

Roseto degli Abruzzi

11 maggio 2018

Bilancio e dichiarazione dei redditi

Parte 1



Alessandro Pratesi



Il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, ha innovato, in modo significativo, le disposizioni recate dal Codice civile relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Ne è conseguito, l'adeguamento dei principi contabili nazionali redatti dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Il coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi contabili nazionali è stato effettuato con l'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

Con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017 sono state infine emanate le disposizioni di attuazione della disciplina relativa alle ricadute fiscali delle nuove norme in materia di bilancio e dei nuovi principi OIC.

BILANCIO IN FORMA ORDINARIA	BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA	BILANCIO DELLE MICRO-IMPRESE
<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi superano due dei seguenti limiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • totale attivo: 4,4 mln € • totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln € • dipendenti: 50 unità 	<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435-bis):</p> <ul style="list-style-type: none"> • totale attivo: 4,4 mln € • totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln € • dipendenti: 50 unità • società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati 	<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435-ter):</p> <ul style="list-style-type: none"> • totale attivo: 175 mila € • totale vendite e prestazioni di servizi: 350 mila € • dipendenti: 5 unità • società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati

Adempimenti	Scadenze indicative	Termini indicativi	
		Ordinari	Bilancio consolidato o particolari esigenze
<ul style="list-style-type: none"> • Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori: .. stato patrimoniale; .. conto economico; .. nota integrativa; .. rendiconto finanziario (se obbligatorio). 	<p>Comunicazione al collegio sindacale, se istituito, entro i 30 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.</p>	31.03 ⁽¹⁾	30.05 ⁽¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori (se obbligatoria). 	<p>Il bilancio deve restare depositato nella sede della società durante i 15 giorni che precedono l'assemblea e fino a che sia approvato.</p>		
<ul style="list-style-type: none"> • Comunicazione del bilancio e della relazione agli organi di controllo. 			

Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati.	⇒	Entro i 15 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea. E fino a quando il bilancio non sia approvato.	⇒	15.04 ⁽¹⁾	⇒	14.06 ⁽¹⁾
Spedizione raccomandata ai soci per convocazione dell'assemblea ⁽²⁾ .	⇒	Entro gli 8 giorni precedenti l'adunanza.	⇒	22.04 ⁽¹⁾	⇒	21.06 ⁽¹⁾
Assemblea di approvazione del bilancio ⁽³⁾ .	⇒	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio ⁽⁴⁾ .	⇒	30.04 ⁽¹⁾	⇒	29.06 ⁽¹⁾
Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle Imprese (via telematica).	⇒	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio.	⇒	30.05 ⁽¹⁾	⇒	29.07 ⁽¹⁾
Presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica.	⇒	Entro l'ultimo giorno del 10° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta ⁽⁵⁾ .	⇒	31.10 (se l'esercizio coincide con l'anno solare)		
Annotazione e sottoscrizione del bilancio sul libro degli inventari.	⇒	Entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.	⇒	31.01 (successivo)		
Note	<p>⁽¹⁾ In caso di anno non bisestile.</p> <p>⁽²⁾ L'atto costitutivo determina i modi di convocazione dell'assemblea dei soci, tali comunque da assicurare la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare. In mancanza, la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata, spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza nel domicilio risultante dal Registro delle Imprese (art. 2479-bis C.C.).</p> <p>⁽³⁾ L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto.</p> <p>⁽⁴⁾ Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se previsto dallo statuto, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società (art. 2478-bis e art. 2364, c. 2 C.C.).</p> <p>⁽⁵⁾ Entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla chiusura del periodo di imposta per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare.</p>					

Termini finali di presentazione del modello Redditi 2018 - per anno 2017									
Soggetti interessati		Dichiarazioni		Pagamenti (saldo e 1° rata acconto)					
		Presentazione tramite uffici postali	Trasmissione telematica diretta o tramite intermediari	Senza maggiorazione 0,40%	Con maggiorazione 0,40%				
* Persone fisiche che: .. pur potendo compilare il modello 730, non possono presentarlo; .. devono comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello Redditi (RM, RT, RW); .. devono presentare la dichiarazione per contribuenti deceduti.		⇒	Dal 2.05.2018 al 2.07.2018	⇒	31.10.2018	⇒	2.07.2018	⇒	20.08.2018 ⁽⁴⁾
Persone fisiche non rientranti nei casi precedenti Società di persone		⇒	Non ammessa	⇒	Entro l'ultimo giorno del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (31.10.2018) ⁽¹⁾	⇒	Entro il giorno 30 del 6° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.	⇒	Entro i 30 giorni successivi
Soggetti Ires Con obbligo di redazione del bilancio, approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.		⇒		⇒		⇒		⇒	
Soggetti Ires che approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se hanno usufruito della proroga di cui all'art. 2364 Codice Civile.		⇒		⇒		⇒		⇒	

POSTULATI DEL BILANCIO

13. Per redigere il bilancio con chiarezza e fornire una rappresentazione veritiera e corretta devono essere rispettati i postulati del bilancio. Il codice civile all'art 2423-*bis* disciplina i "Principi di redazione del bilancio". Tuttavia, altre disposizioni aventi contenuto normativo analogo – in quanto recanti norme di carattere generale in materia di redazione del bilancio – sono previste dagli articoli 2423 ("Redazione del bilancio") e 2423-*ter* ("Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico"). Pertanto, nel presente principio per postulati di bilancio si intendono sia le disposizioni di cui all'art. 2423-*bis* del codice civile, che quelle degli altri articoli appena citati.
14. L'OIC provvede a declinare nei singoli principi contabili nazionali i postulati generali.
15. I postulati del bilancio sono i seguenti:
 - a) Prudenza;
 - b) Prospettiva della continuità aziendale;
 - c) Rappresentazione sostanziale;
 - d) Competenza;
 - e) Costanza nei criteri di valutazione;
 - f) Rilevanza;
 - g) Comparabilità.

Rappresentazione sostanziale (sostanza dell'operazione o del contratto)

25. L'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 1-*bis*, del codice civile prevede che: "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto".
26. A tale postulato generale si è conformata l'elaborazione dei principi contabili da parte dell'OIC. Le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.
27. Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici.
28. L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria. Ad esempio, l'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o viceversa una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere. Un altro esempio riguarda la separazione del derivato incorporato in un altro strumento finanziario. Ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" è infatti previsto che nei casi in cui le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati a quelli del contratto primario e sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente.

Rilevanza

36. Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio.
37. Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.
38. I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Identificare i valori di bilancio che si prendono a riferimento per determinare la rilevanza è un processo valutativo che può variare di caso in caso. In ogni caso è necessario privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano i destinatari primari del bilancio.
39. I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.



- L'art. 2423 C.C. prevede che non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.
- Pertanto, il presupposto giuridico dell'obbligo di fornire una specifica informazione nella nota integrativa è rappresentato dalla decisione, consapevole, di derogare a una statuita regola contabile, sempreché gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti. Il redattore del bilancio, nel dare conto in nota integrativa delle proprie politiche contabili e delle concrete modalità di applicazione dei principi contabili alla sua realtà aziendale, dovrà anche evidenziare le modalità applicative riferite alle facoltà di deroga prevista dall'art. 2423, c. 4 C.C.
- I principi contabili nazionali esemplificano alcune casistiche in cui è possibile derogare a una regola contabile, sempreché dalla deroga discendano effetti irrilevanti. Ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato può decidere di non utilizzarlo per i crediti o debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non attualizzare un credito o un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato.

	BILANCIO ORDINARIO	BILANCIO ABBREVIATO	MICRO-IMPRESA
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di rappresentazione sostanziale dell'operazione	✓	✓	✓
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di costi di ricerca e di pubblicità	✓	✓	✓
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro <i>fair value</i>	Obbligo	Obbligo	Divieto
Valutazione di titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	Facoltà

L'art. 2434-bis, C.c., in merito all'invalidità della delibera di approvazione del bilancio richiama le "azioni" di cui agli artt. 2377 e 2379, ossia l'annullabilità e la nullità. In particolare:

Annulabilità	<p>È collegabile alle delibere che non sono prese in conformità della legge o dello statuto e può essere fatta valere entro 90 giorni dall'iscrizione / deposito della stessa presso il Registro delle Imprese, da parte dei soci assenti, dissenzienti o astenuti, nonché degli amministratori, Consiglio di sorveglianza o Collegio sindacale.</p> <p>I soci per poter proporre l'azione di annullabilità devono possedere un numero di azioni aventi diritto di voto che rappresentano, anche congiuntamente, il 5% del capitale sociale.</p> <p>Con riferimento al caso specifico della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio l'annullabilità può essere collegata a vizi procedurali.</p>
Nullità	<p>Si manifesta in caso di mancata convocazione dell'assemblea, mancanza del verbale e di impossibilità o illiceità del relativo oggetto e l'impugnazione può essere richiesta da chiunque vi abbia interesse nei 3 anni successivi l'iscrizione / deposito della delibera presso il Registro delle Imprese.</p> <p>Con riferimento al caso specifico della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio la nullità può essere collegata a vizi di contenuto del bilancio o di illiceità dell'oggetto della delibera.</p>

MANCATA CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA



- La sanzione amministrativa prevista dall'art. 2631 C.C. sarà irrogata dalle Camere di Commercio poiché (D. Lgs. n. 113/1998) tutte le funzioni di accertamento, di contestazione e irrogazione di sanzioni precedentemente svolte dall'UPICA (Uffici provinciali per l'industria, il commercio e l'artigianato) sono ora svolte dalle Camere di Commercio.
- Lo ha chiarito il Ministero dello Sviluppo Economico - Dipartimento Registro delle Imprese - in merito alla sussistenza in capo alle stesse di poteri di accertamento, di contestazione e di irrogazione di sanzioni nelle ipotesi di omessa convocazione assembleare (art. 2631 C.C.)
- La giurisprudenza di legittimità si era già espressa in tal senso (Cassazione, sentenze 9.12.2005, n. 27293 e 20.03.2007, n. 6559).

MISE, circolare 29.04.2014, n. 0072265

IL CHIARIMENTO



- Il dubbio era se, in tema di applicazione di sanzioni amministrative, dovessero essere i prefetti a irrogarle (art. 2 D.P.R. n. 571/1982) o le Camere di Commercio.
- Il Ministero dello Sviluppo Economico, Dipartimento Registro delle Imprese, ha precisato che l'art. 17, c. 1 del D.P.R. n. 689/1981 individua la competenza del prefetto, in tema di applicazioni delle sanzioni amministrative, in mancanza di un ufficio periferico al quale siano demandate le attribuzioni e i compiti dell'amministrazione nella cui competenza rientra la materia alla quale si riferisce la violazione. Tuttavia, anche se la materia è da ricondurre al prefetto, si è ritenuto che gli organismi territorialmente competenti per sanzionare l'omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione dei bilanci possano essere individuati nelle Camere di Commercio.

SANZIONI

- La sanzione pecuniaria, nei confronti degli amministratori e sindaci, per la **mancata convocazione dell'assemblea**, prevista dall'art. 2631 C.C., **varia da € 1.032 a € 6.197.**
- **L'art. 16 della legge n. 689/1981 (pagamento in misura liberatoria entro 60 giorni)** consente di versare in misura ridotta la sanzione pari a 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo pari a € 2.064.

R

MANCATA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

- Gli amministratori che entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio non lo depositano presso il Registro delle imprese sono sanzionati in misura pari a 1/3 delle sanzioni pecuniarie previste dall'art. 2630 C.C.
- La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 C.C. varia **da € 45,78 a € 458,67 se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; da € 137,33 a € 1.376 se il ritardo supera il 60° giorno successivo al termine.**
- **L'art. 16 della legge n. 689/1981 (pagamento in misura liberatoria entro 60 giorni)** consente di sanare la violazione versando la sanzione in misura ridotta pari a 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo.
- Nel caso di **presentazione tra il 31° e il 60° giorno successivo** la sanzione ridotta è pari a € 91,56; **oltre il 60° giorno**, la sanzione ridotta è pari a € 274,66.

R

MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ELENCO SOCI

- La presentazione dell'elenco soci è ancora obbligatoria per le Spa e alle Sapa, che devono depositarlo con riferimento alla data di presentazione del bilancio qualora siano intervenute variazioni nella compagine sociale rispetto all'esercizio precedente.
 - La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 C.C. per gli amministratori che non presentano l'elenco soci è la seguente:
 - a) da € 34,33 a € 344 se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine;
 - b) da € 103 a € 1.032 se il ritardo nella presentazione supera il 60° giorno.
- Il pagamento in misura liberatoria** è pari a € 68,66 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; oltre il 60° giorno, l'importo sale a € 206.

I verbali assembleari



La trascrizione sul libro

- **Oltre ai libri e alle scritture contabili prescritti dall'art. 2214 C.C., le società di capitali, per effetto della loro struttura organizzativa, devono istituire i libri che rappresentano, principalmente,** una speciale documentazione dell'attività degli organi societari.
- **Nella precedente normativa** gli articoli 2421 (S.p.a.) e 2490 (S.r.l.) contenevano un elenco analitico di tali libri supplementari: il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico.
- **Nella riformulata normativa** l'art. 2421 non presenta variazioni; il nuovo art. 2478, al n. 2 richiama «il libro delle decisioni dei soci, nel quale sono trascritti senza indugio sia i verbali delle assemblee, anche se redatti per atto pubblico, sia le decisioni prese ai sensi del primo periodo del terzo comma dell'articolo 2479; la relativa documentazione è conservata dalla società».

- Tale disposizione, pur rivestendo nell'ambito societario un importante ruolo pratico, ha ricevuto in passato, anche in dottrina, scarsa attenzione e, data l'insufficiente ed equivoca formulazione, ha finito per sollevare dubbi e perplessità.
- Entrambi i citati articoli omettono, infatti, qualsiasi riferimento a una disciplina in tema di trascrizione sul libro sociale.

- La trascrizione sul libro sociale è un'operazione che pare in concreto predisposta solo per i verbali redatti per atto pubblico. Questi, infatti, proprio per la forma che assumono, richiedono necessariamente una compilazione autonoma e separata e postulano, pertanto, la previsione di un sistema di trascrizione, che documenti nel libro sociale le relative deliberazioni.
- Peraltro, **è prassi consolidata che anche il verbale di assemblea per atto privato sia ugualmente redatto direttamente sul libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee.** Tale prassi trova la sua valida giustificazione in motivi di carattere prevalentemente pratico: la stesura del verbale direttamente sul libro, oltre a rendere superflua una successiva fase di trascrizione, impedisce manipolazioni o sostituzioni del verbale stesso.

**Fogli separati e
successiva trascrizione**



- **Parte della dottrina considera elemento essenziale per la redazione di un verbale per atto privato la diretta stesura sul libro sociale; altri, al contrario, sostengono che il verbale per atto privato possa essere indifferentemente redatto sia sul libro sia su un foglio autonomo e separato.**
- **Il tema deve essere valutato ex art. 2421, n. 3 C.C. e, nello specifico, per la congiunzione «anche».** Si osserva, al riguardo, che la sua collocazione nel contesto della prescrizione può prestarsi a un doppio significato, ossia collegata al termine «trascritti» (trascrizione) sia all'espressione «verbali redatti per atto pubblico» (riferita, dunque, solo a tale forma di verbalizzazione).
- La seconda teoria, per l'appunto, si fonda su quest'ultimo significato, ovvero che per ragioni di completezza si è inteso stabilire che risultassero dal libro dei verbali «anche» le deliberazioni per atto pubblico.
- Secondo la Rivista del Notariato, XLIV, pagina 1382 e seguenti, tale interpretazione, in realtà, attribuisce alla norma un significato che non appare affatto essere quello suo proprio.

- **L'art. 2421, n. 3, C.C. non conterrebbe, in effetti, alcun richiamo di metodi di scrittura e di redazione dei verbali, limitandosi a una mera prescrizione di un sistema di trascrizione per i verbali di assemblea sul correlato libro sociale.**
- In altri termini, il rinvio ai «verbali redatti per atto pubblico» significherebbe che la trascrizione è una formalità applicabile anche ai verbali redatti per atto pubblico che, per la loro natura, già soggiacciono a rigorose e garantistiche prescrizioni formali.
- **Il termine «anche», in conclusione, opererebbe solo con riferimento all'operazione della trascrizione:** nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea devono essere trascritti anche e non solo i verbali redatti per atto pubblico o anche e non solo i verbali redatti per atto privato.



Per quanto precede, l'art. 2421, n. 3:

- è la fonte che disciplina l'unico sistema di trascrizione dei verbali di assemblea nei sociali, applicabile a ogni forma di verbalizzazione;
- non contiene alcun riferimento a un obbligo di stesura del verbale per atto privato direttamente sul libro.



- La possibilità di redigere il verbale in forma privata su un foglio autonomo e separato, successivamente da riportare sul libro sociale, nasce anche dall'analisi delle disposizioni vigenti in casi simili o analoghi.
- Soccorrono, in merito, per analogia, gli articoli 1136 (verbalizzazione delle delibere condominiali) e 2404 del codice civile (trascrizione del verbale delle riunioni del collegio sindacale sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale).
- **Dunque, appare ragionevole sostenere che non sussiste un obbligo di legge di redigere i verbali per atto privato direttamente sul libro sociale.**

- **Rimane da chiedersi quale valore abbia un verbale steso su un foglio separato fino al momento della sua trascrizione sui libri sociali.**
- Vi è chi ha sostenuto, muovendo dal presupposto che il verbale è un elemento essenziale del complesso, che anche la trascrizione rappresenta elemento essenziale del procedimento deliberativo stesso: per tale motivo, **la delibera verbalizzata non ancora trascritta equivarrebbe a una mancata verbalizzazione. Tale linea di pensiero, tuttavia, non appare condivisibile.**

Ulteriori osservazioni

- **L'operazione della trascrizione dei verbali assembleari sui libri sociali non può assumere un ruolo essenziale all'interno del procedimento deliberativo;** essa risponde semplicemente all'esigenza di documentare sui libri i verbali delle deliberazioni dell'assemblea.
- La trascrizione sui libri sociali si presenta, in realtà, come un sistema del tutto particolare di pubblicità, destinato al servizio dei soci. La trascrizione sui libri sociali può essere solamente ricondotta a una forma di pubblicità-notizia (la pubblicità non è richiesta dalla legge ai fini della validità o efficacia del negozio). Essa è prevista soltanto in forma d'obbligo per rendere noto ai soci, e in particolare ai soci assenti, il contenuto delle attività deliberative dell'assemblea.
- **La sua mancanza, o la sua tardiva esecuzione, può determinare esclusivamente l'irregolare tenuta del libro sociale, ma non può mai coinvolgere la validità o l'efficacia della delibera assembleare e del suo verbale.**

Verbalizzazione dell'assemblea deserta

- **Si pone il problema di stabilire se, qualora l'assemblea straordinaria in prima convocazione sia risultata deserta, occorra la redazione notarile (art. 2375 C.C.) di uno specifico verbale.**
- **L'orientamento della dottrina è contrastante: vi è chi sostiene (tesi minoritaria) che ciò sia necessario, poiché l'esistenza della valida deliberazione in seconda non può che essere l'esito di un procedimento configurato dalla legge.**
- In difetto, non si può parlare di delibera valida, muovendo dal presupposto che solo con la verifica della diserzione dell'assemblea in prima convocazione si può configurare il legittimo formarsi dell'assemblea nella seconda convocazione (Corte Appello Torino, sentenza 18.2.1966; Tribunale Sondrio, sentenza 9.07.1986; Tribunale Milano, sentenza 13.02.1958; Corte Appello Firenze, sentenza 31.05.1952).

Verbalizzazione dell'assemblea deserta



- **La prassi societaria, peraltro, va in senso opposto:** l'assemblea deserta costituisce un fatto rilevante nel procedimento di formazione delle deliberazioni, poiché incide sui *quorum* deliberativi successivi; tuttavia, si tratta di un evento ma non di una deliberazione, che richiede solo di essere accertato (nessun problema di «validità»).
- **La verbalizzazione è richiesta esclusivamente per le deliberazioni;** ne consegue che i fatti in fase deliberante, anche se funzionali a essa, devono essere tenuti separati, ai fini della documentazione, dagli atti che sono espressione della volontà collettiva. Solo per tali atti è prevista la verbalizzazione (**segretario o notaio, in base alla natura dell'assemblea: Cassazione, sentenza 7.03.1992, n. 2764**).
- **La redazione del verbale notarile di diserzione non è possibile, inoltre, poiché se l'assemblea non è regolarmente costituita, il notaio non può documentare una riunione mai tenutasi:** egli opera se e solo se l'organo assembleare si è costituito. Semmai, in via residuale, **è sufficiente un verbale redatto in modo ordinario da una delle persone intervenute** (preferibilmente, il presidente), ove si descrive l'andamento dei fatti.

Verbalizzazione dell'assemblea deserta



- **Ulteriore criticità: mancando il verbale di diserzione, è sufficiente la dichiarazione, resa dal presidente nel verbale dell'assemblea in seconda convocazione che comunica ai soci che la prima convocazione non ha avuto esito?**
- **La Cassazione (sentenza 4.12.1990, n. 11601)** ha affermato che l'omessa verbalizzazione dell'assemblea deserta di prima convocazione determina l'inesistenza dell'assemblea di seconda convocazione e la relativa deliberazione. Interpretazione, questa, che non è accolta dalla prevalente giurisprudenza di merito e da larga parte della dottrina.
- La mancanza dei *quorum* costitutivo e/o deliberativo in sede di prima convocazione costituisce, infatti, un mero fatto storico che può essere provato con qualsiasi mezzo probatorio, mancando, in merito, una specifica limitazione normativa.
- **In sostanza, la dichiarazione del presidente, resa nel verbale dell'assemblea di seconda convocazione, equivale, ai fini della prova della diserzione della prima convocazione, alla redazione di un apposito verbale.**

**Cass., SS.UU., sent. 27.05.2016, n. 22474:
le stime rilevano ai fini del falso in bilancio**



- Il delitto di false comunicazioni sociali si configura se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, il redattore del bilancio se ne discosta consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo a indurre in errore i destinatari dello stesso.
- Le norme che stabiliscono i criteri di redazione del bilancio sono contenute nel Codice civile e nelle direttive comunitarie, mentre i criteri tecnici generalmente accettati sono ufficializzati dai soggetti «certificatori»: O.I.C. e I.F.R.S.
- Finalità legge n. 69/2015: ripristinare un'adeguata risposta sanzionatoria ai fatti di falsità in bilancio, ritenendosi non adeguato il precedente assetto repressivo, con il fine di garantire la «trasparenza societaria».
- A questo fine, tra l'altro, sono state eliminate le «soglie di rilevanza», ossia gli specifici riferimenti percentuali che, se non superati, attribuivano alla falsità, per previsione legislativa, la qualificazione di «quantità trascurabile»; inoltre, ha sostituito le predette soglie con il principio di «rilevanza».

Evoluzione giurisprudenziale		
Cass. 33774/2015 e 6916/2016	Cass. 890/2016 e 12937/2016	Sezioni Unite 22474/2016
<p>Irrilevanza delle false valutazioni (interpretazione letterale della nuova norma)</p> <p>"Fatti materiali" ≠ Valutazioni</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Retroattività della norma più favorevole e travolgimento anche delle sentenze passate in giudicato</p>	<p>Persistente rilevanza della false valutazioni (interpretazione logico-sistematica e teleologica della nuova norma)</p> <p>"Fatti materiali" include Valutazioni</p>	<p>Sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo all'esposizione od omissione di fatti oggetto di "valutazione", se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, ci si discosti consapevolmente da essi, senza darne adeguata informazione giustificativa e in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni</p>

L'ultima pronuncia:
Cass., V sez. pen.,
sent. 8.11.2016, n. 46689



- **La legge n. 69/2015 non attenua il reato di falso in bilancio: i dirigenti, infatti, che rappresentano disponibilità o liquidità fittizie, strumentalizzando dati veri, sono comunque penalmente perseguibili.**
- Con una ponderosa motivazione la Cassazione ha affermato che *«eliminato ogni riferimento a soglie percentuali di rilevanza (chiaro indice di un criterio valutativo agganciato al dato quantitativo), la nuova normativa affida al giudice la valutazione, in concreto, dell'incidenza della falsa appostazione o dell'arbitraria preterizione della stessa; dovrà, dunque, il giudice operare una valutazione di causalità ex ante, ossia la potenzialità decettiva dell'informazione falsa contenuta nel bilancio e, in ultima analisi, dovrà esprimere un giudizio prognostico sulla idoneità degli artifici e raggiri contenuti nel predetto documento contabile, nell'ottica di una potenziale induzione in errore in incertam personam».*



- *«Tale rilevanza, proprio perché non più ancorata a soglie numeriche predeterminate, ma apprezzata dal giudicante in relazione alle scelte che i destinatari dell'informazione (soci, creditor, potenziali investitori) potrebbero effettuare, connota la falsità di cui agli articoli 2621, 2621- bis e 2622 del codice civile.*
- *Essa, dunque, deve riguardare dati informativi essenziali, idonei a ingannare e a determinare scelte potenzialmente pregiudizievoli per i destinatari.*
- *Ovvio che tale potenzialità ingannatoria ben può derivare, oltre che dall'esposizione in bilancio di un bene inesistente o dall'omissione di un bene esistente, dalla falsa valutazione di un bene che pure è presente nel patrimonio sociale».*
- **Inoltre, anche dopo le modifiche apportate dalla legge n. 69/2015, anche in tema di false comunicazioni sociali, il falso valutativo mantiene il suo rilievo penale.**

FUNZIONE NOTA INTEGRATIVA: CASSAZIONE, SENTENZA N. 22016/2014

È legittima la verifica fiscale che aveva ritenuto indeducibili parte delle quote di ammortamento indicate in bilancio, peraltro calcolate nei limiti previsti dal Tuir e dai coefficienti ministeriali, ma non sufficientemente motivate nella nota integrativa.

Il calcolo era avvenuto, nel tempo come segue:

- per un determinato periodo, al 50% dell'aliquota massima di cui al D.M. 31.12.1988;
- successivamente, nella misura massima consentita, omettendo di specificare in nota integrativa le ragioni della variazione.

Al riguardo, l'art. 2426, n. 2 C.C. prevede che sia data menzione espressa di eventuali modifiche dei criteri d'ammortamento e dei coefficienti applicati.

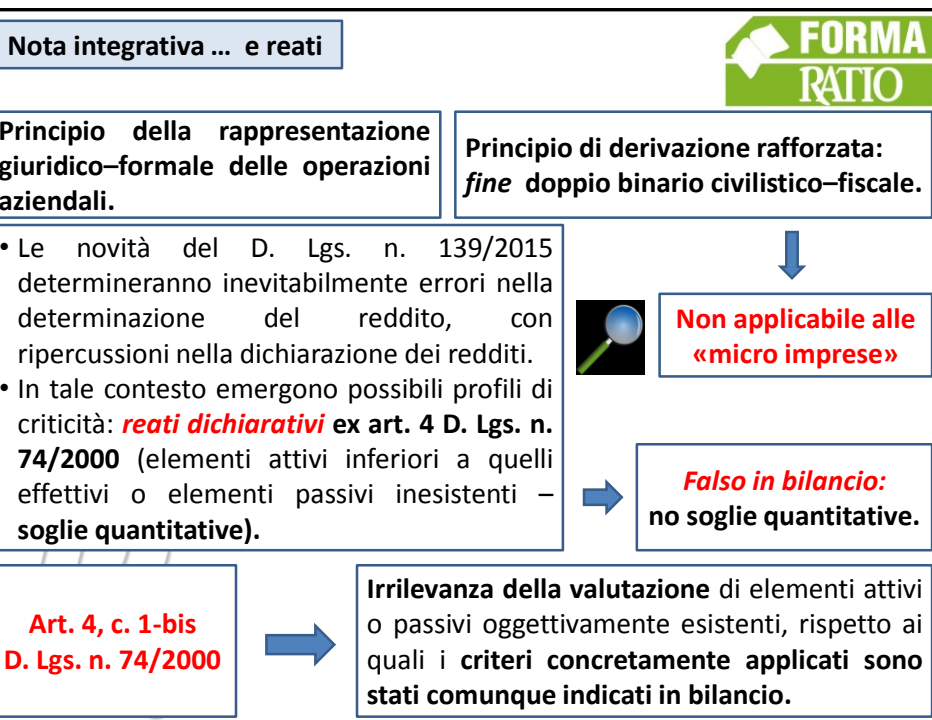
L'Oic 16 (immobilizzazioni immateriali) e l'Oic 29 (cambiamenti di stime) chiariscono gli aspetti tecnici della norma codicistica, fornendo anche indicazioni operative.

- Si ricava, dalla pronuncia in questione, l'assoluta importanza della nota integrativa la quale, anche fornendo un'informativa minima ma, comunque, sufficiente, risulta fondamentale per vincere eventuali presunzioni fiscali.
- Da rilevare, altresì, l'obbligo di redigere il bilancio utilizzando le regole che supportano tecnicamente la normativa: nello specifico, l'Oic 11 (recante i principi generali di redazione del bilancio) precisa che la nota integrativa:
 - deve rendere comprensibili gli aggregati contabili, ampliandone i contenuti informativi di natura patrimoniale, finanziaria ed economica;
 - non può sostituire la corretta contabilizzazione, valutazione e rappresentazione che deve essere contenuta nel bilancio stesso;
 - deve essere non complessa né particolarmente lunga, tale, cioè, da occultare l'effettivo contenuto informativo;
 - costituisce un ausilio informativo complementare e insostituibile alla comprensione unitaria del bilancio;
 - **non può rimediare e sanare eventuali comportamenti contabili scorretti.**

- In conclusione, in ordine alla valenza fiscale del bilancio, qualora manchino specifiche norme tributarie, l'Agenzia delle Entrate tiene conto, in forza del principio di derivazione, della prassi seguita per la redazione del bilancio medesimo da parte dell'amministratore.

Esempio

- Per le immobilizzazioni immateriali (OIC 24) è previsto che i brevetti acquisiti a titolo oneroso devono essere contabilizzati includendo, nel costo, anche gli oneri accessori.
- Qualora il contratto preveda anche futuri corrispettivi aggiuntivi, rispetto al costo iniziale, parametrati ai ricavi o ad altri indici, è permessa l'iscrizione del solo costo inizialmente sostenuto: i costi successivi devono essere iscritti nel conto economico.
- Il criterio, dunque, rilevante per i diritti d'autore, le concessioni, le licenze, i marchi e altri diritti similari, esplica efficacia anche sotto il profilo fiscale.





**Bilancio 2017:
particolarità nella nota integrativa**

R

<ul style="list-style-type: none"> • Cambiamento di principi contabili 	<ul style="list-style-type: none"> • La nota integrativa illustra: <ul style="list-style-type: none"> .. le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile; .. gli effetti del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale, di conto economico e del rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente; .. le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni relative alla rettifica dei dati comparativi e al calcolo dell'effetto cumulato.
<ul style="list-style-type: none"> • Bilancio abbreviato 	<ul style="list-style-type: none"> • La nota integrativa delle società che redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-bis del C.C. deve illustrare: <ul style="list-style-type: none"> .. le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile; .. l'ammontare delle modifiche apportate alle voci dell'esercizio precedente che sono state adattate o le motivazioni alla base dell'impossibilità di adattare le voci dell'esercizio precedente.
<ul style="list-style-type: none"> • Micro imprese 	<ul style="list-style-type: none"> • Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando, in calce allo stato patrimoniale, risultino le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427, nn. 9) e del C.C.. • Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano le disposizioni previste per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata.

... I conti d'ordine



- **Abrogato l'art. 2424, c. 3 C.C.:** nello stato patrimoniale non devono essere più evidenziati i conti d'ordine.
- Le informazioni relative agli stessi confluiscono nella nota integrativa, senza le relative scritture contabili.



La loro funzione era quella di rilevare, attraverso un sistema separato di scritture, i fatti di gestione che esistono giuridicamente nell'ambito dell'impresa, ma che non hanno ancora prodotto alcun rilievo patrimoniale ed economico.

In sintesi, i conti d'ordine sono importanti solo al fine giuridico: pertanto, non esistono gli estremi documentali per annotare l'operazione sotto il profilo patrimoniale, finanziario ed economico (contratti stipulati per forniture da fare o da ricevere o per lavori da eseguire che comportano obblighi sanzionatori in caso di mancata esecuzione, caso di sottoscrizione di cambiali come avallante, beni detenuti in garanzia o tutti i beni di terzi, ecc.).

... I conti d'ordine



Art. 6, c. 8 D. Lgs. n. 139/2015: sostituisce il n. 9) dell'art. 2427 C.C.



La nota integrativa deve indicare l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.

Altre distinte indicazioni in nota integrativa



• Impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili.



• Impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime.

Art. 2427, c. 1, n. 16 codice civile: evoluzione 2015/2016

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

2015

l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria;

Le nuove regole valgono sia per il bilancio «ordinario» sia per quello «abbreviato».

2016

l'ammontare dei compensi, **delle anticipazioni e dei crediti concessi** agli amministratori e ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria **precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per conto loro per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;**

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

A) Fatti successivi che DEVONO ESSERE RECEPITI nei valori di bilancio

Evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza. **Esemplificando:**

- definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una **causa legale** in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune **attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo** (a seconda delle fattispecie) **ovvero evidenzino situazioni**, esistenti alla data di bilancio, che **incidano sulle valutazioni di bilancio** (deterioramento della **situazione finanziaria di un debitore**, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio; la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio).

A) Fatti successivi che DEVONO ESSERE RECEPITI nei valori di bilancio

- La determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento.
- La determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso.
- La scoperta di un errore o di una frode.

R

B) Fatti successivi che NON DEVONO ESSERE RECEPITI nei valori di bilancio

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Esemplificando:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio (trattamento contabile: OIC 19 «Debiti»);
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

C) Fatti successivi che POSSONO INCIDERE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale.

- Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.
- Le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.
- **Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.**

- **I fatti del tipo (A) e (C) sono rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- **I fatti del tipo (B) non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella nota integrativa,** poiché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

- **Il termine entro cui il fatto si deve verificare affinché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio**, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.
- Tuttavia, **se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio**, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

Alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in nota integrativa sono:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

Nota integrativa

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

64. L'articolo 2427, comma 1, numero 22 *quater*) del codice civile richiede che la nota integrativa deve indicare *la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*. Si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)

65. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile la nota integrativa deve fornire le informazioni richieste dall'articolo 2427 comma 1, numero 22 *quater*) del codice civile e pertanto si deve applicare il paragrafo 61 del presente principio.



Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

66. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.

67. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano il paragrafo 61 del presente principio.

61. I fatti del tipo (b) non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, SENTENZA N. 22474/2016

- Il bilancio e la dichiarazione dei redditi sono «veri» – e quindi sono tutelati gli interessi dei terzi – qualora le informazioni relative alla gestione societaria siano chiaramente espresse nella nota integrativa e, con esse, i criteri di redazione del bilancio.
- Ne consegue che la corretta compilazione della nota integrativa rappresenta un elemento fondamentale per evitare i reati di falso in bilancio e di dichiarazione infedele.

A large, light-colored, stylized letter 'R' that serves as a decorative element for the text box.

Nota integrativa:
riflessioni su *contenuti minimali e stereotipi*.

OIC 29 ... GLI ERRORI

Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erranee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Gli errori non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili, che hanno entrambi diversa natura. In particolare, non costituiscono errori:

- a. le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento, né
- b. l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

Un errore è *rilevante* se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.

Correzione di errore: rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento.

- **Correzione errori rilevanti commessi in esercizi precedenti:** contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. La rettifica, di regola, è rilevata negli utili portati a nuovo; tuttavia, può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriata.
- **Correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti:** contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

La società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione come segue:

- se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente,** rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente,** rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.



Un errore rilevante commesso in un esercizio precedente deve essere corretto con una determinazione retroattiva dei dati comparativi, eccettuato il caso in cui non sia possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente ovvero l'effetto cumulativo dell'errore.

Impossibilità di determinare l'effetto di competenza del precedente esercizio di un errore rilevante.

- Occorre **rideterminare il saldo di apertura** di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente.
- Anche in questo caso la **correzione** di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è **contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.**

Se non è possibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.



- In alcuni casi **un errore** commesso nell'esercizio precedente **può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato tale bilancio.**
- **Esula dall'ambito di applicazione dell'OIC 29**, in quanto di natura strettamente giuridica, la trattazione delle circostanze che possono dare luogo all'invalidità della delibera di approvazione del bilancio.

Bilancio e regole fiscali

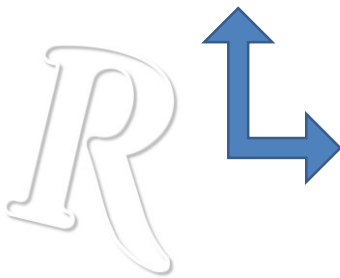
Dal punto di vista fiscale sono previste 3 categorie:

1. **soggetti IAS *adopter***, con fiscalità basata sul principio di «derivazione rafforzata» e altre specifiche particolarità;
2. **soggetti non IAS *adopter*** diversi dalle micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di «derivazione rafforzata», definiti nel prosieguo anche soggetti «OIC *adopter*»;
3. **micro-imprese**, con fiscalità basata sul principio di «derivazione semplice».

La tripartizione fiscale è rigida: l'art. 83, c. 1 Tuir prevede che i soggetti i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, compresi nella definizione di micro-impresa, non applicano il c.d. principio di «derivazione rafforzata».

In particolare, è escluso il principio di derivazione rafforzata per le micro-imprese anche se le stesse:

- decidono di redigere il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (applicando, quindi, interamente i criteri di valutazione ex art. 2426 C.C.);
- decidono di valutare i crediti, i debiti e i titoli secondo il criterio del costo ammortizzato, pur redigendo il bilancio applicando le semplificazioni per esse previste.



La norma fiscale fa riferimento esplicito alle micro-imprese (nell'accezione dimensionale), **non assumendo rilievo la facoltà loro riconosciuta di redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria.**

- Emerge, dunque, una divergenza tra norma civilistica e norma fiscale, che impone alle micro-imprese un doppio binario tra bilancio civilistico abbreviato o ordinario (scelto per opzione) e determinazione del reddito fiscale, che dovrà basarsi sul principio di derivazione semplice e non rafforzata.
- In tal modo i costi di gestione aumenteranno e saranno anche più complicati e complessi i controlli da parte dei verificatori fiscali.
- **Il CNDCEC ha chiesto di modificare la norma fiscale per permettere alle micro-imprese che intendono redigere il bilancio abbreviato (o ordinario), comprensivo quindi – ovviamente – della nota integrativa, di applicare, dal punto di vista fiscale, il principio di derivazione rafforzata, senza essere costrette ad adottare un complesso doppio binario.**

Il nuovo art. 83 del TUIR, al comma 1 (come modificato dall'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19), prevede *“per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile”* il principio della derivazione rafforzata secondo il quale ai fini della determinazione del reddito d'impresa *“valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

Per la decodificazione pratica di tale principio, il successivo comma 1-bis del citato art. 83 rimanda in quanto compatibili, alle disposizioni di attuazione contenute nei seguenti provvedimenti normativi:

- D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (primo decreto IAS) e
- D.M. 8 giugno 2011 (secondo decreto IAS).

Ai sensi dell'art. 83 Tuir non rientrano nella derivazione rafforzata i fenomeni meramente valutativi che non assumono rilievo ai fini fiscali.

Il D.M. 3.08.2017 ha modificato e integrato i due decreti IAS, al fine di renderli applicabili anche ai soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese, in attuazione di quanto previsto dall'art. 13-bis, c. 11 D.L. n. 244/2016.

Il D.M. 3.08.2017 è composto da 3 articoli:

- **il primo** contiene modifiche al D.M. 8.06.2011;
- **il secondo** individua le disposizioni dei due decreti IAS (D.M. 1.04.2009, n. 48 e D.M. 8.06.2011) che sono applicabili ai soggetti OIC *adopter*, diversi dalle micro-imprese;
- **il terzo** inserisce una clausola di salvaguardia che rende salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile non coerenti con il nuovo decreto, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, per i quali sono già scaduti i termini di versamento a saldo delle imposte dirette.

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Art. 83, c. 1 Tuir

Criteria contabili

Applicazione

Esclusioni dalla disciplina

Qualificazione
Imputazione temporale
 Classificazione di bilancio

Anche in deroga agli articoli del TUIR

Valutazione e **quantificazione**

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

LE DEFINIZIONI

Qualificazione

Imputazione temporale

Classificazione

Esatta individuazione dell'operazione e dei suoi effetti economico-patrimoniali

Corretta individuazione del periodo d'imposta

Individuazione della corretta tipologia di provento o onere

Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E/2011 (soggetti IAS)

DERIVAZIONE RAFFORZATA E SEMPLICE

LE DIFFERENZE

Derivazione «rafforzata»

Regole civilistiche declinate dai principi contabili, concernenti le qualificazioni.

Le imputazioni temporali dei componenti e le classificazioni assumono rilevanza anche in deroga al TUIR.

Soggetti che redigono il bilancio in conformità delle disposizioni contenute nel Codice Civile, anche quando obbligati alla redazione del bilancio in forma abbreviata, di cui all'art. 2435-bis C.C.

Derivazione «semplice»

Il reddito imponibile è determinato sempre partendo dall'utile dell'esercizio ma con completa applicazione delle disposizioni del TUIR, con conseguenti emersioni di variazioni in aumento e/o diminuzione.

Micro imprese di cui all'art. 2435-ter C.C. anche se redigono il bilancio ordinario o abbreviato (di «rango superiore»).



Derivazione rafforzata negata per le società di persone e le imprese individuali

Il principio di derivazione rafforzata, esteso, in sede di conversione del Decreto Milleproroghe 2017, ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, **non si applica alla determinazione della base imponibile Irpef dei soci delle società di persone (quindi, nemmeno alle imprese individuali)**, anche se in contabilità ordinaria.



Agenzia delle Entrate – Telefisco 2018
Assonime – circolare n. 14/2017

Derivazione rafforzata, ma non per tutti

- **Imprese di assicurazione:** confermata l'applicazione anche dalla scheda illustrativa al D.M. 3.08.2017, oltre che da Assonime.
- **Stabili organizzazioni:** in conformità con le disposizioni contenute nell'art. 152 Tuir, che assoggetta questi soggetti all'utilizzo dei principi contabili, si conferma l'applicazione della disciplina.
- **CFC ed esteroinvestizioni:** non è applicabile la disciplina della derivazione rafforzata, poiché tali soggetti non hanno obblighi per la redazione di un bilancio in base agli OIC.

Assonime – circolare n. 14/2017

- **Lo stesso principio si applica anche per la determinazione della base imponibile Ires dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia.**
- Questi ultimi, infatti, sono soggetti Ires tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia (IAS/IFRS o principi contabili nazionali, a seconda di quanto previsto dalle norme interne in ordine all'adozione, per obbligo o facoltà, degli uni o degli altri).

Agenzia delle Entrate – Telefisco 2018

Assonime – circolare n. 14/2017

LE IMPLICAZIONI DI NATURA FISCALE

DLGS. 139 LA CLAUSOLA DI INVARIANZA DI GETTITO

Articolo 11 -

Art. 11. Clausola di invarianza finanziaria.

In vigore dal 19/09/2015

1. Dall'attuazione del presente decreto **non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.**

IMPLICAZIONI DI NATURA FISCALE DELLA TRANSIZIONE

La rilevanza fiscale delle nuove regole contabili

Il D.lgs. n. 139/2015 e la norma di coordinamento fiscale

Le novità introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 in recepimento della direttiva 2013/34/UE (c.d. “decreto bilanci”) assumono rilevanza non soltanto sotto il profilo civilistico, ai fini della redazione del bilancio, ma **generano implicazioni anche dal punto di vista fiscale.**

Le regole contabili costituiscono infatti il presupposto iniziale per la determinazione del reddito imponibile IRES ed IRAP: occorre pertanto comprendere come i nuovi criteri di rilevazione delle operazioni e di valutazione interferiscano con la determinazione del reddito imponibile.

Con la conversione del decreto “Milleproroghe” (D.L. n. 244/2016) è stato risolto il **problema del coordinamento** tra le novità contabili introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 e la disciplina fiscale di determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP.

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

ART. 13 BIS D.L. 244 DEL 2016

Modifica ed adatta i seguenti articoli del TUIR

Art. 96 comma 2

Art. 108 commi 1,2 e 3

Art. 109 comma 4

Art. 112 commi 1, 2, 3bis, 4, 5 e 6

DECRETO MIN FINANZE 3 AGOSTO 2017

Rende compatibili con i soggetti OIC adopter alcune disposizioni regolamentari valide per i soggetti IAS adopter

Crea una clausola di salvaguardia per i comportamenti già adottati in fase di Bilancio relativo al 2016

D.M. 3.08.2017



- Modifica parzialmente il D.M. 8.06.2011.
- Individua le disposizioni dei due decreti IAS (1.04.2009, n. 48 e 8.06.2011) che si applicano anche agli OIC ADOPTER diversi dalle micro imprese.
- Introduce la «clausola di salvaguardia» per i comportamenti già adottati non coerenti con il decreto stesso, ai sensi della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

**Manca una pronuncia organica sul tema
da parte dell'Agenzia delle Entrate.**



DERIVAZIONE RAFFORZATA E VALUTAZIONI

- Per applicare il principio di derivazione rafforzata occorre distinguere le **valutazioni propedeutiche** alla «qualificazione» dell'operazione da **quelle compiute in modo indipendente** dalla qualificazione stessa.
- Per le prime (esempio: finanziamento soci infruttifero qualificato in parte come un apporto) vale la derivazione rafforzata; per le seconde (esempio: valutazione delle rimanenze) restano ferme le regole fiscali del Tuir.

Le principali disposizioni di coordinamento

Art. 83 del Tuir	Principio di derivazione rafforzata con riconoscimento, ai fini tributari, delle regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previste dai principi contabili adottati, anche in deroga alle disposizioni del testo unico delle imposte dirette (Tuir)
Art. 96 del Tuir	Irrilevanza dei componenti positivi e/o negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di ramo d'azienda per l'applicazione del meccanismo del Rol
Art. 108 del Tuir	L'unico limite di deduzione delle spese di ricerca relative a più esercizi è costituito dalla quota delle stesse imputabile al conto economico
Art. 109 del Tuir	Si devono considerare imputati al conto economico i componenti di reddito che sono rilevati direttamente a patrimonio in base ai nuovi Oic
Art. 110 del Tuir	Possibile applicazione di tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti per le operazioni in valuta
Art. 112 del Tuir	Disciplina il trattamento tributario della nuova contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati
Comma 1, art. 5, dlgs 446/1997	Neutralizzazione dei componenti positivi e negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di rami di azienda

Ai fini fiscali, nella quasi totalità dei casi, si adotta un pieno riconoscimento del valore civilistico, disciplinando solo il periodo transitorio, al fine anche di neutralizzarne gli effetti finanziari.



Inoltre, è stabilita l'applicazione, in deroga alle norme dell'art. 83 Tuir, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio per i soggetti che lo redigono in conformità delle disposizioni del codice civile, con esclusione delle micro imprese.



RILEVANZA DEI CRITERI CIVILISTICI

Principio della «derivazione rafforzata»

La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Nuovo art. 83, comma 1-bis, TUIR - la "derivazione rafforzata"

Per i soggetti OIC adopter, "diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile" trova applicazione il c.d. principio di "derivazione rafforzata".

Tale principio implica il pieno riconoscimento della rappresentazione del bilancio, anche in deroga alle disposizioni del TUIR. Quindi :

- assumono rilevanza fiscale i criteri di qualificazione e i correlati criteri di imputazione temporale e classificazione in bilancio;
- la certezza e la determinabilità dei componenti reddituali sono identificate sulla base dei principi contabili (principio della prevalenza della sostanza sulla forma) piuttosto che in funzione di quelli di matrice giuridico-formale di cui art. 109 TUIR.

I principi contabili guidano il calcolo del reddito di impresa per la classificazione, la qualificazione e la competenza temporale dei costi e dei ricavi. Ciò premesso, si osserva quanto segue:

- **gli effetti non sono particolarmente rilevanti per l'imputazione di costi e ricavi derivanti da operazioni ordinarie;**
- **maggiori conseguenze si hanno per le operazioni «atipiche», nonché, a seguito dell'eliminazione dei requisiti di certezza e determinabilità, per i componenti reddituali che non derivano da operazioni specifiche (contributi, risarcimenti e oneri da cause giudiziarie).**

Il D.M. 3.08.2017 ha individuato con precisione le disposizioni attuative a suo tempo emanate per le società las-adopter, ora applicabili anche dalle imprese con bilanci Oic; **in particolare, disapplica le regole contenute nell'art. 109, cc. 1 e 2 Tuir:**

- requisiti di certezza nell'esistenza e di determinabilità oggettiva dell'ammontare;
- regole formali sul momento di imputazione dei ricavi e dei costi da cessioni di beni mobili e immobili e da prestazioni di servizi.

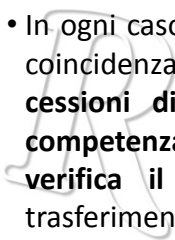
La disapplicazione si è resa necessaria per superare le incertezze applicative che si sarebbero generate dalla sovrapposizione tra i criteri contabili, generalmente basati su aspetti sostanziali (trasferimento di rischi e benefici) e quelli fiscali (ancorati a profili giuridico-formali).

Restano comunque valide, nonostante la derivazione rafforzata, le regole del Tuir che:

- stabiliscono la rilevanza «per cassa» di oneri o proventi (dividendi, compensi ad amministratori, imposte e tasse e contributi associativi, interessi attivi e passivi di mora);
- limitano la deducibilità di oneri;
- esentano proventi;
- ripartiscono oneri o proventi in più esercizi.



- **Con la disapplicazione dell'art. 109, c. 2 Tuir l'esercizio di competenza fiscale è quello in cui il componente reddituale è iscritto in bilancio secondo corrette regole contabili.**
- **L'Agenzia delle Entrate non potrà disconoscere la rilevanza temporale di un importo iscritto a bilancio, fermo restando che, qualora l'imputazione sia effettuata in difformità dai principi contabili, l'Amministrazione Finanziaria avrà comunque titolo per operare una rettifica secondo quanto sarebbe risultato da una corretta applicazione di tali principi (circolare n. 7/E/2011).**
- In ogni caso, per le cessioni e le prestazioni sussiste una sostanziale coincidenza fra i principi contabili e norme fiscali: **ad esempio, per le cessioni di beni, l'OIC 15 prevede come criterio guida della competenza il momento in cui, esaurito il processo produttivo, si verifica il passaggio «sostanziale» della proprietà (data del trasferimento dei rischi e benefici).**



- Il trasferimento coincide con la consegna o spedizione per i **beni mobili** e con la stipula del contratto di compravendita per i **beni immobili**, esattamente come il «disapplicato» art. 109 Tuir.
- Tuttavia, se le condizioni contrattuali o la sostanza della operazione comportano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga prima o dopo delle date previste, la competenza contabile e fiscale si modificherà di conseguenza.
- Le **prestazioni di servizi** assumono rilevanza contabile/fiscale quando il servizio è «reso» (ultimazione della prestazione).
- **Per i ricavi (e costi) per servizi in corso di esecuzione** al termine dell'esercizio, dunque, il conto economico non dovrà accogliere alcun importo (a differenza di quanto avviene nei bilanci Ias), in conformità alle disposizioni fiscali.

- Il principio di derivazione rafforzata determina effetti più significativi per quanto riguarda le operazioni atipiche, per le quali le regole contabili prevedono modalità specifiche di competenza.
- È il caso delle **plusvalenze da sale and lease back**: l'art. 2425-bis, c. 4 C.C. e i principi contabili richiedono di imputarla **in correlazione temporale con i canoni della retro locazione finanziaria**. Tale criterio di imputazione a periodo ha effetto **anche ai fini fiscali (risoluzione n. 77/E/2017), escluse le micro-imprese.**

- **Altro aspetto rilevante concerne il principio di correlazione costi-ricavi** (elemento essenziale della competenza contabile), in passato codificato dall’Agenzia delle Entrate solo su casi particolari e ora con piena valenza normativa.
- Ne consegue che **in presenza di ricavi già iscritti devono essere contabilizzati (e dedotti) tutti gli oneri correlati**, anche se non ancora sostenuti, purché non si tratti di accantonamenti (OIC 31).

Esempio 1

- **Contenzioso, nel 2017, in materia di indennità per il licenziamento; sentenza a marzo 2018.**
- Trattandosi di un onere e passività definiti prima della stesura del bilancio, potrebbe ritenersi una spesa di esercizio per un debito certo, e non un accantonamento a un fondo (elemento incerto per importo e data). La deduzione avverrebbe nella dichiarazione relativa al bilancio in cui il costo è imputato per competenza (dichiarazione Redditi 2018, anno 2017).
- Altri sostengono che anche gli oneri divenuti certi e definitivamente quantificati dopo la chiusura dell’esercizio manterrebbero la natura di accantonamenti e, come tali, indeducibili nell’anno di competenza; pertanto, l’eliminazione dei requisiti dell’art. 109 e la derivazione rafforzata non avrebbero effetto alcuno. Resterebbero dubbi sulla corretta individuazione dell’esercizio di competenza fiscale, poiché gli oneri si deducono se certi entro la data di presentazione della dichiarazione (Cassazione, sentenza n. 21239/2017).

OIC 29 Fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento sull'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio. E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio. Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.

In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo. Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio.

Alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo.



Esempio 3

- **A marzo 2018 è notificato un atto di citazione per un danno su beni acquistati nel 2017.**
- Pur ritenendo infondata la richiesta, si iscrive un fondo rischi nel bilancio 2017.
- L'accantonamento non è deducibile fino alla sentenza (art. 107 Tuir).

Esempio 2

- **In base al contratto a un cliente spetta un premio a riduzione dei prezzi fatturati nel 2017 qualora, entro il 31.01.2018, siano sostenute spese di comunicazione almeno pari a un certo importo.**
- A febbraio 2018 è effettuata la rendicontazione e si emette la nota di accredito, da contabilizzare e dedurre dai ricavi 2017.

MODIFICA ART. 109 c.4 TUIR

Coordinamento della disciplina di derivazione rafforzata e imputazione delle voci a patrimonio netto



- Come per i soggetti IAS, si considerano deducibili **anche** i componenti negativi che non transitano dal c.e.
- «Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente **a patrimonio** per effetto dei principi contabili **internazionali adottati dall'impresa.**» (procedura di Write On e Write Off ai sensi OIC 29 in fase di prima applicazione)



CORRELAZIONE COSTI – RICAVI E DERIVAZIONE RAFFORZATA

- Il principio di correlazione, sulla base del quale i ricavi devono essere imputati nell'esercizio in cui sono conseguiti i relativi ricavi, assume piena efficacia fiscale anche al di là dei singoli casi esaminati in passato dall'Amministrazione Finanziaria.
- La deduzione richiede che l'onere «futuro»:
 - sia certo in base a criteri economico-contabili;
 - senza necessità di una certezza assoluta, essendo disapplicato l'art. 109 Tuir.



La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Esempio: crediti e debiti valutati al costo ammortizzato

La contabilizzazione di crediti e debiti in base al criterio del costo ammortizzato assume rilevanza fiscale: rileva infatti la qualificazione «finanziaria» delle componenti relative a prestazioni accessorie.

I costi accessori del finanziamento non sono più iscritti tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati lunga la durata dello stesso, ma sono ammortizzati lungo la durata del finanziamento integrando e rettificando gli interessi imputati a C/E.

Derivazione rafforzata:

- Indipendentemente dalle qualificazioni giuridiche-formali dell'operazione, ai fini fiscali, la stessa rileva in base al criterio contabile adottato e quindi alla sua qualificazione e imputazione temporale



Costo ammortizzato per svalutazioni e perdite su crediti

Si conferma che **il valore fiscale del credito corrisponde a quello desunto dalla corretta applicazione del criterio del costo ammortizzato** (ciò non vale nell'ipotesi di finanziamenti infragruppo infruttiferi a tassi «significativamente» diversi a quelli di mercato con rilevazione di componenti a stato patrimoniale).



Agenzia delle Entrate – Telefisco 2018

Il criterio del costo ammortizzato

- Per effetto del nuovo criterio di valutazione del costo ammortizzato per i crediti, debiti e titoli immobilizzati:
 - il CE delle società sarà influenzato dalla rilevazione di **interessi attivi e passivi** durante la «vita» dell'asset a cui essi si riferiscono, in quanto valutati in base al tasso effettivo e non nominale;
- di fatto i **costi di transazione** (es: consulenze, spese notarili) assumono una nuova «configurazione» in quanto non danno più luogo a quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali, ma all'iscrizione di **interessi passivi**:

Il criterio del costo ammortizzato

Ai fini IRES l'applicazione del costo ammortizzato per i debiti e crediti sorti a partire dal 1.1.2016 potrebbe quindi comportare un **maggior importo di interessi** da rilevare a CE = possibili conseguenze ai fini della disciplina del test di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 TUIR)

Ai fini IRAP si potrebbe avere un incremento della base imponibile. Infatti il criterio del costo ammortizzato e della contabilizzazione del tasso effettivo determina lo spostamento di alcuni oneri della produzione nella gestione finanziaria (indeducibili)

«Costo ammortizzato»: alcune casistiche fiscali		
Mutuo ipotecario	<ul style="list-style-type: none"> • La stipula del mutuo prevede i cd. «costi da transazione», quali spese peritali, notarili, ecc. • Tali costi decrementano il debito e integrano gli interessi passivi. 	Effetti
	<ul style="list-style-type: none"> • Minori ammortamenti – irrilevanza R.OL. • Ulteriori interessi passivi – deducibili in base al R.OL. • Penalizzazione Irap – minori ammortamenti e maggiori interessi passivi. 	
Impianti con debito oltre 12 mesi	<ul style="list-style-type: none"> • Si riduce il costo rilevante per l'ammortamento. • Aumentano gli interessi passivi (natura commerciale). 	Effetti
	<ul style="list-style-type: none"> • Irrilevanza ai fini del R.O.L. • Deducibilità dei maggiori interessi passivi. • Diminuisce il plafond (5%) per la deducibilità delle manutenzioni. • Penalizzazione Irap – minori ammortamenti e maggiori interessi passivi. 	
No interessi		

«Costo ammortizzato»: alcune casistiche fiscali		
Acquisto merci con debito oltre 12 mesi	<ul style="list-style-type: none"> • Diminuisce il costo di acquisto. • Aumentano gli interessi passivi. 	Effetti
	<ul style="list-style-type: none"> • R.O.L.: + 30% del minor costo di acquisto. • Integrale deducibilità degli interessi passivi (non soggetti al R.O.L.). • Penalizzazione Irap – maggiori interessi passivi indeducibili. 	
No interessi		
Vendita merci con credito oltre 12 mesi	<ul style="list-style-type: none"> • Diminuisce il volume dei ricavi. • Scorporo interessi attivi. 	Effetti
	<ul style="list-style-type: none"> • R.O.L.: – 30% del minor valore di vendita. • Equivalente sterilizzazione degli interessi passivi. • Irrilevanza ai fini del R.O.L. • Irrilevanza ai fini Irap – provento non imponibile. 	
No interessi		

La derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Esempio: vendita di un bene con opzione di riacquisto a condizioni favorevoli

Nel bilancio OIC: l'operazione non è più qualificata come una vendita in quanto non si verifica il trasferimento di tutti i rischi e benefici.

A seconda dei casi viene qualificata come una locazione o come una operazione di finanziamento, così come accade in ambito IAS/IFRS.

Derivazione rafforzata:

- La qualificazione contabile viene recepita anche ai fini fiscali, anche se sul piano giuridico la proprietà del bene può ritenersi trasferita all'acquirente.

Componenti imputati direttamente a PN

I nuovi OIC prevedono, in talune circostanze (cambiamento di principi contabili o errori "rilevanti"), l'imputazione dei componenti negativi di reddito direttamente a PN.

La novità impatta ai fini IRES ed IRAP, dato che uno degli storici postulati per la deduzione degli oneri è la **preventiva imputazione al CE**.

IRES: il nuovo art. 109 co. 4 TUIR risolve il problema prevedendo che, dal 2016, anche per i soggetti OIC, il transito a CE si considera presuntivamente realizzato in presenza di imputazione a PN richiesta dai principi contabili.

In tal modo è ad esempio garantita

- la deduzione tardiva dei costi imputati fuori competenza, anche se, trattandosi di errori "rilevanti", la correzione sia iscritta direttamente a patrimonio e non nel CE (OIC 29).
- la deduzione dei costi di pubblicità/di ricerca non più capitalizzabili (OIC 24) che comporta la loro eliminazione dall'attivo e l'imputazione a PN

IRAP: una corrispondente modifica normativa non è invece stata apportata dal Legislatore al testo dell'art. 5 del Decreto IRAP (determinazione IRAP delle imprese non finanziarie):

- i costi contabilizzati direttamente al PN non sembrerebbero (allo stato attuale) deducibili.

E' prevista tuttavia una **disposizione transitoria** per la quale:

- **nel primo periodo di applicazione** dei nuovi OIC (2016) i componenti imputati direttamente a PN sono deducibili ai fini IRAP **se**, in base ai criteri contabili adottati in anni precedenti, sarebbero stati classificati in voci del CE rilevanti ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. n. 446/1997.

Decorrenza e regime transitorio

La disciplina fiscale relativa alla prima applicazione delle nuove regole contabili OIC è imperniata sul modello già sperimentato per i soggetti IAS adopter.

Si ripropone sostanzialmente la logica della **neutralità IRES e IRAP**

- irrilevanza fiscale delle contabilizzazioni di transizione imputate a patrimonio netto derivanti dalla prima adozione dei nuovi OIC (cancellazione/ripristino di attività e passività)
- Gli effetti reddituali e patrimoniali per i fatti di gestione già rilevati in precedenti periodi d'imposta e che si protraggono per i periodi di imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettati alle vecchie regole fiscali (es: OIC 19 - acquisto di obbligazioni proprie).

Limiti alla derivazione rafforzata (rinvio ai DM IAS)

In particolare, la derivazione rafforzata non trova attuazione e continuano ad applicarsi le disposizioni fiscali del TUIR che:

- circoscrivono la rilevanza dei componenti valutativi (es. ammortamenti, accantonamenti, rettifiche di valore)
- differiscono o limitano il riconoscimento degli oneri o dei proventi (es. l'inerenza dei costi, il principio di cassa su talune componenti, ecc.)
- riguardano disposizioni specifiche esentative quali la PEX e i dividendi



Non applicazione derivazione rafforzata – casi



R

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

ESTENSIONE AGLI OIC ADOPTER
del D.M. 48/2009

Componenti
imputati a
patrimonio in
ossequio agli OIC



Sempre rilevanti

Valido il principio
di prevalenza
della sostanza
sulla forma



Prevalgono sulle
norme tributarie

Art. 109,
cc. 1 e 2 TUIR



Inapplicabili
(v. schema)

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

L'APPLICAZIONE PRATICA AGLI OIC ADOPTER
del D.M. 48/2009 (ART. 2.2) POST D.M. 3.08.2017

- Restano applicabili le disposizioni del Tuir «che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi (spese e costi autovetture, spese di manutenzione, ecc.).
- Restano applicabili le disposizioni del Tuir che esentano o escludono, parzialmente e/o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi (comunque denominati) o ne consentono la ripartizione in più periodi d'imposta (detassazione dei dividendi o ripartizione delle plusvalenze).
- Restano applicabili le disposizioni del Tuir che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio rispettivamente della loro percezione o del loro pagamento (compensi amministratori, imposte deducibili, ecc.).

Agenzia delle Entrate, circolare n. 7/E/2011 § 3.1

Poste di bilancio «invariate»		
Plusvalenze patrimoniali	Possibilità di tassazione frazionata su 5 esercizi	Art. 86
Pex	Esenzione parziale alle condizioni indicate dalla norma	Art. 87
Contributi conto capitale	Rilevanza con criterio di cassa e frazionamento su 5 esercizi	Art. 88
Dividendi	Rilevanza con criterio di cassa ed esenzione parziale	Art. 89
Compensi amministratori	Deduzione con criterio di cassa	Art. 95
Interessi passivi	Deduzione secondo la regola del ROL Indeducibilità specifica di taluni interessi	Art. 96
Oneri fiscali e contributivi	Deduzione con criterio di cassa	Art. 99
Oneri di utilità sociale	Deduzione con limitazioni percentuali	Art. 100
Perdite su crediti	Deduzione condizionata al ricorrere dei requisiti previsti dalla norma	Art. 101
Ammortamenti materiali	Deduzione nei limiti delle quote del DM 31-12-1988 Avvio della deduzione al momento dell'entrata in funzione Riduzione forfetaria della quota alla metà per il primo anno Limiti alla rilevanza di taluni beni	Art. 102

Poste di bilancio «invariate»		
Manutenzioni e riparazioni	Deduzione nei limiti del plafond forfetario della norma	Art. 102
Canoni di leasing	Deduzione con le limitazioni temporali previste dalla norma	Art. 102
Ammortamenti immateriali	Deduzione con le limitazioni quantitative previste dalla norma	Art. 103
Svalutazione crediti	Deduzione con le limitazioni quantitative previste dalla norma	Art. 106
Accantonamenti	Deduzione con le limitazioni quantitative previste dalla norma	Art. 107
Spese di rappresentanza	Deduzione con le limitazioni quantitative previste dalla norma	Art. 108
Vitto e alloggio	Deduzione con le limitazioni quantitative previste dalla norma	Art. 109
Interessi di mora	Deduzione e tassazione con il criterio di cassa	Art. 109
Inerenza	Elemento necessario per la deduzione del costo	Art. 109
Transfer price	Rilevanza secondo le regole del valore normale	Art. 110

Plusvalenza da lease-back: sulla durata del contratto

Sulla base della nuova formulazione dell'art. 83 del TUIR:

la plusvalenza realizzata dalla società OIC ADOPTER concorre alla formazione del reddito d'impresa in funzione della durata del successivo contratto di locazione finanziaria a partire dal momento in cui inizia a decorrere il contratto di locazione finanziaria.

Lease back e abuso del diritto – indici di alterazione contratto



Estensione D.M. 48/2009

Corte di Cassazione, sentenza n. 35294/2016

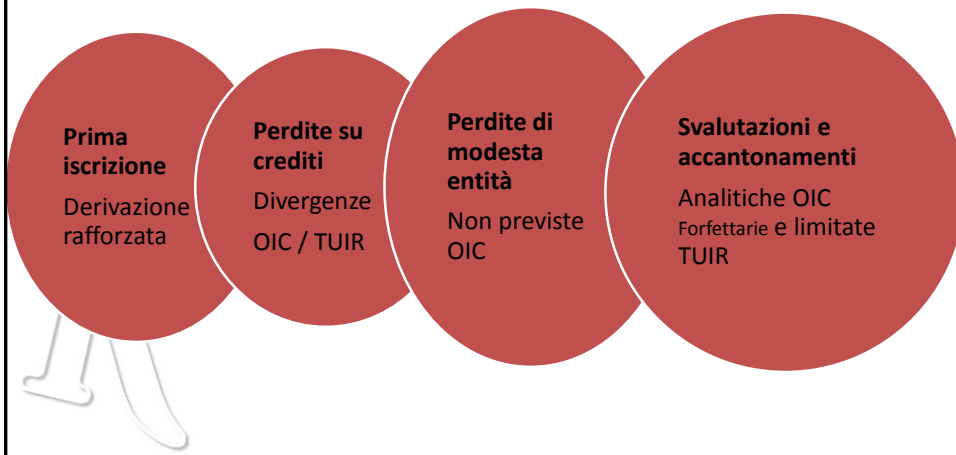
Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 77/E/2017

D.M. N. 48/2009, ART. 2, COMMA 2	FATTISPECIE FISCALE
Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi	<ul style="list-style-type: none"> • Limitazioni alla deduzione delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali (articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR) • Limitazioni della deducibilità degli oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR) • Limiti in materia di svalutazione dei crediti e di accantonamenti per rischi su crediti (art. 106 del TUIR) • Limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza (art. 108 del TUIR) • Indeducibilità, nella misura del 25 per cento, delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (art. 109, comma 5, del TUIR)
Esclusione dal reddito di componenti negativi	Divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati deducibili ai fini dell'IRES (art. 107, comma 4, del TUIR)

Ripartizione in più periodi di imposta di componenti negativi	Spese relative a più esercizi ai sensi dell'art. 108, comma 1, del TUIR, a seguito della nuova formulazione introdotta dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016
Esenzione od esclusione dalla base imponibile di componenti positivi di reddito	<ul style="list-style-type: none"> • Regime di esenzione parziale (c.d. PEX), nella misura del 95 per cento, delle plusvalenze su azioni o quote di partecipazioni aventi i requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR • Regime di esclusione, nel limite del 95 per cento, dei dividendi di cui all'art. 89 del TUIR • Irrilevanza dei maggiori valori iscritti in relazione ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie (art. 85, comma 3, e art. 110 del TUIR)
Ripartizione in più periodi di imposta di componenti positivi	Plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR
Rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa	<ul style="list-style-type: none"> • Compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR (art. 95, comma 5, del TUIR) • Utili distribuiti • Interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR)

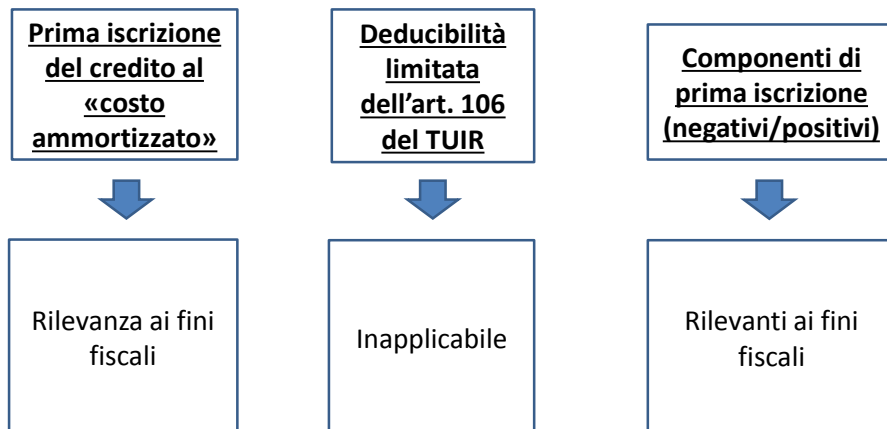


OIC e TUIR: crediti

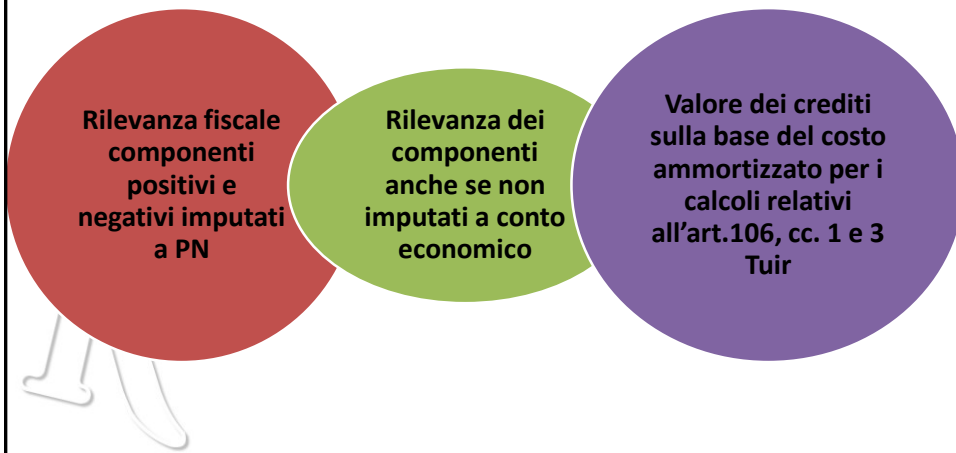


IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

CREDITI E RELATIVA CONTABILIZZAZIONE (D.M. 48/2009)



**D.M. 3.08.2017
Ulteriori rilievi**



IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

**COMPONENTI IMPUTATI A PATRIMONIO NETTO
IRAP**

Imputazione a capitale netto

Nessuna imputazione
al conto economico



Rilevano solo nel momento di
imputazione al conto
economico

Rilevano secondo le regole Irap
per i componenti della
medesima natura

IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO E COSTO AMMORTIZZATO NEUTRALIZZAZIONE DEGLI EFFETTI



IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO E COSTO AMMORTIZZATO NEUTRALIZZAZIONE DEGLI EFFETTI

- Con riferimento ai finanziamenti infruttiferi infragruppo, **l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in tal caso non vale la rilevanza del costo ammortizzato**, nell'ipotesi di finanziamenti infruttiferi e/o a tassi «significativamente» diversi rispetto a quelli di mercato con rilevazione di componenti nello stato patrimoniale.
- Quindi, in tal caso, si rende applicabile il c. 4-bis dell'art. 5 D.M. 8.08.2011, che impone la **sterilizzazione, ai fini tributari, degli effetti derivanti dalla contabilizzazione dei finanziamenti in oggetto al costo ammortizzato, con la conseguenza che il valore nominale o di acquisizione e valore fiscale del credito continuano a coincidere.**

Agenzia delle Entrate – Telefisco 2018

OIC e TUIR: ammortamenti

OIC 16

53. L'ammortamento inizia dal momento in cui il cespite è disponibile per l'uso.

51. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

Art. 102 TUIR

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

OIC e TUIR: ammortamenti

OIC 16

56. Ammortamento sistematico sulla base della residua possibilità di utilizzazione del cespite.

61. Possibile utilizzare aliquota ridotta alla metà per il 1° anno (se la quota di ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso).

Art. 102 TUIR

2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto MEF pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il 1° esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi

OIC e TUIR: spese manutenzione

OIC 16

49. In tema di manutenzione si può distinguere tra:

- (a) manutenzione ordinaria;
- (b) manutenzione straordinaria.

(costo o capitalizzazione)

Art. 102 TUIR

6. Sono deducibili nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta.

L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi

LE RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR

MODIFICA ART. 96 C.2 TUIR – ROL E INTERESSI

Il D.lgs 139/2015 ha previsto l'eliminazione delle poste straordinarie dal Conto Economico d'esercizio



Le voci che prima erano straordinarie vanno ripartite nelle voci A e B del Conto Economico in base alla loro natura (vedi disposizioni OIC 12)



Ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili è necessario stabilire quali voci di bilancio siano ricomprese nella determinazione del ROL

MODIFICA ART. 96 C.2 TUIR – ROL E INTERESSI

Si prevede l'esclusione delle sole partite straordinarie derivanti da trasferimenti d'azienda o rami d'azienda



Nuovo art. 96: Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio, nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda e rami d'azienda

MODIFICA ART. 5 D.LGS. 446/1997

L'eliminazione della sezione straordinaria dal c.e. rende necessario determinare quali voci partecipino alla determinazione del valore della produzione IRAP



Nuovo art. 5: ...la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), **nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda e rami d'azienda**, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio

Eliminazione della voce E del Conto economico

Eliminazione area «E» del conto economico (componenti straordinari)

Calcolo IRAP (principio di derivazione)
(IRAP)

Determinazione del ROL (art. 96 TUIR)
(IRES)

Applicazione normativa sulle società di comodo (art. 30, L.724/1994)
(IRES/IRAP/IVA)

Determinazione del MOL per la disapplicazione normativa società in perdita sistemica (provv. 11/06/2012)
(IRES/IRAP/IVA)

Spese di rappresentanza (art. 108 TUIR)
(IRES)

Eliminazione della voce E del Conto economico

Applicazione normativa sulle società di comodo (Art. 30, L. 724/1994)

Voci di CE rilevanti nel calcolo RICAVI EFFETTIVI

- A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A2) Variazione incrementative delle rimanenze;
- A3) Variazione incrementative dei lavori in corso;
- A5) Altri ricavi e proventi;
- B11) Variazioni incrementative rimanenze MP, suss., cons., merci;
- C15) Proventi da partecipazioni;
- C16) Altri proventi finanziari

L'inclusione di componenti attive straordinarie nella voce A5) potrebbe determinare un incremento dei ricavi effettivi

Inoltre, l'eliminazione delle spese di pubblicità/ricerca dall'attivo dello SP (a seguito del divieto di iscrizione di nuovi costi e dell'obbligo di stornare quelli già capitalizzati) attribuisce alle società il **vantaggio** di **ridurre l'ammontare dei ricavi presunti** rilevanti ai fini del test di vitalità **nonché** del **reddito minimo presunto** da determinare nel caso in cui i ricavi effettivi siano inferiori ai ricavi presunti.

Eliminazione della voce E del Conto economico

Il MOL per la disapplicazione delle norme sulle società in perdita sistematica

- La presenza di un MOL positivo in uno degli esercizi del quinquennio di osservazione consente la **disapplicazione automatica** della disciplina sulle perdite sistematiche

Calcolo MOL	Senza componenti straordinari	Con sopravvenienza attiva +500	Con sopravvenienza passiva (500)
A) Valore della produzione	1.000	1.500	1.000
B) Costi della produzione	(1.100)	(1.100)	(1.600)
+ voci B.10), B.12) e B.13)	50	50	50
Valore MOL	(50)	450	(550)

- L'inclusione di componenti straordinarie positive/negative nella gestione ordinaria potrebbe influenzare il valore del MOL e la conseguente applicazione/disapplicazione del regime delle società non operative.

MODIFICA ART. 108 TUIR

La applicazione del principio di derivazione rafforzata ha reso necessarie diverse modifiche alle norme fiscali:



- C. 1:** abrogato il riferimento a spese per studi e ricerche. Nuovo testo «Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio». (es. manutenzione straordinaria su beni di terzi che rimane contenuta nell'oit 16)
- C.2:** ABROGATO: spese di pubblicità e propaganda non sono capitalizzabili e vanno dedotte nell'esercizio
- C.3:** abrogato il riferimento alle spese pluriennali. Diventa norma di coordinamento con i commi precedenti per i beni acquisiti in seguito a studi e ricerche.

**DAL BILANCIO ALLE DICHIARAZIONI
DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI**

Mercoledì 18 aprile 2018 - 14,30/18,30
Unione Confcommercio Milano - Corso Venezia 47, Milano

Pillole dei provvedimenti in progress

- Dalle voci di Bilancio al quadro RF;
- Le novità del modello redditi 2018 società di Capitali;
- Analisi delle principali variazioni in aumento e diminuzione;
- Bilancio UE e Irap derivazione rafforzata "parziale" - (l'impatto dell'OIC 12);
- La compensazione dei crediti tributari;
- La sospensione del modello F24 - i profili di rischio individuati dall'Agenzia delle Entrate;
- Il visto di conformità Ires e Irap;
- Recente prassi e giurisprudenza legata alla compilazione del modello redditi.

Termini finali di presentazione del modello Redditi 2018 - per anno 2017

Soggetti interessati	Dichiarazioni		Pagamenti (saldo e 1ª rata acconto)	
	Presentazione tramite uffici postali	Trasmissione telematica diretta o tramite intermediari	Senza maggiorazione 0,40%	Con maggiorazione 0,40%
<p>* Persone fisiche che: .. pur potendo compilare il modello 730, non possono presentarlo; .. devono comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello Redditi (RM, RT, RW); .. devono presentare la dichiarazione per contribuenti deceduti.</p>	⇒ Dal 2.05.2018 al 2.07.2018	31.10.2018 ⇒	2.07.2018	20.08.2018⁽⁴⁾
<p>Persone fisiche non rientranti nei casi precedenti Società di persone</p>	⇒ Non ammessa			
<p>Soggetti Ires Con obbligo di redazione del bilancio, approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Senza obbligo di redazione del bilancio.</p>	⇒ Non ammessa	Entro l'ultimo giorno del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (31.10.2018) ⁽¹⁾ ⇒	Entro il giorno 30 del 6° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.	Entro i 30 giorni successivi
<p>Soggetti Ires che approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se hanno usufruito della proroga di cui all'art. 2364 Codice Civile.</p>	⇒ Non ammessa	Entro l'ultimo giorno del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (31.10.2018) ⁽¹⁾ ⇒	Entro il giorno 30 del mese successivo alla data di approvazione del bilancio o del termine ultimo di approvazione ⁽²⁾⁽³⁾	Entro i 30 giorni successivi

SOGGETTI IRES
TERMINI DI PRESENTAZIONE MODELLI – SINTESI

- Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare: 31.10.2018.
- Periodi d'imposta «a cavallo»: entro il 9° mese successivo al termine di scadenza del periodo d'imposta.

Esempio

Esercizio 1.07.2017 – 30.06.2018 → 01.04.2019
(il 31.03.2018 cade di domenica)

TERMINI PER LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Modulistica	Periodo d'imposta	Termini	
Unico 2013	2012	31.12.2017	Scadenza: 31.12 del 4° anno successivo alla presentazione della dichiarazione
Unico 2014	2013	31.12.2018	
Unico 2015	2014	31.12.2019	
Unico 2016	2015	31.12.2020	
Modulistica	Periodo d'imposta	Termini	
Redditi 2017	2016	31.12.2022	Scadenza: 31.12 del 5° anno successivo alla presentazione della dichiarazione
Redditi 2018	2017	31.12.2023	
<i>Termini di accertamento: prorogati limitatamente al/i quadro/i oggetto di integrazione.</i>			

Modulistica	Periodo d'imposta	Termini di accertamento	
		Ordinario	Prorogato
Unico 2014	2013	31.12.2018	31.12.2022
Integrativa presentata nel 2018 			
Modulistica	Periodo d'imposta	Termini di accertamento	
		Ordinario	Prorogato
Redditi 2017	2016	31.12.2022	31.12.2023
Integrativa presentata nel 2018 			

COMPENSAZIONI E DICHIARAZIONE INTEGRATIVE

Esempi

Periodo d'imposta 2016, modello presentato entro il 31.10.2017:

- l'integrazione è possibile fino al 31.12.2021;
- l'integrazione avviene entro il 31.12.2018;
- il credito è compensabile con i debiti già esistenti;
- non occorre compilare il quadro DI.

Periodo d'imposta 2016, modello presentato entro il 31.10.2017:

- l'integrazione è possibile fino al 31.12.2021;
- l'integrazione avviene dopo il 31.10.2018 ma entro il 31.12.2018;
- il credito è compensabile con i debiti maturati dal 1.01.2019;
- occorre compilare il quadro DI.

COMPENSAZIONI E DICHIARAZIONE INTEGRATIVE

Esempi

Periodo d'imposta 2016, modello presentato entro il 31.10.2017:

- l'integrazione è possibile fino al 31.12.2021;
- l'integrazione avviene dal 1.01.2019 al 31.12.2019;
- il credito è compensabile con i debiti maturati dal 1.01.2020;
- occorre compilare il quadro DI.

Periodo d'imposta 2012, modello presentato entro il 30.09.2013:

- l'integrazione era possibile fino al 31.12.2017;
- l'integrazione è avvenuta nel corso del 2017;
- il credito è compensabile con i debiti maturati dal 1.01.2018;
- occorre compilare il quadro DI.

Gamma Srl ha presentato, nel mese di dicembre 2017, la dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2015, per recuperare un costo non contabilizzato pari a € 4.000,00.

- Ha imputato la correzione (Oic 29) nel conto economico del periodo d'imposta 2017.
- Il modello Unico 2016 integrativo indica un credito pari a € 1.100,00, ossia il 27,50% di € 4.000,00.
- Entro il 31.12.2017 è stato utilizzato il credito per € 800,00.
- Le istruzioni del modello Redditi SC 2018 precisano che la quota residua del credito, ossia € 300,00, non può essere oggetto di compensazione diretta nel modello F24, nel 2018, ma deve essere indicata nella dichiarazione.

Di seguito si schematizza la procedura operativa.

Il primo passaggio consiste in una variazione in aumento nel quadro RF, ossia indicando il recupero di € 4.000,00 nei campi 53, 54 e 55 del rigo RF31, al fine di sterilizzare il costo (di competenza del periodo d'imposta 2015).

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	,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	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	
							55			
						99	4.000	,00	4.000	,00

Si compilerà il quadro DI, indicando il maggior credito Ires derivante dalla dichiarazione integrativa, rigo DI1, come segue:

- colonna 2 – 2003 (codice tributo credito Ires);
 - colonna 3 – 2015 (anno relativo al modello utilizzato per la dichiarazione integrativa);
 - colonna 4 – 1.100 (maggior credito da dichiarazione integrativa);
- L'importo del maggior credito, ossia € 1.100, non dovrà essere indicato a colonna 5, a differenza di quanto avveniva nell'anno precedente.

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	4	5
		2003	2015	1.100	,00
					,00

Il maggior credito Ires, € 1.100,00, sarà indicato nel rigo RN19; considerato che per € 800,00 è stato compensato, l'utilizzo deve essere evidenziato nel rigo RN20.

RN19	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione	1.100,00
RN20	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24	800,00

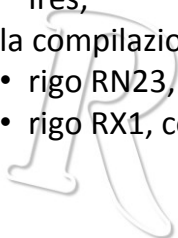


L'importo residuo di € 300,00, ossia il credito non compensato entro il 31.12.2017, sarà utilizzabile per abbattere l'imposta a debito del periodo o per incrementare il credito del periodo. Ipotizzando che dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2017 (modello Redditi SC 2018):

- emerga un debito di € 5.000,00 (imposta netta – rigo RN11, colonna 3);
- nel periodo d'imposta 2017 la società non abbia versato acconti Ires;

la compilazione dei quadri RN e RX dovrà avvenire come segue:

- rigo RN23, colonna 3 – imposta a debito del periodo, € 4.700,00;
- rigo RX1, colonna 1, € 4.700,00 (5.000,00 – 300,00).



Segue esempio di compilazione del modello

RN11	Imposta netta (sottrarre il rigo RN10 da rigo RN9)	Imposta sospesa (di cui ¹	Rimborso oneri ²	³	5.000	,00
RN23	Imposta a debito	Imposta rateizzata ¹	Eccedenze utilizzate ²	³	4.700	,00
RX1	IRES	Importo a debito risultante dalla presente dichiarazione ¹	Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione ²	Eccedenza di versamento a saldo ³	4.700	,00
		Credito di cui si chiede il rimborso ⁴	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione ⁵	Credito trasferito al consolidato ⁶		,00

TERMINI PER ACCERTAMENTI FISCALI

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ordinari	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Penale	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024
Omessa	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Penale e omessa	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ordinari	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
Omessa	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027	31.12.2028	31.12.2029

Dal periodo d'imposta 2016 è abrogato il raddoppio dei termini per violazioni penali.

Principali novità del modello Redditi SC 2018



FRONTESPIZIO

Nel riquadro «Altri dati» è stata inserita la casella «**Impresa sociale**» che deve essere barrata dai soggetti che applicano la disciplina dell'impresa sociale (art. 1, c. 3 D. Lgs. 3.07.2017, n. 112).

ALTRI DATI	Grandi contribuenti	Canone RAI	ONLUS		Impresa sociale	Situazioni particolari
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Tipo soggetto	Settore di attività	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Nel riquadro «Tipo di dichiarazione» è stata aggiunta la casella relativa all'**addizionale Ires di 3,5 punti** percentuali all'aliquota di cui all'art. 77 del TUIR per gli enti creditizi e finanziari, escluse le società di gestione e le società di intermediazione mobiliare, e per la Banca d'Italia (art. 1, c. 61 L. 28.12.2015, n. 208).

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
-----------------------	-----------	-----------	------------------	-----------	-------------------------	-------	------------------	------------------------	---------------------------	---	--------------------

Riduzione dei termini di accertamento



Nel modello Redditi SC è presente il prospetto che segue:

Comunicazione art. 4 D.M. 4 agosto 2016	RS269 Esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza
---	---

I contribuenti che hanno esercitato l'opzione ex articoli 1, c. 3 e 2, c. 1 D. Lgs. n. 127/2015 in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni Iva, devono comunicare l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza dell'accertamento. In sintesi:

- dichiarazione trasmessa fino al 2015 – 5 anni dall'anno d'imposta, ridotti a 3;
- Dichiarazione trasmessa dal 2016 – 6 anni dall'anno d'imposta, ridotti a 4.

Occorre, altresì, la tracciabilità dei movimenti superiori a € 30,00 (bonifico bancario/postale; carta di credito/debito; assegno bancario/circolare/postale non trasferibile).

- Circolare 24.09.2013m n. 31/E, ormai inutile ...
- Slide Agenzia delle Entrate, inutili e «surreali», poiché (Treccani – vocabolario della lingua italiana) «*superano, oltrepassano la dimensione della realtà sensibile; ... esprimono o evocano il mondo dell'inconscio, della vita interiore, del sogno*».

* L'esemplificazione che segue è tratta dalle istruzioni mod. UNICO 2014 – Società di capitali e dalla videoconferenza del 18 marzo 2014.

Una società dopo la presentazione del modello UNICO SC2014 ha rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2011 (UNICO SC2012) per un ammontare pari ad € 500.

Il periodo d'imposta 2011 aveva evidenziato:

- utile d'esercizio pari ad € 3.000;
- **nessuna variazione in aumento o in diminuzione nel quadro RF;**
- acconti versati pari ad € 200.



Il periodo d'imposta 2012 aveva evidenziato un'imposta a credito (€ 100).

La società, ferma restando la ripresa a tassazione del componente negativo rilevato nel C.E. del periodo d'imposta 2014, riliquida la dichiarazione del periodo d'imposta 2011 imputando tale componente negativo.

La maggiore IRES versata nel 2012, pari ad € 137, costituisce un'eccedenza di versamento riportabile a saldo nei periodi d'imposta successivi al 2011.



Tra le variazioni in diminuzione (**riga RF50**), sono state inserite **2 nuove colonne** per indicare l'agevolazione riguardante gli utili e gli avanzi di gestione delle **imprese sociali** destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta o ad aumento gratuito del capitale sociale (art. 18, cc. 1 e 2 D. Lgs. 3.07.2017, n. 112).

	Patent box	Ruling			
RF50 Reddito esente e detassato	1	2	3	4	5
	,00	,00	(di cui	,00	,00
			Imprese sociali		Navi/Pesca
				,00	,00



Il «Prospetto per la determinazione degli interessi passivi indeducibili» **non deve** essere più compilato dalle **società di gestione dei fondi comuni d'investimento** e dalle società di **intermediazione mobiliare** di cui al TUIF (D. Lgs. 24.02.1998, n. 58).

R

DETERMINAZIONE DELL'IRES – QUADRO RN

- **Inserito nel rigo RN4 un nuovo campo dove indicare l'importo delle perdite ricevute riferibili a una nuova attività produttiva** (art. 1, cc. 76 e 77 L. 11.12.2016, n. 232), computabili, dalla società cessionaria, in diminuzione del reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta della cessione.

RN4	Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti)	in misura limitata		in misura piena		Ricevuta	
		1	2	3	4		
			,00	,00	,00	,00	,00

R

- **Prevista l'aliquota Ires del 24%, in luogo del 27,50%** (modifica apportata all'art. 77, c. 1 del TUIR – art. 1, c. 61 L. 28.12.2015, n. 208).
- Prevista l'indicazione per gli enti creditizi e finanziari, escluse le società di gestione dei fondi comuni d'investimento, dell'imposta addizionale di 3,5 punti percentuali all'aliquota di cui all'art. 77 del TUIR.
- Prevista (art. 1, c. 355 L. 27.12.2017, n. 205) la **riduzione alla metà dell'aliquota Ires per le società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI**, nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) n.1407/2013 della Commissione, del 18.12.2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti «de minimis».

ALTRE IMPOSTE - QUADRO RQ

- Il prospetto «Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni» accoglie la rivalutazione dei valori delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1.01.2017 (art. 1, c. 554 L. 11.12.2016, n. 232) e alla data del 1.01.2018 (art. 1, cc. 997 e 998 L. 27.12.2017, n. 205).
- Sono stati eliminati, per esaurimento dell'efficacia delle disposizioni, il prospetto per la «Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni» e il prospetto relativo alla «Liquidazione del fondo comune d'investimento immobiliare».

		Valore del terreno	Imposta	Rateizzazione	Versamento cumulativo
SEZIONE XVII Imposte sostitutive sulla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni (art. 7, D.L. n. 70/2011, conv. L. n. 106/2011)	RQ58	1	2	3	4
		,00	,00		
	RQ59	1	2	3	4
		,00	,00		
		Valore della partecipazione	Imposta	Rateizzazione	Versamento cumulativo
	RQ60	1	2	3	4
		,00	,00		
	RQ61	1	2	3	4
		,00	,00		

QUADRO DI SINTESI

Legge n. 232/2016:

- terreno o partecipazione posseduta al 1.01.2017;
- perizia giurata entro il 30.06.2017;
- versamento 30.06.2017 (o 3 rate – 30.06 2017, 2018, 2019).

Legge n. 205/2017:

- terreno o partecipazione posseduta al 1.01.2018;
- perizia giurata entro il 30.06.2018;
- versamento 30.06.2018 (o 3 rate – 30.06 2018, 2019, 2020).

Sulle rate successive alla prima: interessi 3%.

- **Le Srl, le Spa e le Sapa che entro il 30.09.2017 hanno assegnato o ceduto ai soci beni immobili**, diversi da quelli indicati nell'art. 43, c. 2, 1° periodo Tuir, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa, **oppure che**, avendo per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, **si trasformano in società semplici**, applicano un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto.
- **L'opzione si perfeziona indicando in dichiarazione i valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. La mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa (circolare n. 1/E/2016).**

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci		Valore normale		Costo Fiscale		Differenza	
		1	2	3	4	5	6
RQ82	Beni immobili						
			,00		,00		,00
RQ83	Beni mobili						
			,00		,00		,00
RQ84	Totale						
			,00				,00
RQ85	Riserve in sospensione						
			,00		13%		,00

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Il prospetto «Deduzione ACE» è utilizzato anche in applicazione del regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni («branch exemption», provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle 28.08.2017).

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value="0,00"/>
	Minor importo	Rendimento	Codice fiscale	
	6 <input type="text" value="0,00"/>	7 <input type="text" value="1,00%"/>	8 <input type="text" value=""/>	
		Rendimento attribuito	Eccedenza progressiva	Eccedenza non attribuibile
		9 <input type="text" value="0,00"/>	10 <input type="text" value="0,00"/>	11 <input type="text" value="0,00"/>
		Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
		12 <input type="text" value="0,00"/>	13 <input type="text" value="0,00"/>	14 <input type="text" value="0,00"/>
				15 <input type="text" value="0,00"/>

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Il prospetto «Spese di riqualificazione energetica» è stato aggiornato per effetto della proroga delle agevolazioni riguardanti le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica, a seguito delle novità previste dalla legge di Bilancio 2018 (art. 1, c. 3 L. 27.12.2017, n. 205).

Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti e acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori								
RS80	1 Anno	2 Tipo	3 Totale spesa	4 Spesa sostenuta	5 Detrazione	6 Rate annuali	7 Rata n.	8 Importo rata
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS81	Interventi su edifici esistenti, parti o unità immobiliari							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS82	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS83	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS84	Interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS85	Acquisto e posa in opera di schermature solari							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS86	Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatore di calore alimentati da biomasse combustibili							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS87	Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali							
			<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>			<input type="text" value="0,00"/>
RS88	Totale							
								<input type="text" value="0,00"/>


PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Il prospetto «Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche» è stato implementato per tenere conto degli ulteriori interventi agevolati da cui derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1 (ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3519 del 28.04.2006 - art. 46-quater D.L. 24.04.2017, n. 50).

RS150	Anno		Tipo		Codice fiscale				Totale spesa										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00									
	Spesa sostenuta		Detrazione		Rata		Importo rata		N. d'ordine immobile										
	5	6	7	8	9	00	00	00	00	9									
RS151	Anno		Tipo		Codice fiscale				Totale spesa										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00									
RS152	Anno		Tipo		Codice fiscale				Totale detraibile										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	00									
RS153	N. d'ordine immobile		Codice comune		T/U		Sez. Urb./Comune catast.		Foglio		Particella		Subalterno						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4					
RS154	/																		
RS155	CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)						DOMANDA ACCATASTAMENTO												
	N. d'ordine immobile		Condominio		Data		Serie		Numero e sottnumero		Cod. Ufficio Ag. Entrate		Data		Numero		Provincia Uff. Agenzia Entrate		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Inserito un nuovo prospetto «Comunicazione art. 4 – D.M. 4.08.2016» per i contribuenti che esercitano le opzioni di cui all'art. 1, c. 3 e all'art. 2, c. 1 D. Lgs. 5.08.2015, n. 127 (trasmissione telematica delle operazioni Iva), per comunicare, con riguardo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi, l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza dell'accertamento.

RS269	Esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza														
															

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Inserito il prospetto «Grandfathering – Opzione marchi d’impresa (Patent Box)» per i soggetti che, a partire dal 3° periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, hanno esercitato in dichiarazione l’opzione per il regime di «Patent box» e che devono comunicare per i marchi d’impresa i dati previsti dall’art. 13 del D.M. 28.11.2017.

	Numero marchi	Reddito agevolabile					
	1	2	Codice Stato estero				
	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00					
RS270	A) Società che esercita il controllo diretto		3				
	B) Società che esercita il controllo indiretto		4				
	C) Società correlate		5	6	7	8	9

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

- Il prospetto «Perdite di impresa non compensate» è stato modificato al fine di indicare le perdite fiscali oggetto di cessione ai sensi dell’art. 1, cc. 76 e 77 L. 11.12.2016, n. 232.

		SIQ	IRES	Maggiorazione IRES	Addizionale IRES
RS44	In misura (del presente periodo d’imposta)	1	2	3	4
	limitata	5	6	7	8
RS45	In misura (del presente periodo d’imposta)	1	2	3	4
	piena	5	6	7	8
		Cessione		Codice fiscale	
		9	10	11	
		Codice fiscale		Codice fiscale	
		12	13	14	

FONDI PENSIONE APERTI E INTERNI – QUADRO RI

Nei rigli RI2 e RI3 è stata inserita la nuova colonna 7 per indicare i redditi derivanti dagli investimenti qualificati, nonché dai piani di risparmio a lungo termine che non concorrono alla formazione della base imponibile dell'imposta prevista dall'art. 17 del D. Lgs. n. 252/2005 (art. 1, cc. 89 e 100 L. 11.12.2016, n. 232).

	5 Patrimonio netto all'inizio del periodo di imposta	6 Redditi esenti o soggetti a ritenuta	7 Redditi esenti ex L. 232/16
	8 Titoli del debito pubblico	9 Credito d'imposta su CICR	10 Risultato della gestione positiva
	11 Risultato della gestione negativo	12 Imposta sostitutiva (20%)	13 Imposte sostitutive
RI2	14 Imposta sostitutiva in dipendenza della garanzia	15 Risparmio derivante da esercizio precedente	16 Imposta sostitutiva sugli immobili (0,50%)
	17 Imposta sostitutiva suoli immobili (1,50%)	18 Importo accreditato ad altre linee	19 Credito d'imposta periodo d'imposta precedente
	20 Imposte a credito trasferite da altre linee	21 Saldo versato o imposte a credito	22 Imposte a credito trasferite ad altre linee
	23 Imposte a credito residue	24 Residuo risparmio derivante da esercizio precedente	25 Risparmio d'imposta
	26 Importo accreditato da altre linee	27 Risparmio da utilizzare nel successivo esercizio	
	1		
	2	3	4
	5	6	7
	8	9	10
	11	12	13
RI3			

COMUNICAZIONI PER I REGIMI OPZIONALI – QUADRO OP

È stato inserito un nuovo prospetto – Sezione IV – per i soggetti che, a decorrere dal 3° periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, devono comunicare in dichiarazione l'opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di taluni beni immateriali («Patent box», decreto MEF 28.11.2017).

	Numero beni	Reddito agevolabile
OP16 Software protetto da copyright (art. 6, c. 1, lett. a)	1	2 ,00
OP17 Brevetti industriali (art. 6, c. 1, lett. b)	1	2 ,00
OP18 Disegni e modelli (art. 6, c. 1, lett. c)	1	2 ,00
OP19 Processi, formule e informazioni industriali (art. 6, c. 1, lett. d)	1	2 ,00
OP20 Beni immateriali collegati da vincolo di complementarità (art. 6, c. 1, lett. e)	1	2 ,00

VERSAMENTO SALDI E ACCONTI

Focus

- **F24 saldo zero:** il soggetto «privato» o titolare di partita Iva che effettua una compensazione totale deve utilizzare solo il canale telematico.
- **F24 a debito:** il soggetto titolare di partita Iva è sempre obbligato all'invio telematico, indipendentemente dall'utilizzo di importi in compensazione. Il «privato» può utilizzare il modello cartaceo (facoltà) solo senza compensazione; se compensa, è obbligatorio il modello F24 telematico.