFRONTI DELLE IMPRESE "IRPEF"
IMPRESSE INDIVIDUALI E SOGGETTI DI CUI ALL'ART. 5 DEL TUIR**

Ambito soggettivo art. 96

SOGGETTI IRES ESCLUSI

q BANCHE E ALTRI SOGGETTI DI CUI ALL'ART. 1 DEL DLGS 87/1992 (CON L'ECCEZIONE DELLE SOCIETÀ CHE ESERCITANO IN VIA PREVALENTE O ESCLUSIVA L'ATTIVITÀ DI ASSUNZIONE DI PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ ESERCENTI ATTIVITÀ DIVERSA DA QUELLA CREDITIZIA O FINANZIARIA)

q IMPRESE DI ASSICURAZIONE

q SOCIETÀ CAPOGRUPPO DI GRUPPI BANCARI E ASSICURATIVI

q SOCIETÀ PARTECIPATE PREVALENTEMENTE DA ENTI PUBBLICI CHE COSTRUISCONO O GESTISCONO IMPIANTI PER LA FORNITURA DI ACQUE, ENERGIA, TELERISCALDAMENTO, SMALTIMENTO E DEPURAZIONE

q SOCIETÀ CONSORTILI PER L'ESECUZIONE UNITARIA DI LAVORI AI SENSI DELL'ART. 96 DEL DPR 554/1999

q SOCIETÀ COSTITUITE PER LA REALIZZAZIONE E L'ESERCIZIO DI INTERPORTI DI CUI ALLA L. 240/1990

q SOCIETÀ DI PROGETTO COSTITUITE AI SENSI DELLA L. 163/2006

Nuova limitazione sugli interessi passivi

AMBITO OGGETTIVO

TUTTI GLI INTERESSI PASSIVI SOSTENUTI DALL'IMPRESA
IVI COMPRESI QUELLI IMPLICITI NEI CANONI DI LEASING DESUNTI DAL CONTRATTO

FATTA ECCEZIONE SOLTANTO PER

-  **INTERESSI PASSIVI OGGETTIVAMENTE INDEDUCIBILI**
-  **INTERESSI PASSIVI CAPITALIZZATI NEL COSTO DEI BENI**
-  **INTERESSI PASSIVI COMMERCIALI**

UNA NORMA TRANSITORIA ESCLUDE TEMPORANEAMENTE
ANCHE GLI INTERESSI PASSIVI RELATIVI A FINANZIAMENTI GARANTITI DA IPOTECA
SU IMMOBILI DESTINATI ALLA LOCAZIONE

Ambito oggettivo art. 96

INTERESSI OGGETTIVAMENTE INDEDUCIBILI

- q** INTERESSI PASSIVI "DI FUNZIONAMENTO" RELATIVI AI C.D. "IMMOBILI PATRIMONIALI"
- q** INTERESSI PASSIVI INDEDUCIBILI PER EFFETTO DELLA DISCIPLINA DEL "TRANSFER PRICING"
- q** INTERESSI PASSIVI CONNESSI A OPERAZIONI INTERCORSE CON IMPRESE LOCALIZZATE IN PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA
- q** INTERESSI PASSIVI SU PRESTITI OBBLIGAZIONARI ECCEDENTI LA MISURA STABILITA DAL CO. 15 DELL'ART. 3 DELLA L. 549/1995
- q** INTERESSI PASSIVI SU PRESTITI EFFETTUATI DAI SOCI DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE ECCEDENTI LA MISURA STABILITA DAL CO. 465 DELL'ART. 1 DELLA L. 311/2004

Ambito oggettivo art. 96

INTERESSI CAPITALIZZATI ESCLUSI

**IMMOBILI
MERCE**



POSSONO ESSERE CAPITALIZZATI NEL COSTO DEI BENI
GLI INTERESSI PASSIVI
RELATIVI AI PRESTITI CONTRATTI
PER LA LORO COSTRUZIONE O RISTRUTTURAZIONE

**BENI
STRUMENTALI
MATERIALI E
IMMATERIALI**



OIC N. 24 § D.V)
GLI INTERESSI PASSIVI
CAPITALIZZABILI NEL COSTO DEI BENI
SONO QUELLI MATURATI NEL PERIODO COMPRESO
TRA L'ESBORSO DEI FONDI AI FORNITORI
E IL MOMENTO IN CUI I BENI SONO PRONTI PER L'USO

Ambito oggettivo art. 96

INTERESSI "COMMERCIALI"

NON RIENTRANO NELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96 DEL TUIR
GLI INTERESSI PASSIVI IMPLICITI
DERIVANTI DA DEBITI DI NATURA COMMERCIALE

Ambito oggettivo art. 96

NORMA TRANSITORIA

COMMA 36 DELL'ARTICOLO 1 DELLA L. 244/2007

**FINO AL PERIODO DI IMPOSTA
IN CUI TROVANO APPLICAZIONE LE DISPOSIZIONI DI RIORDINO
DELLA FISCALITÀ DEL SETTORE IMMOBILIARE
DA APPROVARSI MEDIANTE APPOSITO DM**

**SONO PROVVISORIAMENTE ESCLUSI
DALL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96 DEL TUIR
GLI INTERESSI PASSIVI RELATIVI A FINANZIAMENTI
GARANTITI DA IPOTECA SU IMMOBILI DESTINATI ALLA LOCAZIONE**

Nuova limitazione sugli interessi passivi

MECCANISMO DI CALCOLO

**PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI
CHE RIENTRANO NELL'AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96**

=

INTERESSI ATTIVI

+

30% DEL REDDITO OPERATIVO LORDO

**NORMA
TRANSITORIA**



**PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2008
LA SOGLIA CALCOLATA SI AUMENTA DI 10.000 EURO
PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2009
LA SOGLIA CALCOLATA SI AUMENTA DI 5.000 EURO**

Meccanismo di calcolo

INTERESSI ATTIVI

SI TIENE CONTO
NON SOLO DEGLI
INTERESSI ATTIVI DERIVANTI DA OPERAZIONI DI NATURA FINANZIARIA
MA ANCHE DEGLI
INTERESSI ATTIVI DERIVANTI DA OPERAZIONI DI NATURA COMMERCIALE

SI TIENE INOLTRE CONTO DEGLI
INTERESSI ATTIVI "VIRTUALI"
RICOLLEGABILI AL RITARDATO PAGAMENTO DEI CORRISPETTIVI
DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI
DA CALCOLARE SU UN TASSO PARI AL 5% ANNUO

Meccanismo di calcolo

RISULTATO OPERATIVO LORDO

=
VOCE A DEL CONTO ECONOMICO
-
VOCE B DEL CONTO ECONOMICO
+
AMMORTAMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI
LETTERE A) E B) DEL NUMERO 10 DELLA VOCE B DEL CONTO ECONOMICO
+
CANONI DI LEASING DEI BENI STRUMENTALI
CONTABILIZZATI NEL NUMERO 8 DELLA VOCE B DEL CONTO ECONOMICO

Nuova limitazione sugli interessi passivi

RIPORTO DELLE ECCEDENZE

L'ARTICOLO 96 DEL TUIR CONSENTE
IL RIPORTO SUI PERIODI DI IMPOSTA SUCCESSIVI
SENZA ALCUNA LIMITAZIONE TEMPORALE

SIA DEGLI EVENTUALI INTERESSI PASSIVI
ECCEDENTI LA SOGLIA MASSIMA DEDUCIBILE
C.D. "ECCEDENZA DI INTERESSI PASSIVI"

SIA DELL'EVENTUALE PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ
ECCELENTE L'AMMONTARE DI INTERESSI PASSIVI SOSTENUTI
C.D. "ECCEDENZA DI PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ"

Ripporto delle eccedenze

ECCEDENZA DI INTERESSI PASSIVI

SE
INTERESSI PASSIVI DI COMPETENZA DEL PERIODO DI IMPOSTA
CHE RIENTRANO NELL'AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96

>
PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ CALCOLATO AI SENSI DELL'ART. 96

ALLORA
VARIAZIONE IN AUMENTO IRES PER IMPORTO PARI ALL'ECCEDENZA

TUTTAVIA
L'ECCEDENZA INDEDUCIBILE NEL PERIODO DI IMPOSTA DI COMPETENZA
PUÒ ESSERE ILLIMITATAMENTE RIPORTATA SUI SUCCESSIVI PERIODI DI IMPOSTA
AL FINE DI ESSERE IVI DEDOTTA

NEL LIMITE IN CUI SI GENERI IN TALI PERIODI
UNA ECCEDENZA DI PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ
RISPETTO AGLI INTERESSI PASSIVI DI COMPETENZA DI DETTI PERIODI

NEL RISPETTO DEI PRINCIPI DI PRUDENZA E RAGIONEVOLE CERTEZZA
POSSONO SUSSISTERE I PRESUPPOSTI PER STANZIARE IN BILANCIO LE
IMPOSTE ANTICIPATE

Riporto delle eccedenze

ECCEDENZA DI PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ

SE
PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ CALCOLATO AI SENSI DELL'ART. 96
>
INTERESSI PASSIVI DI COMPETENZA DEL PERIODO DI IMPOSTA
CHE RIENTRANO NELL'AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96
ALLORA
NESSUNA VARIAZIONE IN AUMENTO IRES
INOLTRE
L'ECCEDENZA DI PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ RIMASTA "INUTILIZZATA"
PUÒ ESSERE ILLIMITATAMENTE RIPORTATA SUI SUCCESSIVI PERIODI DI IMPOSTA
AL FINE DI ESSERE IVI UTILIZZATA
PER CONSENTIRE LA DEDUCIBILITÀ DI INTERESSI PASSIVI FUTURI
ALTRIMENTI INEDUCIBILI PERCHÉ ECCEDENTI
RISPETTO AL PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ DI COMPETENZA DI DETTI PERIODI
NEL RISPETTO DEI PRINCIPI DI PRUDENZA E RAGIONEVOLE CERTEZZA
POSSONO SUSSISTERE I PRESUPPOSTI PER STANZIARE IN BILANCIO LE
IMPOSTE ANTICIPATE

Riporto delle eccedenze

DECORRENZA

**RIPORTO
ECCEDENTI
INTERESSI
PASSIVI**



DECORRENZA IMMEDIATA
LE ECCEDENTI RIPORTABILI SUI SUCCESSIVI PERIODI
SONO QUELLE CHE SI GENERANO
FIN DAL PRIMO PERIODO
DI APPLICAZIONE DEL NUOVO MECCANISMO
OSSIA FIN DAL 2008

**RIPORTO
ECCEDENTI
PLAFOND
DEDUCIBILITÀ**



DECORRENZA DIFFERITA
LE ECCEDENTI RIPORTABILI SUI SUCCESSIVI PERIODI
SONO QUELLE CHE SI GENERANO
SOLTANTO DAL TERZO PERIODO
DI APPLICAZIONE DEL NUOVO MECCANISMO
OSSIA SOLTANTO DAL 2010

Riporto delle eccedenze

CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

**IN SEDE DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI GRUPPO
I SOGGETTI CHE PARTECIPANO AL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE
OPERANO IL CONFRONTO TRA
INTERESSI PASSIVI RIENTRANTI NELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 96
E PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ
A LIVELLO DI VALORI COMPLESSIVI**

**IN ALTRE PAROLE
L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER IL CONSOLIDATO FISCALE
CONSENTE DI L'IMMEDIATA "COMPENSAZIONE"
TRA EVENTUALI ECCEDENZE DI INTERESSI PASSIVI DI SINGOLE SOCIETÀ
ED EVENTUALI ECCEDENZE DI PLAFOND DI DEDUCIBILITÀ DI SINGOLE SOCIETÀ**

**LA REGOLA SI APPLICA ANCHE ALLE ECCEDENZE OGGETTO DI RIPORTO IN AVANTI
ESCLUSE QUELLE GENERATESI PRIMA DELL'INGRESSO NEL CONSOLIDATO NAZIONALE**

**AI SOLI FINI DELL'APPLICAZIONE DELLE REGOLE IN MATERIA DI INTERESSI PASSIVI
SI CONSIDERANO VIRTUALMENTE INCLUSE NEL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE
ANCHE LE PARTECIPATE NON RESIDENTI
CHE PER IL RESTO POTREBBERO OPTARE QUALORA FOSSE RO RESIDENTI**

Riporto delle eccedenze

OPERAZIONI DI FUSIONE E DI SCISSIONE

**GLI INTERESSI PASSIVI
"ECCEDENTI" LA SOGLIA MASSIMA DEDUCIBILE
AI SENSI DELL'ART. 96 DEL TUIR
POSSONO ESSERE RIPORTATI SUI SUCCESSIVI PERIODI DI IMPOSTA
SENZA LIMITI TEMPORALI**

**TUTTAVIA
SE LA SOCIETÀ CHE LI RIPORTA
PARTECIPA A UNA OPERAZIONE DI FUSIONE O DI SCISSIONE
IL RIPORTO DEGLI INTERESSI PASSIVI "ECCEDENTI"
SUI PERIODI DI IMPOSTA POST FUSIONE O SCISSIONE
È SUBORDINATO ALLE STESSE CONDIZIONI E LIMITI
CHE OPERANO CON RIFERIMENTO ALLE PERDITE FISCALI**

Nuova limitazione sugli interessi passivi

NORMA ANTI-ABUSO

**LE PERDITE FISCALI IMPUTATE PER TRASPARENZA
DALLE SNC E DALLE SAS
SONO UTILIZZABILI SOLO IN ABBATTIMENTO
DEGLI UTILI ATTRIBUITI PER TRASPARENZA
NEI SUCCESSIVI CINQUE PERIODI DI IMPOSTA
DALLA STESSA SOCIETÀ CHE HA IMPUTATO LE PERDITE**

**ANCORCHÈ INSERITA NELL'AMBITO DELL'ART. 101 DEL TUIR
SI TRATTA DI MODIFICA STRETTAMENTE COLLEGATA ALL'ART. 96**

**LA FINALITÀ È QUELLA DI IMPEDIRE L'AGGIRAMENTO DELL'ART. 96
MEDIANTE LA PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE
INDIRIZZANDO L'INDEBITAMENTO E I RELATIVI ONERI
IN CAPO ALLE SOCIETÀ DI PERSONE CONTROLLATE**