

**Roseto degli Abruzzi**

**11 maggio 2018**

**Bilancio e dichiarazione dei redditi**

**Parte 2**

R

*Alessandro Pratesi*



**Le perdite di esercizio**

R

RN4		Perdite scomputabili		in misura limitata		in misura piena		Ricevuta	
		(di cui di anni precedenti 1		2	3	4			
				,00	,00	,00			
Perdite di impresa non compensate	RS44	SIQ		IRES	Maggiorazione IRES	Addizionale IRES			
		In misura limitata	(del presente periodo d'imposta	1	2	3	4		
		5	6	7	8				
RS45	In misura piena		(del presente periodo d'imposta	1	2	3	4		
		5	6	7	8				
		Cessione		Codice fiscale		Codice fiscale			
		9	10	11					
		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale			
		12	13	14					


**Rigo RS44, colonna 6: perdite non compensate utilizzabili in misura limitata (art. 84, c. 1 Tuir), inclusa la perdita determinata nel presente periodo d'imposta, da evidenziare in colonna 2.**

Le perdite devono, invece, riportate nelle colonne 2 e 6 del rigo RS45 se utilizzabili in misura piena (art. 84, c. 2 Tuir).

Convocazione dell'assemblea	⇒	Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre 1/3 in conseguenza di perdite, gli amministratori devono, <b>senza indugio, convocare l'assemblea</b> dei soci per gli opportuni provvedimenti.	
Prima assemblea	⇒	All'assemblea deve essere sottoposta una <b>relazione degli amministratori</b> sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni, nei casi previsti, del <b>collegio sindacale</b> o del revisore.	⇒ Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società <b>almeno 8 giorni prima</b> dell'assemblea, affinché i soci possano prenderne visione.
	⇒	Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione prevista.	
Seconda assemblea	⇒	Se <b>entro l'esercizio successivo</b> la perdita non è diminuita a meno di 1/3, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate.	
	⇒	In mancanza, gli amministratori e i sindaci o il revisore devono chiedere al <b>tribunale</b> che sia disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio.	⇒ Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede mediante decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel Registro delle Imprese a cura degli amministratori.
Convocazione dell'assemblea	⇒	<ul style="list-style-type: none"> <li>Se, per la perdita di oltre 1/3 del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito, gli amministratori devono, <b>senza indugio, convocare l'assemblea per deliberare alternativamente:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. la <b>riduzione del capitale</b> e il <b>contemporaneo aumento</b> del medesimo a una cifra non inferiore al detto minimo;</li> <li>.. la <b>trasformazione</b> della società;</li> <li>.. la <b>liquidazione</b> della società, in conseguenza dello scioglimento.</li> </ul> </li> </ul>	

## S.R.L. CON CAPITALE SOCIALE INFERIORE A € 10.000



<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Perdite di oltre 1/3 del capitale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il contenuto dell'art. 2482-bis C.C. non sembra porsi in contrasto con la disciplina delle società con capitale inferiore a € 10.000: laddove, infatti, l'ammontare del capitale convenzionalmente determinato dalle parti dovesse diminuire di 1/3 in conseguenza di perdite, i soci sarebbero tenuti a ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Capitale al di sotto del minimo legale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La disposizione dell'art. 2482-ter C.C., nella sua formulazione letterale, non sembrerebbe mai applicabile alle società con capitale inferiore a € 10.000, poiché per definizione, esse hanno sempre il capitale inferiore all'importo stabilito dall'art. 2463, n. 4) C.C.</li> <li>• Tuttavia, si può supporre, poiché l'art. 2482-ter C.C. contiene la disciplina della riduzione del capitale al di sotto del minimo legale e il <b>minimo legale delle Srl è oggi di € 1</b>, la disciplina di cui all'art. 2482-ter C.C. si applichi quando, per perdite superiori al terzo del capitale, questo risulti inferiore a € 1.</li> </ul> <div data-bbox="279 1665 379 1748" style="float: left; margin-right: 10px;">  </div> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il legislatore, infatti, nell'abbassare la soglia del capitale sotto € 10.000, ha fissato come minimo legale l'importo di € 1. Tuttavia, l'aver fissato tale importo sta a significare che la società, pur potendo venire a esistenza e operare con un patrimonio sostanzialmente nullo, <b>non può operare laddove tale patrimonio abbia un valore negativo</b>, il che potrebbe avvenire quando la società sia titolare esclusivamente di debiti.</li> <li>• In sostanza, prevedere che il capitale minimo sia pari a € 1 equivale a impedire che la società possa costituirsi o continuare a operare in presenza di un patrimonio negativo.</li> </ul>

- Ipotizzando che una Srl con capitale di € 9.000 subisca perdite pari a € 3.500 (ossia superiori al terzo del capitale), si applica la disciplina di cui all'art. 2482-bis C.C. e, quindi, se nel corso dell'esercizio successivo a quello in cui le perdite sono state rilevate, esse non risultano diminuite a meno di 1/3, deve essere convocata l'assemblea per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate.
- Laddove, invece, la società subisca perdite pari a € 9.000, trova applicazione l'art. 2482-ter C.C.; pertanto, gli amministratori devono, senza indugio, convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore a € 1.


**S.R.L. CON CAPITALE SOCIALE SUPERIORE A € 10.000**

R

<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Perdite di oltre 1/3 del capitale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si applica la disciplina dell'art. 2482-bis C.C., il quale stabilisce che, in caso di perdite superiori a 1/3 del capitale, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.</li> <li>• Se, poi, entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di 1/3, deve esser convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Capitale al di sotto del minimo legale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Benché siano ammesse società con capitale inferiore a € 10.000, appare logico ritenere che in presenza dei presupposti di cui all'art. 2482-ter C.C. (ossia perdite superiori al terzo del capitale sociale che lo facciano scendere al disotto di € 10.000), resti comunque fermo l'obbligo - per le società con capitale superiore a € 10.000 - di adottare una delibera di riduzione, di trasformazione o di scioglimento della società.</b></li> </ul>
<p>Sebbene, quindi, la soglia di € 10.000 non rappresenti più l'ammontare minimo del capitale, essa comunque rimane una soglia rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 2482-ter C.C., in quanto il suo superamento determina l'applicazione di regole differenti in tema di conferimenti e accantonamento della riserva legale.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ricostituzione del capitale</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tuttavia, appare consentito ipotizzare che, in caso di perdite rilevanti ai sensi dell'art. 2482-ter C.C., la società, in seguito alla riduzione di capitale finalizzata all'assorbimento delle perdite, possa adottare un capitale inferiore a € 10.000, purché almeno pari a 1 euro, il quale risulta pertanto essere il nuovo importo minimo legale del capitale sociale, valevole per tutte le S.r.l.</li> <li>• <b>La scelta di fissare un capitale compreso tra € 1 e € 9.999,99 non è, infatti, limitata al ricorrere né di determinati requisiti soggettivi dei soci, né di altre circostanze che possano caratterizzare esclusivamente la fase costitutiva della società.</b></li> </ul>


<ul style="list-style-type: none"> <li>• Accogliendo tale interpretazione, una società con capitale di € 10.000, che abbia subito perdite pari a € 4.000, potrebbe, ad esempio, limitarsi a ridurre il capitale a € 6.000, senza essere obbligata a riportarlo a € 10.000.</li> <li>• La stessa società con capitale di € 10.000, ove avesse subito perdite per € 11.000, sarebbe obbligata ad abbattere il capitale e a eliminare la residua perdita di € 1.000 con la tecnica del sovrapprezzo o degli aumenti e successive riduzioni, fino ad assorbimento della stessa.</li> <li>• Una volta assorbita la perdita, la società avrebbe poi l'obbligo di ricostituire il capitale ad almeno € 1 e non, invece, al maggiore limite di € 10.000.</li> </ul>	
<p>In entrambi i casi occorre, altresì, che siano rispettate le condizioni imposte per le S.r.l. con capitale inferiore a € 10.000, quali la necessità che il capitale sia interamente versato alle persone cui è affidata l'amministrazione e l'obbligo di accantonare la riserva legale, secondo il criterio dell'art. 2463, c. 5 C.C.</p>	
<p><b>Obbligo di accantonamento alla riserva legale per Srl con capitale inferiore a € 10.000</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La somma da dedurre dagli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato, per formare la riserva legale, deve essere almeno pari a 1/5 degli stessi, fino a che la riserva non abbia raggiunto, unitamente al capitale sociale, l'ammontare di € 10.000.</li> <li>• <b>La riserva così formata può essere utilizzata solo per:</b>        .. l'imputazione a capitale;        .. la copertura di eventuali perdite.</li> <li>• Essa deve essere reintegrata se è diminuita per qualsiasi ragione.</li> </ul>

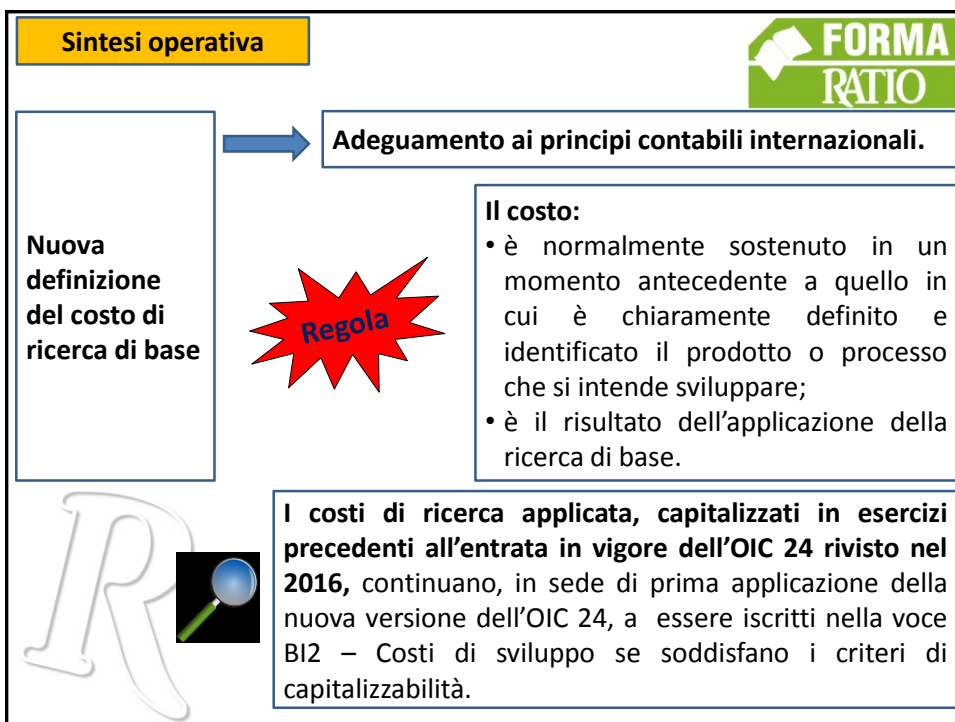
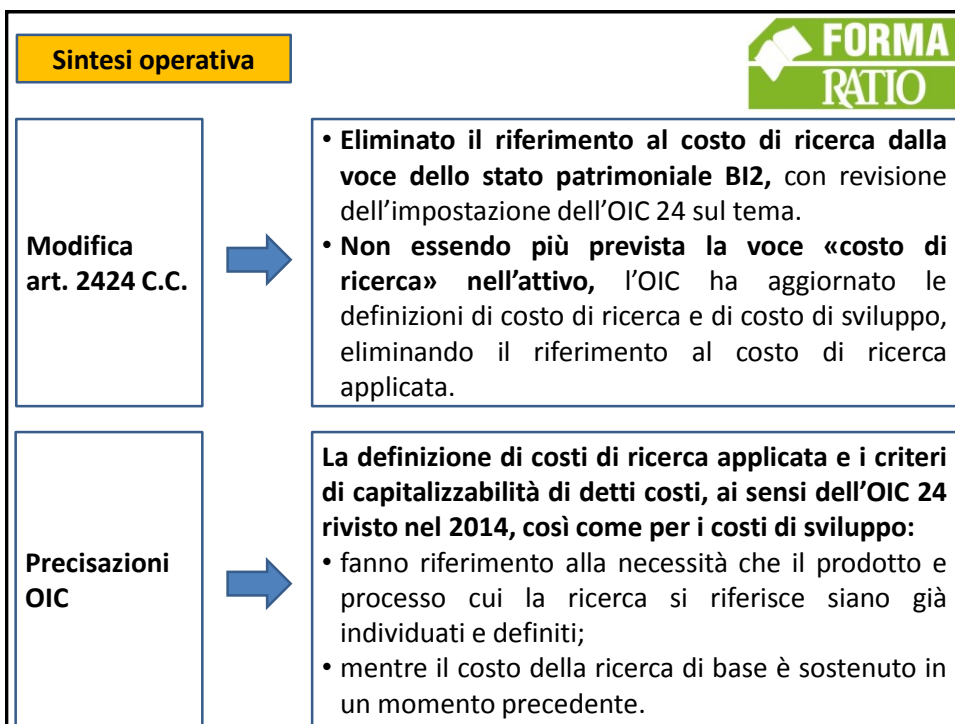
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La perdita deve essere calcolata al netto delle riserve, la cui funzione è la salvaguardia del capitale in caso di perdite.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ordine di utilizzo</b></li> </ul>	<p>Cass. 6.11.1999, n. 12347</p>
<p>Le disponibilità della società devono essere intaccate secondo un ordine che tenga conto del grado di facilità con cui la società potrebbe deliberare la destinazione.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il capitale sociale ha un grado di indisponibilità maggiore di quello attribuibile alle riserve di bilancio.</li> <li>• Per la copertura delle perdite è necessario, quindi, rispettare il seguente ordine di utilizzo: <ul style="list-style-type: none"> <li>.. riserve facoltative;</li> <li>.. riserve statutarie;</li> <li>.. riserve legali;</li> <li>.. capitale sociale.</li> </ul> </li> <li>• I soci non possono scegliere di far gravare le perdite su parti del netto maggiormente vincolate fino a che esistono parti del netto meno vincolate o non vincolate.</li> </ul>	
<p><b>Saldo attivo di rivalutazione</b></p> <p>Rivalutazione civilistica e fiscale</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il saldo attivo può essere utilizzato, senza alcun riflesso impositivo, per la copertura di perdite.</li> <li>• La riserva, ove non sia imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dell'art. 2445, cc. 2 e 3 C.C.; in caso di sua utilizzazione a copertura di perdite, non si può far luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dell'art. 2445, cc. 2 e 3 C.C.</li> </ul>
<p>Tale procedura tutela, oltre che l'interesse dei soci, anche quello dei terzi.</p>	



**NUOVE REGOLE**  
**PER LE SPESE DI PUBBLICITÀ E RICERCA**

- D. Lgs. 18.08.2015, n. 139
- Oic 24 (dicembre 2016)
- Oic 29 (dicembre 2016)





### Costi di ricerca

La ricerca di base è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.

**I costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e, quindi, addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario alla attività imprenditoriale.**

### Costi di sviluppo

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

- La sola attinenza a specifici progetti non è condizione sufficiente affinché detti costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità essi devono essere:
  - .. relativi a un prodotto o **processo chiaramente definito**, identificabili e misurabili;
  - .. riferiti a un **progetto realizzabile**, cioè tecnicamente fattibile per il quale l'impresa possiede o possa disporre delle necessarie risorse finanziarie;
  - .. **recuperabili tramite i ricavi** che si svilupperanno dall'applicazione del progetto.
- **I costi di sviluppo devono essere ammortizzati in funzione della loro vita utile.** Eventuali effetti sono applicati **retroattivamente** (ai sensi dell'OIC 29).
- Solo nel caso in cui la vita utile non possa essere determinata attendibilmente, i costi di sviluppo sono ammortizzati **entro un periodo non superiore a 5 anni**.
- Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

### Decorrenza novità



Le nuove disposizioni, in vigore dal 1.01.2016, si applicano agli esercizi finanziari aventi inizio dalla medesima data (bilancio relativo al 2016).



• I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D. Lgs. 139/2015, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, a essere iscritti nella voce BI2 – Costi di sviluppo se soddisfano i criteri di capitalizzabilità.

• I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati al 31.12.2015 dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale, stornando il valore netto contabile a patrimonio netto (utili portati a nuovo).

• Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

### Costi di pubblicità sostenuti dal 1.01.2016




- Tali costi non sono più capitalizzabili, ma rappresentano costi di esercizio.
- La modifica legislativa alla voce BI2 esclude la possibilità di una generica capitalizzazione dei costi di pubblicità, ma consente quella relativa ai costi di impianto e ampliamento.
- Pertanto, i costi di pubblicità possono essere capitalizzati se soddisfano tutti i requisiti stabiliti per i costi di impianto e ampliamento.

#### Costi di impianto e ampliamento

- I costi di impianto e di ampliamento sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa.
- Tali costi possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:
  - .. è dimostrata la loro utilità futura;
  - .. esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
  - .. è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa è stimata dando prevalenza al principio della prudenza.

### Riclassificazione costi capitalizzati negli esercizi precedenti

- **I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati** (ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015), se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce B12 alla voce B11 – Costi di impianto e di ampliamento.
- **Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente**, ai sensi dell'OIC 29, ai soli fini riclassificatori.



**Tabella riepilogativa**

VOCE DI BILANCIO		FINO AL 31.12.2015	DAL 1.01.2016
↓		↓	↓
PUBBLICITÀ		Capitalizzazione ammessa	Solo C/E
RICERCA	DI BASE	Solo C/E	
	APPLICATA	Capitalizzazione ammessa	Solo C/E
	SVILUPPO	Capitalizzazione ammessa	

## Novità in materia di ammortamento dell'avviamento

	ISCRITTO FINO AL 31.12.2015	ISCRITTO DAL 1.01.2016
REGOLE E DEROGHE	↓	↓
	Max 5 anni	In base alla vita utile
	Max 20 anni e comunque nei limiti del periodo di utilizzo	Max 10 anni motivazione in nota integrativa
Novità	<p>Per le iscrizioni ante 2016 continuano ad applicarsi le previgenti regole: l'ammortamento si conclude secondo il piano originario.</p> <hr/> <p>Stima della «vita utile»: se tale stima non è possibile o attendibile, il processo di ammortamento non potrà superare i 10 anni.</p>	



### 1. Un caso pratico: «disallineamento» civile – fiscale delle spese di pubblicità

# R

- ALFA S.R.L. ha iscritto nel bilancio 2014, nelle «Immobilizzazioni immateriali», spese di pubblicità per € 100.000,00.
- Il piano di ammortamento prevede il frazionamento in 5 esercizi, in quote costanti (20% per singolo esercizio).
- Le quote complessivamente ammortizzate al termine del 2015 ammontano a € 40.000,00 (20.000,00 + 20.000,00).
- Il valore residuo, al 31.12.2015, è pari a € 60.000,00 (100.000,00 – 40.000,00).

Per effetto del **decreto legislativo n. 139/2015** si procede allo **storno dalle immobilizzazioni immateriali** (la scrittura contabile riguarda voci dello stato patrimoniale):

*Riserve di utili a Spese di pubblicità*



**60.000,00**

**Ne consegue:**

- l'azzeramento del valore civilistico delle spese di pubblicità;
- la rilevanza fiscale (ex art. 13-bis, c. 7 D.L. n. 244/2016) delle predette spese per € 60.000,00, che concorreranno alla determinazione dell'imponibile fiscale per gli anni 2016, 2017 e 2018 (20% per ogni esercizio).

**Considerato che sussistono i presupposti per il recupero delle predette spese a scomputo dall'imponibile degli esercizi futuri, occorre rilevare le imposte anticipate sulla differenza fra valore fiscale e valore civilistico (60.000,00 – 0 = 60.000,00), applicando le seguenti aliquote:**

- **31,40%** (27,50% - Ires; 3,90% - Irap) su € 20.000,00 (ammortamento 2016) = € 6.280,00;
- **27,90%** (24,00% - Ires; 3,90% - Irap) su € 40.000,00 (ammortamento 2017 e 2018) = € 11.160,00.

**Le imposte anticipate ammontano complessivamente a € 17.440,00.**

## RICOLLOCAZIONE IN BILANCIO DELLE COMPONENTI STRAORDINARIE DI REDDITO

- Artt. 2425 e 2427, p. 13 C.C.
- D. Lgs. 18.08.2015, n. 139
- OIC n. 12 (dicembre 2016)
- D. Lgs. 15.12.1997, n. 446
- C.M. 4.06.1998, n. 141/E

R

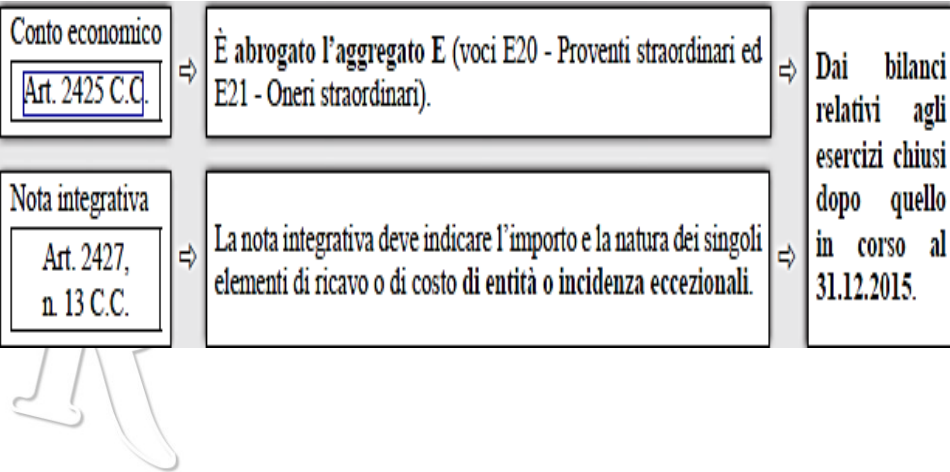
**Soppressione  
area  
straordinaria**

L'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria ha comportato la **ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate**, quando è stato possibile identificare *ex ante*, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione.

Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014), per i quali non è stato possibile identificare *ex ante* una **classificazione**, sarà il redattore del bilancio, sulla base dell'analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, a individuare la corretta classificazione.

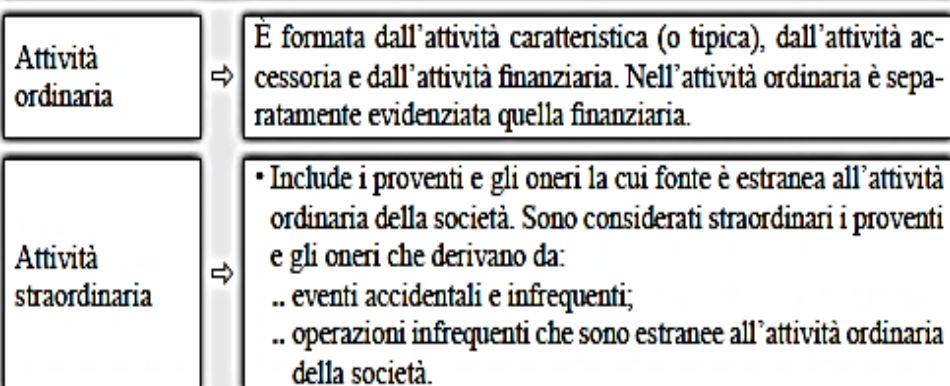
*Il nuovo schema di conto economico incide anche sulla determinazione del risultato operativo lordo - R.O.L. - (differenza tra ricavi della voce A e costi della voce B), che assume rilievo sia nei rapporti verso terzi (banche, clienti, fornitori) sia ai fini fiscali (calcolo dell'Irap e degli interessi passivi deducibili per i soggetti Ires).*

**Poste straordinarie ed eventi eccezionali**



**Bilanci chiusi fino al 31.12.2015**

Lo schema del conto economico era basato sulla distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria.



La straordinarietà dell'evento o dell'operazione è determinata in funzione della loro natura in relazione alla ordinaria attività della società.

Bilanci chiusi dopo il 31.12.2015	FORMA RATIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La straordinarietà di un costo o di un ricavo è riconosciuta quando i singoli elementi siano (alternativamente):               <ol style="list-style-type: none"> <li>1) di <b>entità eccezionale</b>; o</li> <li>2) di <b>incidenza eccezionale</b>.</li> </ol> </li> </ul>	<p>⇒ Il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato codice civile <b>prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria</b> piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico. Ciò che rileva è che si dia evidenza separata in nota integrativa di tali fatti <b>quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale</b>.</p>
<p>L'informazione prevista in nota integrativa concorre a valutare l'andamento prospettico dell'azienda, in quanto conoscere l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo, di entità o incidenza eccezionali, consente all'utilizzatore del bilancio di depurare il conto economico da quegli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell'impresa e, quindi, <b>difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi</b>.</p>	

Ricollocazione componenti straordinari	FORMA RATIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Destinazione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D. Lgs. 139/2015 ha comportato anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica e accessoria.</li> <li>• L'Oic ha deciso di <b>mantenere tale distinzione</b> nonostante non sia espressamente prevista dal codice civile e risulti particolarmente difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ricavi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tale distinzione permette, dal lato dei ricavi, di distinguere i componenti che devono essere classificati nelle voci:           <ul style="list-style-type: none"> <li>.. A1) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi;</li> <li>.. A5) Altri ricavi e proventi.</li> </ul> </li> <li>• Sono iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica.</li> <li>• Sono iscritti quei componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come <b>aventi natura accessoria</b>.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio del conto economico, <b>normativamente previsto</b>, è quello per natura.</li> <li>• Questa interpretazione della struttura dei costi di conto economico risulta in linea con la scelta operata dal legislatore, nell'ambito della IV direttiva CEE in tema di schema di conto economico.</li> </ul> <p>Come si evince anche dalla relazione accompagnatoria al D. Lgs. 127/1991 lo schema di conto economico adottato, tra i possibili, è quello "con costi classificati per natura" e a "forma espositiva scalare".</p>

## Guida alla ricollocazione delle voci della ex area straordinaria

**COMPONENTE DI REDDITO DI CARATTERE STRAORDINARIO**



**Individuazione della natura**




OIC 12 vecchia versione	OIC 12 nuova versione
<b>Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda</b>	
Oneri di ristrutturazioni aziendali.	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito.	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario; pertanto, tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) Proventi diversi dai precedenti.
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) Oneri diversi di gestione.
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario.</li> <li>• Pertanto, tali componenti sono stati inclusi nelle voci:               <ul style="list-style-type: none"> <li>.. C15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;</li> <li>.. C16 b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</li> <li>.. C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.</li> </ul> </li> </ul>


OIC 12 vecchia versione	OIC 12 nuova versione
<b>Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda</b>	
Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) Oneri diversi di gestione.
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) Oneri diversi di gestione.
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) Oneri diversi di gestione.


OIC 12 vecchia versione	OIC 12 nuova versione
Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria.	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di <b>tipologia diversa</b> (es.: partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
<b>Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa</b>	
<b>Furti e ammanchi di beni</b> (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di <b>tipologia diversa</b> (es.: disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</li> <li>• I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</li> </ul>
<b>Perdite o danneggiamenti di beni</b> a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di <b>tipologia diversa</b>. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</li> <li>• I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</li> </ul>

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa	
Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili e occasionali.	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) Oneri diversi di gestione.
Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc..	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) Oneri diversi di gestione e A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.


	
Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc..	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) Oneri diversi di gestione e A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

Imposte relative ad esercizi precedenti.	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (Fondo per imposte, anche differite) o dalla voce D12 (debiti tributari), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti").</li> <li>• Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.</li> </ul>	<p>Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce <b>20 Imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate</b>.</p> <p>Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce <b>B14) Oneri diversi di gestione</b>.</p> <p>La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce <b>A5) Altri ricavi e proventi</b>, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</p>
Devono essere rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci <b>A5) Altri ricavi e proventi</b> , con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.





**Un caso pratico:  
riflessi delle novità sul R.O.L.**



Dettaglio delle voci		
<b>A) Valore della produzione:</b>		
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	30.675.532	+
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	-109.588	+
5) Altri ricavi e proventi	1.469.542	+
<b>Totale valore della produzione (A)</b>	<b>32.035.486</b>	<b>=</b>
<b>B) Costi della produzione:</b>		
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	438.938	+
7) Per servizi	30.270.136	+
8) Per godimento di beni di terzi	185.274	+
9) Per il personale:		
a) salari e stipendi	228.305	
b) oneri sociali	59.089	
c) trattamento di fine rapporto	14.059	
<i>Totale costi per il personale (9)</i>	<i>301.453</i>	<i>+</i>
10) Ammortamenti e svalutazioni:		
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	22.462	
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	10.275	
d) svalutazione crediti attivo circolante e disponibilità liquide	57.468	
<i>Totale ammortamenti e svalutazioni (10)</i>	<i>90.205</i>	<i>+</i>
13) Altri accantonamenti	50.000	+
14) Oneri diversi di gestione	542.025	+
<b>Totale costi della produzione (B)</b>	<b>31.878.031</b>	<b>=</b>


		
<b>Determinazione del R.O.L.</b>		
Valore della produzione (A)	32.035.486	+
Costi della produzione (B)	31.878.031	-
Ammortamenti immateriali (B 10 a)	22.462	+
Ammortamenti materiali (B 10 b)	10.275	+
Canoni di locazione finanziaria	0	+
<b>Totale R.O.L.</b>	<b>190.192</b>	<b>=</b>
<b>Calcolo del limite di deducibilità</b>		
R.O.L. dell'anno	190.192	
Plafond interessi (30% del R.O.L.)	57.058	

Tavola n. 2		Riclassificazione componenti straordinarie (ex voce E del C.E.)	
<b>E) Proventi e oneri straordinari</b>			
20) Proventi			
Altri		2.423	
<i>Totale proventi (20)</i>			2.423 +
21) Oneri			
Imposte relative ad esercizi precedenti		0	
Altri		2.740	
<i>Totale oneri (21)</i>			2.740 -
<b>Totale delle partite straordinarie (E) (20-21)</b>			<b>- 317 =</b>
<b>Dettaglio delle voci straordinarie</b>			
<b>Proventi straordinari</b>			
Plusvalenza straordinaria da alienazione beni		2.000	+
Sopravvenienze attive		423	+
<b>Totale</b>		<b>2.423</b>	<b>=</b>
<b>Oneri straordinari</b>			
Minusvalenza straordinaria da alienazione beni		2.500	+
Sopravvenienze passive		240	+
<b>Totale</b>		<b>2.740</b>	<b>=</b>

Ricollocazione delle poste straordinarie				
Conto	Importo	Riclassificazione	Riclassificazione ante 2016	Riclassificazione 2016
Plusvalenze straordinarie da alienazione beni	2.000	A) 5)	1.469.542	1.471.965
Sopravvenienze attive	423			
Minusvalenze straordinarie da alienazione beni	2.500	B) 14)	542.025	544.765
Sopravvenienze passive	240			

Tavola n. 3 Calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi per soggetti Ires con riclassificazione dell'area straordinaria

<b>Determinazione del R.O.L.</b>			
Valore della produzione (A)		32.037.909	+
Costi della produzione (B)		31.880.771	-
Ammortamenti immateriali (B 10 a)		22.462	+
Ammortamenti materiali (B 10 b)		10.275	+
Canoni di locazione finanziaria		0	+
<b>Totale R.O.L.</b>		<b>189.875</b>	<b>=</b>
<b>Calcolo del limite di deducibilità</b>			
R.O.L. dell'anno		189.875	←
Plafond interessi (30% del R.O.L.)		56.963	

## SOCIETA' DI COMODO

# R

### MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL PROSPETTO

#### DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO

• Le società di comodo (sia le società che non hanno superato il test di operatività sia le società in perdita sistematica) devono determinare il reddito minimo, applicando specifiche percentuali ai valori dei beni posseduti nell'esercizio in corso.

#### Esempio n. 1

#### Disapplicazione della normativa per società in perdita sistematica

**Dati**

- Società in perdita fiscale nel quinquennio 2010-2014.
- Nel 2014 la società ha un MOL positivo (causa di disapplicazione "7").
- Nel 2015 la società può disapplicare il regime previsto per le società in perdita sistematica.

RS116	Esclusioni	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
			7	2		2	2	

Per società non operative e per società in perdita sistematica "cause sul 2015" (5).	Cause provv. 14.02.2008 sul 2015 (5).	Cause provv. 11.06.2012 sul periodo 2010-2014 (5).	1- Accoglimento dell'interpello. 2- Interpello non presentato. 3- Interpello con esito negativo.
--	---------------------------------------	--	--

**Note** L'omessa o incompleta indicazione della segnalazione riguardante l'interpello comporta l'applicazione della sanzione da € 2.000 a € 21.000 (art. 8, c. 3-quinquies D. Lgs. 471/1997).

## Esempio n. 4

## Compilazione del prospetto per società in perdita sistemática

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
				1					
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	21.237,00	1,50%		
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%	299.500,00	4,75%		
	RS119	Immobili A/10		,00	5%	,00	4%		
Start-up <input type="checkbox"/>	RS120	Immobili abitativi		,00	4%	,00	3%		
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%	164.771,00	12%		
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%	,00	0,9%		
	RS123	Totale		2	,00	3	,00	5	34.317,00
	RS124					Agevolazioni	Variazioni in aumento		
						1	,00	2	,00
	RS125	Reddito imponibile minimo							34.317,00

## 01 | INTERPELLO CON ESITO POSITIVO

Alfa s.r.l., che nei precedenti 5 periodi d'imposta (2012–al 2016) ha presentato sempre dichiarazioni con reddito imponibile, presenta nel 2015 ricavi inferiori a quello presunti calcolati secondo le percentuali previste dall'articolo 30 L. n. 724/1994. Dopo aver verificato l'insussistenza di cause di esclusione e di disapplicazione specifica, ha presentato apposito interpello alla competente Direzione Regionale illustrando le cause oggettive che hanno impedito alla società di realizzare i ricavi presunti dalla norma, ottenendo risposta positiva ai fini IRES, IRAP, IVA. La compilazione del prospetto si presenta come segue:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
				1			1		
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	,00	1,50%		
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%	,00	4,75%		
	RS119	Immobili A/10		,00	5%	,00	4%		
Start-up <input type="checkbox"/>	RS120	Immobili abitativi		,00	4%	,00	3%		
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%	,00	12%		
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%	,00	0,9%		
	RS123	Totale		2	,00	3	,00	5	,00
	RS124					Agevolazioni	Variazioni in aumento		
						1	,00	2	,00
	RS125	Reddito imponibile minimo							,00

### 02 | INTERPELLO CON ESITO NEGATIVO E SCELTA DI NON ADEGUAMENTO

Nella medesima situazione, si supponga che la risposta all'interpello sia stata negativa, ma che, nonostante questo, la Società decida di non adeguarsi al reddito minimo. La compilazione del prospetto inizia come segue:

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
				3		3	3	

per poi procedere con la compilazione dei restanti righe, per la determinazione del reddito minimo a cui, tuttavia, a riga RN6, non corrisponderà alcun adeguamento, ma verrà indicato il reddito effettivamente realizzato.

### 03 | INTERPELLO NON PRESENTATO E SCELTA DI NON ADEGUAMENTO

Nella medesima situazione, si supponga che Alfa non abbia presentato interpello, ma che, nonostante questo, la Società decida di non adeguarsi al reddito minimo. La compilazione del prospetto inizia come segue:

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
				2		2	2	

per poi procedere con la compilazione dei restanti righe, per la determinazione del reddito minimo a cui, tuttavia, a riga RN6, non corrisponderà alcun adeguamento, ma verrà indicato il reddito effettivamente realizzato.

**In entrambe le situazioni di cui agli esempi 2 e 3, l'omessa o incompleta indicazione della segnalazione riguardante l'interpello comporta l'applicazione della sanzione da euro 2.000 a euro 21.000.**

FC44	Esclusione <sup>1</sup>	Disapplicazione società non operative <sup>2</sup>	Soggetto in perdita sistematica <sup>3</sup>	Imposta sul reddito - società non operativa <sup>4</sup>	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica <sup>5</sup>	Casi particolari <sup>6</sup>	
	Valore medio		Percentuale	Valore dell'esercizio		Percentuale	
FC45	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%
FC46	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%
FC47	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%
FC48	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%
FC49	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%
FC50	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%
FC51	Totale			Ricavi presunti <sup>2</sup>	Ricavi effettivi <sup>3</sup>		Reddito presunto <sup>5</sup>
				,00	,00		,00
FC52	Redditi esclusi ed altre agevolazioni						,00
FC53	Reddito imponibile minimo						,00

Per le ipotesi di disapplicazione parziale di cui ai codici "4", "5" e "6", il prospetto va compilato non tenendo conto dei relativi valori ai fini della determinazione dei ricavi e del reddito presunti. Tuttavia, qualora non si abbiano altri beni, diversi da quelli di cui ai predetti codici, da indicare nelle colonne 1 e/o 4 dei righe da RS117 a RS122, occorre compilare anche la casella "Casi particolari".

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012 sono state individuate ulteriori situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina.

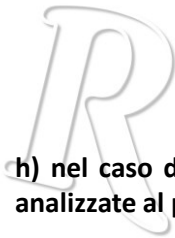
A tal fine, nella casella "Disapplicazione società non operative" va indicato, in base alla propria situazione, come rappresentata al punto 3 del provvedimento citato, uno dei codici di seguito elencati:

8 ipotesi di cui alla lett. a): trattasi, in particolare, delle società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;

9 ipotesi di cui alla lett. b): le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225.

## **SOCIETA' DI COMODO: DISAPPLICAZIONE «PERDITE SISTEMICHE»**

8 ipotesi di cui alla lett. g): società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225;



### **Studi di settore**

**h) nel caso di eventi sismici, il periodo in cui si verificano le fattispecie analizzate al paragrafo 8 della circolare n. 30/E/2013.**

## **LE PRINCIPALI VARIAZIONI IN AUMENTO**



## PLUSVALENZE E SOPRAVVENIENZE



Quota plusvalenze beni strumentali possesso > 3 anni

Quota plusvalenze immobilizzazioni finanziarie non Pex

Quota risarcimento danni su beni d'impresa possesso > 3 anni

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00

I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi ex art. 85, c. 1, lett. g) ed h) Tuir, e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati ovvero, a scelta del contribuente, in quote costanti in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il 4°.

RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1	,00	2	,00
------	--	---	-----	---	-----

Importo totale plusvalenze frazionate

Importo totale sopravvenienze frazionate

## RS – MONITORAGGIO



La scelta per la rateazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui le plusvalenze sono state realizzate o le sopravvenienze attive sono state conseguite, compilando il prospetto delle "Plusvalenze e delle sopravvenienze attive" contenuto nel quadro RS.

In particolare, nella **colonna 1** del **rigo RS126** va indicato l'importo complessivo delle plusvalenze e nella **colonna 2** l'importo complessivo delle sopravvenienze; nel successivo **rigo RS127** va indicato l'importo corrispondente alla quota costante prescelta rispettivamente per le plusvalenze, in **colonna 1**, e per le sopravvenienze, in **colonna 2**.

In tal caso, occorre apportare una variazione in diminuzione, da indicare nel **rigo RF34, colonna 1 e/o 2**, per l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive da rateizzare, indicate nel rigo RS126 (colonne 1 e 2) del predetto prospetto e una variazione in aumento, da indicare nel **rigo RF7, colonna 2**, per l'ammontare della quota costante evidenziata nel rigo RS127 del prospetto stesso. Nello stesso rigo RF7 va indicata anche la somma delle quote costanti, imputabili al reddito dell'esercizio, delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze attive conseguite oggetto di rateazione in precedenti periodi d'imposta.

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS126	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	1	,00	e 88, comma 2	2	,00
	RS127	Quota costante dell'importo del rigo RS126	1	,00		2	,00
	RS128	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)					,00
	RS129	Quota costante dell'importo del rigo RS128					,00

## REGIMI PARTICOLARI

Il **rigo RF9** deve essere utilizzato dai soggetti che adottano particolari regimi di determinazione del reddito per indicarne il relativo ammontare. A titolo di esempio, tale rigo va compilato:

- dai soggetti che hanno optato per la determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 155 del TUIR ("tonnage tax"), qualora esercitino anche attività il cui reddito non è incluso nel predetto regime. In tal caso nel rigo va riportato l'importo risultante dal rigo RJ15 del quadro RJ. L'eventuale perdita va esposta nel rigo RF37 non preceduta dal segno "meno". Si ricorda che in presenza di opzione per la "tonnage tax" è necessario depurare l'utile d'esercizio dei costi e dei ricavi afferenti le attività rientranti nella determinazione forfetaria del reddito. A tal fine, nel **rigo RF31**, indicando il **codice 52** nell'apposito campo, va riportata la somma dei costi specificamente inerenti dette attività, risultanti da apposita annotazione separata nei registri contabili, e della quota dei costi riferibili indistintamente a tutte le attività non deducibili, determinata nel rigo RJ18, colonna 3. Inoltre, nel **rigo RF55**, indicando il **codice 52** nell'apposito campo, va riportato l'ammontare dei ricavi relativi alle attività i cui redditi sono determinati forfetariamente;
- dalle società agricole di cui all'art. 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006. A tal fine, nel presente rigo dette società devono indicare il reddito determinato ai sensi dell'art. 32 del TUIR. I costi e i ricavi dell'attività vanno indicati, con il **codice 8**, rispettivamente, nei **rigli RF31 e RF55**;
- dalle società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci e che adottano il regime di cui all'art. 1, comma 1094, della legge n. 296 del 2006. A tal fine nel presente rigo dette società devono indicare il 25 per cento dei ricavi conseguiti con l'esercizio dell'attività. I costi ed i ricavi dell'attività vanno indicati, con il **codice 8**, rispettivamente, nei **rigli RF31 e RF55**;
- dai soggetti che esercitano le attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. A tal fine nel presente rigo detti soggetti devono indicare il 25 per cento dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivata. I costi ed i ricavi dell'attività vanno indicati, con il **codice 42**, rispettivamente, nei **rigli RF31 e RF55**.

**RF9** Reddito determinato con criteri non analitici

,00

## IMMOBILI PATRIMONIO

Per gli immobili "patrimonio" riconosciuti di interesse storico o artistico il reddito medio ordinario è ridotto del 50 per cento e non trova applicazione l'art. 41 del TUIR, che prevede l'aumento di un terzo del reddito relativo a unità immobiliari tenute a disposizione.

In caso di immobili locati, qualora il canone di locazione, ridotto fino ad un massimo del 15 per cento dello stesso, delle spese documentate di manutenzione ordinaria, risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione al netto di tale riduzione. Inoltre, il reddito derivante dalla locazione degli immobili "patrimonio" riconosciuti di interesse storico o artistico è determinato in misura pari al maggiore tra il valore del canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 35 per cento, ed il reddito medio ordinario dell'immobile ridotto del 50 per cento (art. 90 del TUIR).

Pertanto, nei **rigli RF11 e RF39** vanno indicati, rispettivamente, i costi e i proventi contabilizzati e nel **rigo RF10** va indicato il reddito determinato in base alle risultanze catastali o alle norme sopra menzionate, tenendo conto dell'eventuale maggiorazione prevista per le unità immobiliari a disposizione.

In caso di locazione di alloggi sociali, il cui reddito non concorre nella misura del 40 per cento, nel rigo RF10 va indicato l'intero ammontare del reddito e la quota esclusa va indicata nel rigo RF55 con il codice 29. L'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della commissione europea (art. 6, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 marzo 2014, n. 47, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2014, n. 80).

I redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici di cui all'art. 1 del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 28 febbraio 2017, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi e comunque fino all'anno di imposta 2017 (art. 48, comma 16, del citato decreto-legge n. 189 del 2016).

**RF10** Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività

,00

**RF11** Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10

,00

**RF39** Proventi degli immobili di cui al rigo RF10

,00

## RIMANENZE NON CONTABILIZZATE

- Ammontare delle variazioni delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli artt. 92, 92-bis, 93 e 94 Tuir qualora non imputate al conto economico ovvero imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza.
- Ai soggetti che valutano le rimanenze ai sensi dell'art. 93 Tuir, è fatto obbligo di predisporre e conservare, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante gli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della loro collocazione nei conti dell'impresa.
- Ai sensi dell'art. 94 Tuir, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la valutazione dei beni indicati nell'art. 85, c. 1, lettere c), d) ed e), operata in base alla corretta applicazione di tali principi, assume rilievo anche ai fini fiscali.

RF13 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)

,00

## COMPENSI NON CORRISPOSTI

Compensi spettanti agli amministratori, imputati al conto economico dell'esercizio cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non corrisposti entro la data di chiusura dello stesso esercizio; detti compensi, ai sensi dell'art. 95, c. 5 Tuir, si renderanno deducibili nel periodo d'imposta di effettivo pagamento.

RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)

,00

Quote di utili dell'esercizio spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di opere e servizi, che sono deducibili indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico, **nonché i compensi corrisposti agli amministratori nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e imputati al conto economico in un esercizio precedente.**

RF40 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)

,00

## INTERESSI PASSIVI INDEDUCIBILI

**Art. 96 del Tuir:** per determinare l'importo dell'eccedenza di tali interessi, compilare il prospetto presente nel quadro RF.

Indicare, oltre all'importo di colonna 1, l'ammontare degli altri interessi passivi indeducibili [esempi: interessi di mora, in quanto non ancora corrisposti (art. 109, c. 7 Tuir); interessi obbligazionari (art. 3, c. 115 L. n. 549/1995); interessi IVA «trimestrali» (art. 66, c. 11 D.L. n. 331/1993)].

RF15	Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
------	--------------------------------	---	-----	---	-----

## INTERESSI PASSIVI INDEDUCIBILI

### Prospetto interessi passivi indeducibili

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
	RF119			Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili
				1	2	3
				,00	,00	,00
	RF120			Consolidato		IRES
				1	2	3
				,00	,00	,00
	RF121			non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
				1	2	3
				,00	,00	,00

## IMPOSTE E TASSE INDEDUCIBILI

Nel **rigo RF16** vanno indicate le imposte indeducibili e quelle deducibili per le quali non è stato effettuato il pagamento. Nel presente rigo occorre anche indicare l'intero ammontare dell'IRAP, dell'imposta municipale propria, dell'imposta municipale immobiliare (IMI) e dell'imposta immobiliare semplice (IMIS) risultante a conto economico. Nel **rigo RF55** va indicata la quota dell'IRAP versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione a titolo sia di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, deducibile dal reddito d'impresa (codici 12 e 33). Gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'IRAP versata a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento (si vedano le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 16 del 14 aprile 2009 e n. 8 del 3 aprile 2013). Nel medesimo rigo RF55 va indicato, con il **codice 38**, il 20 per cento dell'imposta municipale propria, dell'IMI e dell'IMIS relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione (art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147).

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)		,00
---	--	-----

## ONERI DI UTILITÀ SOCIALE

Nel **rigo RF17, colonna 1**, va indicato l'ammontare di tutte le erogazioni liberali imputate al conto economico, ad esclusione di quelle previste dall'art. 100, comma 2, lett. h), se di importo non superiore a euro 30.000, lett. l), se di importo non superiore a euro 1.549,37, lett. m), m-bis) (si veda l'art. 17-bis del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229), n), o) e o-ter). In questa colonna deve essere indicato anche l'ammontare delle erogazioni liberali previste dall'art.100, comma 2, lett. f) che danno diritto al credito d'imposta "Art - bonus" (art. 1, decreto-legge n. 83 del 2014). Le erogazioni liberali previste dallo stesso art. 100, comma 2, lett. f) che invece non danno diritto al credito d'imposta "Art - bonus" non devono essere indicate come variazione in aumento perché interamente deducibili. In **colonna 2**, oltre all'importo di colonna 1, va indicato l'importo delle spese relative ad opere o servizi - forniti direttamente o indirettamente - utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti, volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, per la parte eccedente l'importo deducibile ai sensi dell'art. 100, comma 1, del TUIR. In tale rigo vanno, altresì, indicate le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogati a favore delle ONLUS, per la parte eccedente l'importo deducibile ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. i), del TUIR. Per entrambe le categorie di spese indicate, la deduzione è ammessa in misura non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

RF17 Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali <sup>1</sup>	,00 <sup>2</sup>	,00
-------------------------------	----------------------------------	------------------	-----

## MEZZI DI TRASPORTO

Nel **rigo RF18**, va indicato l'ammontare indeducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 164 del TUIR.

- Limite di deduzione previsto per le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 164 Tuir (ammortamenti, minusvalenze, carburanti, assicurazioni, bolli, ecc.).
- **Le percentuali variano in relazione agli aspetti soggettivi e all'utilizzo oggettivo del bene**, mediante limiti specifici di valore assoluto e percentuale (imprese individuali, rappresentanti di commercio, beni concessi in uso ai dipendenti, ecc.).

RF18 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR

,00

## AMMORTAMENTI

Nel **rigo RF21, colonna 1**, vanno indicate le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali eccedenti l'importo deducibile ai sensi degli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR, ivi comprese quelle riferibili alla parte del costo dei beni formata con plusvalenze iscritte a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997. Gli ammortamenti e gli altri oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto sono ammessi integralmente in deduzione limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

Per i soggetti che hanno redatto il bilancio in base ai principi contabili internazionali, le quote di ammortamento del costo dell'avviamento e dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo, a prescindere dall'imputazione al conto economico (comma 3-bis, dell'art. 103, del TUIR).

In **colonna 2**, vanno indicate le quote di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili, per la parte che eccede l'importo deducibile ai sensi dell'art. 104 del TUIR e, in **colonna 3**, va indicato l'ammontare degli ammortamenti indeducibili, comprensivo degli importi indicati nelle colonne 1 e 2.

RF21 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>

,00 ex art. 104 <sup>2</sup>

,00 <sup>3</sup>

,00

## SPESE DI RAPPRESENTANZA

Nel rigo **RF23**, va indicato l'ammontare:

- in **colonna 1**, delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95 del TUIR;
- in **colonna 2**, delle spese di rappresentanza, di cui all'art. 108, comma 2, secondo periodo, del TUIR, diverse dalle precedenti. Ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008, per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza (compreso il 75 per cento delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che si qualificano come spese di rappresentanza) sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo; in tal caso occorre riportare l'importo delle suddette spese non deducibili nel presente periodo d'imposta nel quadro RS, rigo RS101;
- in **colonna 3**, oltre agli importi indicati nelle colonne 1 e 2, vanno indicate le spese di competenza di altri esercizi ai sensi dell'art. 109, comma 4, del TUIR nonché le spese non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi ai sensi dell'art. 108, comma 3, secondo periodo, del TUIR. Le quote delle suddette spese deducibili nell'esercizio vanno indicate nel rigo RF43, colonna 3.

<b>RF23</b> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	,00	3	,00
<b>RF43</b> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	,00	2	,00	3	,00

- **Rigo RF23, colonna 1:** spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (diverse da quelle sostenute per trasferte di dipendenti), pari a € 24.000 (€ 20.000 + € 4.000).
- **Rigo RF23, colonna 2:** spese di rappresentanza diverse dalle spese di vitto e alloggio, pari a € 34.000 (€ 38.000 - € 4.000).
- **Rigo RF23, colonna 3:** spese di vitto e alloggio + spese di rappresentanza, pari a € 24.000 + € 34.000 = € 58.000

<b>RF23</b> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	24.000,00	2	34.000,00	3	58.000,00
--	---	-----------	---	-----------	---	-----------

- **Rigo RF43, colonna 1:** spese di rappresentanza deducibili relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, pari a € 3.000.
- **Rigo RF43, colonna 2:** spese di rappresentanza deducibili (art. 108, c. 2, 2° p. Tuir), comprensive delle spese deducibili indicate in colonna 1, pari a € 13.000 [il limite di congruità (percentuale dei ricavi) è inferiore ai valori effettivamente sostenuti e, pertanto, rappresenta il valore deducibile].
- **Rigo RF43, colonna 3:** spese di rappresentanza deducibili di cui alla colonna 2 + 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande non di rappresentanza (diverse da quelle sostenute per trasferte di dipendenti), pari a € 15.000; pertanto: € 13.000 + € 15.000 = € 28.000.

<b>RF43</b> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	3.000,00	2	13.000,00	3	28.000,00
---	---	----------	---	-----------	---	-----------

## SPESE DI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE

Nel **rigo RF24**, va indicato l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedente, ai sensi dell'art. 102, comma 6, del TUIR, la quota deducibile nel periodo d'imposta; l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Le quote delle eccedenze pregresse imputabili al reddito dell'esercizio vanno indicate nel rigo RF55, indicando il **codice 6** nell'apposito campo.

**RF24** Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)

,00

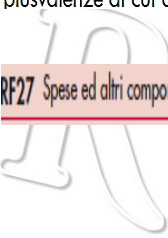


## SPESE E COMPONENTI NEGATIVI NON DEDUCIBILI

Nel **rigo RF27**, va indicato l'importo delle spese e degli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, per la parte indeducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR. Con specifico riferimento al secondo periodo di tale comma, le spese e gli altri componenti negativi riferibili indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili, o non computabili in quanto esclusi, e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili, in quanto esenti, nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Ai fini dell'applicazione di detto secondo periodo, non rilevano le plusvalenze di cui all'art. 87 del TUIR.

**RF27** Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5

,00



## SPESE E COMPONENTI NEGATIVI NON DEDUCIBILI

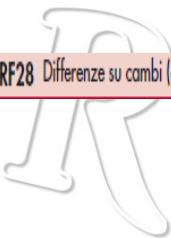
- **importo delle spese e degli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, per la parte indeducibile ai sensi dell'art. 109, c. 5 Tuir.**
- con specifico riferimento al 2° periodo di tale comma, le spese e gli altri componenti negativi riferibili indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili, o non computabili in quanto esclusi, e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili, in quanto esenti, nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.
- ai fini dell'applicazione di detto 2° periodo, non rilevano le plusvalenze di cui all'art. 87 Tuir.

## DIFFERENZE SU CAMBI

Nel **rigo RF28**, vanno indicate le perdite su cambi derivanti dalla valutazione dei crediti e dei debiti, anche sotto forma di obbligazioni, in valuta estera secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, qualora il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio (art. 110, comma 3, del TUIR); il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale dei crediti e debiti in valuta va evidenziato nel quadro RV, sezione I. In tale rigo va altresì indicato, all'atto del realizzo, il maggior utile o la minor perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

RF28 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)

,00



## LE VARIAZIONI IN AUMENTO RESIDUE

- Voce «residuale» riguardante tutte le altre spese e i costi indeducibili non espressamente individuate nei righi precedenti.
- Per ogni fattispecie è previsto uno specifico codice.

	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		,00

RF31  
Altre  
variazioni  
in aumento

## LE PRINCIPALI VARIAZIONI IN DIMINUZIONE

R

## GEIE, IMPRESE MARITTIME E TRASPARENZA

Importo degli utili distribuiti, nonché delle eventuali riprese di valore delle partecipazioni in **società di tipo personale o in GEIE residenti nel territorio dello Stato.**

Eventuale perdita delle imprese marittime, **determinata con criteri forfetari nel quadro RJ, indicata nel rigo RJ15.**

**Intero ammontare dei dividendi ricevuti, imputati al conto economico, formati con utili prodotti nei periodi di applicazione del regime di trasparenza, di cui all'art. 115 Tuir, anche nel caso in cui la distribuzione avvenga successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione e a prescindere dalla circostanza che i soci percipienti siano gli stessi cui sono stati imputati i redditi per trasparenza, a condizione che rientrino tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2, dell'art. 1 del D.M. 23.04.2004.**

RF36	Utli da partecipazione in società di persone o in GEIE	,00
RF37	Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente	,00
RF38	Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza	,00

## LE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE RESIDUE

- Voce «residuale» riguardante tutte le altre voci non espressamente individuate nei rigi precedenti.
- Per ogni fattispecie è previsto uno specifico codice.

	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
			,00			,00			,00
							55		,00

## COMPENSI AGLI AMMINISTRATORI E TFM

R

### I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

Il tema relativo alla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori di società è sovente all'attenzione della giurisprudenza: i suddetti costi sono spesso disconosciuti per varie ragioni, tra le quali rientrano la congruità della somma erogata e l'assenza della relativa delibera assembleare.

Occorre premettere che, come prevede l'articolo 95 Tuir, **i compensi corrisposti agli amministratori di società sono deducibili per cassa («principio di cassa allargato»).**

**I compensi corrisposti agli amministratori sono deducibili soltanto se effettivamente pagati entro il 12.01.2018**, in base al «principio di cassa allargato», nel periodo d'imposta considerato (in tal caso, il 2017).

**Agenzia delle Entrate, circolare 18 .06.2001, n. 57/E**

## I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

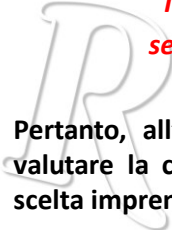
- Nell'ambito dell'attività di accertamento, l'Amministrazione Finanziaria ha la potestà di recuperare a tassazione i costi che, a suo avviso, non possono essere dedotti in quanto non inerenti l'attività aziendale.
- Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in sede di attività di controllo, l'Amministrazione Finanziaria **può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei compensi agli amministratori** in tutte le ipotesi in cui questi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi.

 Agenzia delle Entrate, risoluzione 31.12.2012, n. 113/E

## I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

La Cassazione (sentenza 31.10.2005, n. 21155) ha stabilito che *«allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori»*, poiché *«l'art. 62 [ora 95] del D.P.R. n. 917/1986, nella sua nuova formulazione introdotta nel testo unico, non prevede più il richiamo a un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità dei compensi, per cui l'interprete non può che prendere atto della modificazione normativa e concludere per l'inesistenza del potere di verificare la congruità delle somme date a un amministratore di società a titolo di compensi per l'attività svolta»*.

*Tale principio è stato successivamente confermato:  
sentenze 2.12.2008, n. 28595 e 10.12.2010, n. 24957.*

 Pertanto, all'Agenzia delle Entrate non sarebbe attribuito il potere di valutare la congruità del compenso, poiché non sarebbe sindacabile la scelta imprenditoriale.

## I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI: LA CONGRUITÀ

Il compenso deve essere determinato secondo criteri di ragionevolezza in relazione alle dimensioni, alla struttura e alla redditività della società.

Sul tema, la Cassazione si è espressa più volte affermando:

- l'impossibilità di sindacare la congruità del compenso degli amministratori di società di persone e di capitali a cura dell'Amministrazione Finanziaria (**sentenze n. 6599/2002 e 28595/2008**);
- la piena deducibilità dei compensi deliberati e liquidati dalle società di capitali, senza alcuna possibilità di sindacato a cura dell'Amministrazione Finanziaria (**sentenza n. 24957/2010**);
- che rientra nei pieni poteri dell'Amministrazione Finanziaria la valutazione di congruità dei compensi corrisposti agli amministratori, potendone disconoscere parzialmente la relativa deducibilità (**sentenza n. 3243/2013**);
- possibilità di negare la deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato in presenza di una contabilità tenuta in modo irregolare o in presenza di vizi negli atti giuridici dell'impresa (**sentenza n. 9497/2008**).

## I compensi agli amministratori

### ULTERIORE GIURISPRUDENZA E PRASSI SUL TEMA

- La deducibilità dei compensi è acclarata (**Cassazione, sentenza 10.12.2010, n. 24957**).
- L'incarico di amministratore è tipicamente oneroso. Un amministratore non socio senza compenso giustifica ritenere che il compenso sia percepito in nero (**Cassazione, sentenza 29.01.2008, n. 1915**).
- Per rendere deducibili i compensi occorre la delibera assembleare (**Cassazione - Sezioni Unite – sentenza 29.08.2008, n. 21933**).
- L'indennità di fine mandato è deducibile per competenza solo se l'assemblea l'ha stabilito precedentemente la nomina con atto avente data certa (**risoluzione 22.05.2009, n. 211/E**).
- La rinuncia dell'amministratore al compenso comporta comunque la sua tassazione (**C.M. n. 73/1994**).
- L'amministratore non può essere dipendente della società (**Cassazione, sentenze 5.09.2003, n. 13009 e 13.11.2006, n. 24118**).

## I compensi agli amministratori

### ULTERIORE GIURISPRUDENZA, DOTTRINA E PRASSI SUL T.F.M.

- Il trattamento di fine mandato degli amministratori è un costo inerente e, quindi, deducibile; la sua quantificazione è vincolata solo dalla discrezionalità dell'imprenditore **(C.T.R Lazio, sentenza n. 25/01/2012)**.
- Il D.L. n. 201/2011 ha disposto che l'amministratore può beneficiare della tassazione separata del trattamento di fine mandato a condizione che l'importo non superi a € 1.000.000,00. L'eventuale eccedenza concorre alla formazione del reddito complessivo **(chiarimenti in merito con circolare n. 3/E/2012)**.
- L'indennità è deducibile solo nell'esercizio in cui avviene l'effettiva erogazione all'amministratore **(risoluzione n. 211/E/2008)**; la dottrina non concorda **(ADC, norma di comportamento n. 180/2010)**.

## I compensi agli amministratori

### CORTE DI CASSAZIONE ORDINANZA N. 18702/2010

*«L'art. 62 del T.U.I.R. (...) non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore di società di capitali: la posizione di quest'ultimo è infatti equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione».*

## IL PROSPETTO DEI CREDITI

R

Esempio		Compilazione Modello Redditi 2018 SC - Prospetto dei crediti				
Dati	• Fondo svalutazione crediti al 31.12.2016 (civilistico e fiscale) [inizio esercizio]	€	20.000,00			
	• Crediti commerciali (lordi)	€	500.000,00			
	• Crediti di modesto importo scaduti da oltre 6 mesi	€	10.000,00			
	• Crediti verso soggetti in procedure concorsuali	€	30.000,00			
Ipotesi	<p>Crediti di modesto importo e verso soggetti in procedure concorsuali</p> <p>• Ai fini fiscali:            .. sono imputati nel rigo RS65 delle perdite di esercizio (€ 40.000);            .. riducono l'importo del fondo svalutazione crediti fiscale accantonato nei precedenti esercizi;            .. non rientrano nella svalutazione per massa del periodo <math>[(€ 500.000 - 40.000) \times 0,5\%] = € 2.300</math>;            • Ai fini civilistici tutte le svalutazioni sono accantonate al fondo svalutazione crediti, compresa la svalutazione analitica <math>(€ 40.000 + € 2.300 = € 42.300)</math>.</p>					
	<p>Crediti a fine esercizio (31.12.2017)</p> <p>• Ai fini fiscali il valore dei crediti commerciali (al lordo delle svalutazioni) è ridotto dell'importo delle perdite su crediti <math>(€ 500.000 - € 40.000 = € 460.000)</math>.            • Ai fini civilistici il valore è quello di presumibile realizzo, ossia il valore dei crediti al netto del fondo svalutazione crediti <math>(€ 500.000 - € 62.300 = € 437.700)</math>.</p>					
	<p>Fondo svalutazione crediti a fine esercizio (31.12.2017)</p> <p>• Valore fiscale: € 2.300.            • Valore civilistico: € 62.300.</p>					
Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	20.000,00	2	20.000,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	40.000,00
	RS66	Differenza	1	€ 20.000 + € 42.300	2	0,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	42.300,00	2	2.300,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	62.300,00	2	2.300,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	437.700,00	2	460.000,00
Nota	È ipotizzabile anche l'indicazione di € 40.000,00 ai fini civilistici, nel rigo RS65, col. 1, ove tali perdite siano imputate alla voce B14 (perdite su crediti), anziché in B10d del conto economico. Conseguentemente, nel rigo RS67, col. 1 si indicherà il residuo importo di € 2.300,00.					

Valori	Civilistici	Fiscali
Crediti (da bilancio)	€ 120.000,00	€ 120.000,00
Valore di presumibile realizzo	€ 114.000,00	
Limite accantonamento annuale (0,50% su € 120.000,00)		€ 600,00
Limite fondo svalutazione crediti 5% (su € 120.000,00)		€ 6.000,00
Fondo svalutazione crediti iniziale	€ 5.400,00 +	€ 5.400,00 +
Accantonamento dell'anno	€ 600,00 +	€ 600,00 +
Fondo svalutazione crediti finale	€ 6.000,00 =	€ 6.000,00 =

Modello Unico 2014 SC - Prospetto dei crediti						
Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	5.400,00	2	5.400,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				5.400,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	600,00	2	600,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	6.000,00	2	6.000,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	114.000,00	2	120.000,00

Scritture contabili			
E B 10 d	PC II 1	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="text-align: center;"> <p>31.12.n</p> <p><b>ACCANTONAMENTO AL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI</b></p> <p>Accantonamento per la quota ammessa secondo le disposizioni fiscali.</p> </div> <div style="text-align: center;"> <p>a</p> <p><b>FONDO SVALUTAZIONE CREDITI</b></p> </div> </div>	600,00

Valori	Civilistici	Fiscali	Differenze
Crediti (da bilancio)	€ 120.000,00	€ 120.000,00	
Valore di presumibile realizzo	€ 116.000,00		
Limite accantonamento annuale (0,50% su € 120.000,00)		€ 600,00	
Limite fondo svalutazione crediti 5% (su € 120.000,00)		€ 6.000,00	
Fondo svalutazione crediti iniziale	€ 3.000,00 +	€ 3.000,00 +	
Accantonamento dell'anno	€ 1.000,00 +	€ 600,00 +	400,00 <sup>(1)</sup> +
Fondo svalutazione crediti finale	€ 4.000,00 =	€ 3.600,00 =	

Nota<sup>(2)</sup> L'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti imputati al conto economico eccedente la quota deducibile, ai sensi dell'art. 106 Tuir, è inserito nel quadro RF della dichiarazione dei redditi, come **variazione in aumento (rigo RF25, col. 5, per il valore non deducibile fiscalmente: 1.000,00 - 600,00 = 400,00).**

Modello Unico 2014 SC - Prospetto dei crediti						
		Valori civilistici	Valori fiscali			
Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	3.000,00	2	3.000,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				3.000,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	1.000,00	2	600,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	4.000,00	2	3.600,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	116.000,00	2	120.000,00

Modello Unico 2013 SC - Variazioni in aumento					
Variazioni in aumento	RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	art. 106	
			1	2	3
			,00	400,00	,00

## LE PERDITE SU CREDITI

R

**PERDITE SU CREDITI**

**ART. 1, CC. 160, LETT. B) E 161**

- Gli **elementi certi e precisi**, ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, sussistono **anche nel caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili**.
- La disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31.12.2013.
- in sintesi, il **disconoscimento del credito** – ovvero la contestazione dell'eliminazione del credito effettuata in bilancio – **potrà avvenire solo se l'Agenzia delle Entrate riuscirà a provare che, in realtà, l'operazione nascondeva un intento elusivo**.
- Da osservare che, in forza delle novità contenute nella legge di stabilità 2014, sarebbe **opportuna una rivisitazione della circolare n. 26/E/2013**, mediante l'emanazione di un documento di prassi aggiornato, onde evitare possibili dubbi operativi.

R

**Art. 101, c. 5 Tuir**

- Le perdite di beni di cui al c. 1 dell'art. 101 Tuir, commisurate al costo non ammortizzato di essi, **e le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti**, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del R.D. 16.03.1942, n. 267.
- **Ai fini del c. 5 dell'art. 101, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale alla data:**
  - a) della sentenza dichiarativa di fallimento;
  - b) del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
  - c) del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
  - d) del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
  - e) del decreto che dispone la procedura di amministrazione delle grandi imprese in crisi.

**Art. 101, c. 5 Tuir**

- **Gli elementi certi e precisi sussistono, in ogni caso, per i crediti di modesta entità e qualora sia decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso.**
  - Il credito si considera di modesta entità quando ammonta a un importo superiore a **€ 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione** (art. 27, c. 10 D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. L. 28.01.2009, n. 2) e non superiore a **€ 2.500 per le altre imprese.**
  - Gli elementi certi e precisi sussistono, inoltre, **quando il diritto alla riscossione è prescritto.**
  - Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, gli elementi certi e precisi sussistono, inoltre, in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in dipendenza di eventi estintivi.
- La preventiva individuazione della perdita subita deve essere rilevata in conto economico nel rispetto delle norme civilistiche e dei corretti principi contabili.*
- Nella determinazione del reddito di impresa, la deducibilità della perdita su crediti resta legata alla sua imputazione a conto economico, secondo il prudente apprezzamento dell'imprenditore in ordine al presumibile valore di realizzo del credito (art. 2426, c. 1, n. 8 C.C.).*

<b>Regola</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducibilità: subordinata all'esistenza di <b>elementi certi e precisi</b>.</li> </ul>
<b>Eccezione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sempre deducibili se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o se ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.</li> </ul>
<b>Novità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Crediti di modesta entità (€ 2.500 o € 5.000).</li> <li>• Termine di scadenza decorso da almeno 6 mesi.</li> </ul> <p style="text-align: right;">➔ <b>Condizioni congiunte</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Crediti prescritti (art. 2496 C.C.).</li> <li>• Crediti cancellati in bilancio da soggetti IAS (rettifiche di valore Standard IAS 39).</li> </ul>
<b>N.B.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per «<b>imprese di più rilevante dimensione</b>» si intendono quelle con <b>volume di affari/ricavi non inferiori a € 100.000.000</b>.</li> </ul>

#### LIMITI DEL PLAFOND

- Seguendo le istruzioni al modello Unico si potrebbe presumere che il regime di deducibilità ex lege presupponga l'imputazione della perdita alla **voce B14** - conto economico, mentre l'eventuale svalutazione [**voce B10 d**] dei crediti di modesto importo scaduti da oltre 6 mesi sarebbe deducibile nei limiti del plafond dello 0,50% del totale dei crediti.
- **Le perdite su crediti di modesto importo sono riconducibili, sotto il profilo civilistico, a fenomeni valutativi, dai quali consegue l'irrilevanza delle modalità di contabilizzazione della perdita ai fini della deduzione.** Tali svalutazioni dovrebbero essere indicate fra le perdite nel quadro RS di Unico 2013.

**Non necessariamente il credito di modesto importo deve essere portato a perdita nell'esercizio in cui scadono i 6 mesi dalla scadenza per ottenere la deduzione automatica:** il termine, infatti, rappresenta semplicemente la data iniziale a decorrere dalla quale è rimessa alla valutazione (motivata) degli amministratori l'eventuale imputazione a perdita.



#### PRINCIPIO E REGOLA

Il termine di 6 mesi costituisce il momento dal quale si presumono gli elementi certi e precisi per dedurre la perdita; **tuttavia, la sua rilevazione è rimessa alla valutazione dell'amministratore.**

***Poiché tali perdite sono riconducibili a fattispecie valutative, decorsi 6 mesi dalla scadenza della data di pagamento, esse sono rilevabili in qualsiasi momento.***

#### PROVA DELLA PRESCRIZIONE

- Non è stabilito dalla legge il criterio in base al quale il creditore può dimostrare l'avvenuta prescrizione del credito ai fini della deducibilità della perdita, ossia se valga il semplice decorso del termine previsto ovvero che la prescrizione risulti da atti formali o, infine, se debba essere accertata giudizialmente.
- **Considerato il fine agevolativo della norma, dovrebbe rilevare esclusivamente il decorso del termine,** ponendosi a carico dell'Agenzia delle Entrate l'onere di provare l'esistenza di eventuali atti interruttivi, tali da spostare la deducibilità in altri esercizi.

### Termini prescrizionali

Termine  
«ordinario»



Ai sensi dell'art. 2946 del codice civile, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di 10 anni.

Termini  
«brevi»



Codice civile	Fattispecie	Anni
Art. 2948	Locazioni, affitti, canoni.	5
	Interessi, pagamenti periodici annuali o più brevi.	5
Art. 2950	Provvigione del mediatore.	1
Art. 2951	Crediti contratto di spedizione/trasporto.	1
	Crediti contratto di spedizione/trasporto inizio o fine extra Ue.	1,5
Art. 2952	Crediti assicurativi	1
Art. 2946	Diritti per i quali non è prevista una specifica deroga	10

### Deducibilità dei crediti prescritti

**Prescrizione**  
in base alla tipologia del rapporto

+

**Importo**  
nessuna soglia

=

**deducibilità immediata**



**È possibile stanziare la perdita  
anche se la prescrizione è intervenuta  
in esercizi precedenti**

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

### Limitazioni alla deducibilità delle perdite su crediti



**È fatta salvo il potere dell’Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal periodo d’imposta in cui si prescrive il credito, di contestare che l’inattività del creditore abbia corrisposto a una effettiva volontà liberale.**

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

### LA DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI PRESCRITTI

#### **PRESCRIZIONE DIRITTO DI CREDITO => ART. 2934 C.C.**

Ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge.

#### **INTERRUZIONE PRESCRIZIONE => ART. 2943 C.C.**

La prescrizione è interrotta dalla notificazione dell’atto con il quale si inizia un giudizio (...) dalla domanda proposta nel corso di un giudizio (...). La prescrizione è inoltre interrotta da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore.

La prescrizione del diritto di esecuzione del credito iscritto nel bilancio del creditore produce l’effetto di cristallizzare la perdita emersa e di renderla definitiva.

#### **PERIODO PRESCRIZIONE => ART. 2946 C.C.**

**Regola: 10 anni;** per fattispecie particolari, periodi più brevi.

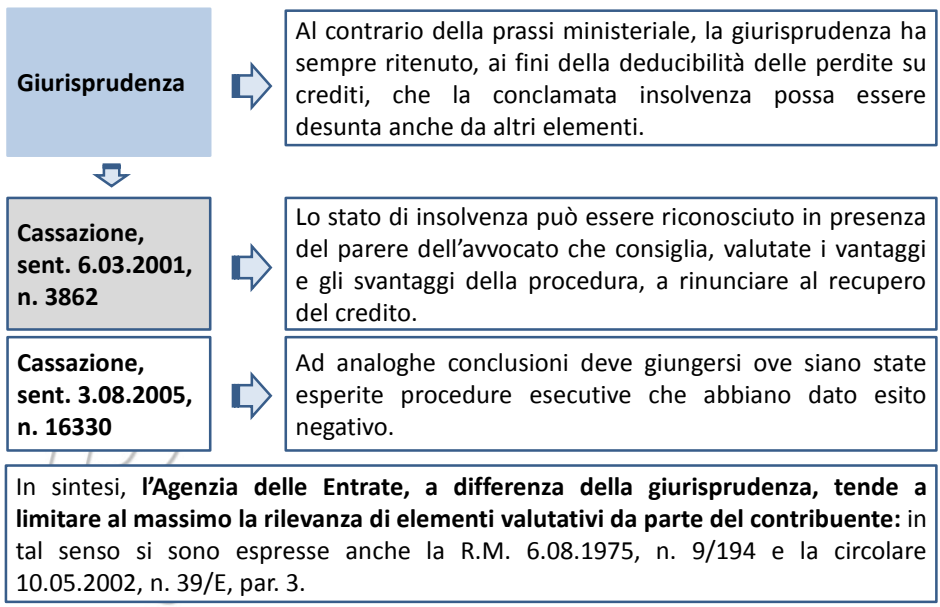
Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

- **Credito di modesta entità, scaduto da 6 mesi:** qualora la perdita transiti dal conto economico, nessun problema di deducibilità; in assenza di tale imputazione, la perdita è fiscalmente irrilevante.
- **Imputazione al conto economico di una svalutazione di pari importo del valore del credito:** la deducibilità è legittima.
- Nel caso di **creditore fallito** i principi contabili qualificano come svalutazione l'onere imputato per inesigibilità al conto economico, anche se il Tuir definisce tale posta una perdita su crediti: ne deriva la totale deducibilità della predetta perdita.
- Indipendentemente dal riferimento all'imputazione al conto economico, **anche l'eventuale storno di un precedente fondo accantonato determina la deducibilità;** in altri termini, un credito svalutato interamente, con contropartita il fondo precedentemente generato, è deducibile poiché l'operazione transita comunque dal conto economico (addirittura, tale passaggio è avvenuto prima della deduzione dell'onere).

#### Deducibilità perdite su crediti – art. 101, c. 5 Tuir

Risoluzione 23.01.2009, n. 16/E

- Una situazione di (temporanea) illiquidità - ancorché seguita da un pignoramento infruttuoso - non è sufficiente a legittimare la deduzione del credito non incassato (in tutto o in parte), richiedendosi, a tal fine, una più complessa e articolata valutazione della situazione giuridica della specifica partita creditoria e del singolo debitore cui quest'ultima è riferita.
- Infatti, solo l'ipotesi di assoggettamento del debitore a procedure concorsuali qualifica *ex lege* il mero stato di insolvenza come condizione sufficiente a considerare definitive le perdite relative al mancato incasso da parte del creditore (nel presupposto che l'accertamento giudiziale dello stato di insolvenza del debitore costituisca evidenza oggettiva della situazione di illiquidità). In presenza di procedure concorsuali, in altri termini, l'accertamento della situazione di sofferenza della partita creditoria è ufficialmente conclamata da un soggetto terzo indipendente (autorità giurisdizionale o amministrativa) e non è rimessa alla mera valutazione soggettiva del creditore.
- Né assume rilevanza ai fini tributari il fatto che i beni immobili confluiti nel fondo comune siano "non ipotecabili e impignorabili", considerato che, anche ove fosse possibile procedervi, l'infruttuoso pignoramento non vale *ex se* a configurare la sussistenza degli "elementi certi e precisi" richiesti dall'art. 101, c. 5 Tuir in ordine alla deduzione fiscale delle perdite su crediti.
- Parimenti, non assume rilievo ai fini della deducibilità del componente negativo in esame le osservazioni in merito alla natura di enti pubblici economici delle ASL debentrici, che porrebbe queste ultime al riparo da eventuali richieste di fallimento; peraltro, proprio siffatta natura può fondatamente costituire elemento di positiva valutazione circa la probabilità di recuperare il credito non esatto.



### AIDC – Norma di comportamento 19.11.2008, n. 172

- L'art. 101, c. 5 Tuir stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso quando si è in presenza di procedure concorsuali. Per quanto riguarda le procedure concorsuali, la disposizione non ha il significato di presumere la perdita dell'intero credito alla data d'inizio della procedura stessa, bensì di introdurre una presunzione semplice riguardo alla certezza della perdita, la cui entità deve essere valutata attentamente in ogni singolo caso considerando il presumibile valore di realizzo del credito.
- In altri termini, l'art. 101, c. 5 Tuir – nel momento in cui riconosce la perdita del credito all'apertura della procedura concorsuale – non deve essere considerato come un'imposizione al contribuente dell'obbligo di dedurre in quell'esercizio l'intero ammontare del credito stesso (pena il disconoscimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria in caso di deduzione della perdita in un esercizio successivo), ma riconosce, anche sul piano fiscale, la validità della stima del valore di presumibile realizzo effettuata dall'imprenditore caso per caso.

- Ad esempio, il credito di 100 verso un fallito può originare in bilancio una perdita correttamente stimata di 70 nell'esercizio di apertura del fallimento – costituendo componente negativo di reddito per l'importo di 70 nello stesso periodo di imposta – con la possibilità di dedurre il residuo di 30 negli esercizi successivi se e quando – civilisticamente – si manifesterà la residua perdita. La valutazione dell'imprenditore, qualora correttamente effettuata e iscritta in bilancio, diviene vincolante anche ai fini fiscali, non legittimando eventuali contestazioni da parte della pubblica amministrazione.

IR

- Tuttavia, la valutazione dell'imprenditore non può essere totalmente discrezionale: non può scegliere, a suo piacimento, l'esercizio cui imputare la perdita, ma, nella valutazione dei crediti e nella rilevazione delle perdite, dovrà attenersi ai principi di verità e correttezza previsti dall'art. 2423, c. 2 e di prudenza di cui all'art. 2423-bis, c. 1, n. 4 C.C., tenendo conto dell'effettivo grado di recuperabilità del credito, anche in funzione di eventuali garanzie, quali i privilegi, le ipoteche e le garanzie personali di terzi.
- Per effetto dell'art. 101, c. 5 Tuir, ove l'imprenditore abbia sufficientemente documentato i criteri in base ai quali ha operato la stima del presumibile valore di realizzo dei crediti nei confronti di soggetti in procedura concorsuale (ad esempio – in presenza di crediti di importo significativo – mediante pareri di legali interni o esterni riguardanti l'effettiva recuperabilità del credito), sarà l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare, se ve ne saranno i motivi, che i criteri seguiti dall'imprenditore sono erronei, tanto da inficiare la verità e correttezza del bilancio.

I principi sopra esposti non sono contraddetti dalla giurisprudenza della Cassazione (sentenza 3.08.2005, n. 16330) in cui si afferma che “l’anno di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, poiché in quel momento stesso si materializzano gli elementi “certi e precisi” della sua irrecuperabilità”. Tale giurisprudenza, infatti:


- riguarda una controversia relativa a perdite su crediti verso soggetti non interessati da procedure concorsuali;
- conferma che le perdite su crediti devono essere dedotte obbligatoriamente nell’esercizio in cui divengono certe, senza che il contribuente abbia la facoltà di scegliere a sua discrezione l’esercizio in cui dedurle, ma non entra nel merito dei criteri da utilizzare per l’effettiva quantificazione dell’entità della perdita che, in ciascun esercizio, abbia acquisito il connotato della certezza.

Questa giurisprudenza, in altri termini, non afferma che l’intero ammontare del credito debba essere stralciato in un solo esercizio, a pena di indeducibilità del residuo ammontare negli esercizi successivi, né potrebbe essere diversamente, dato che, altrimenti, la norma fiscale condizionerebbe la deducibilità della perdita a un comportamento che, in molti casi, costituirebbe violazione delle norme di redazione del bilancio. L’apertura della procedura concorsuale rimane quindi un momento in cui si presume la sussistenza di una perdita, ma la sua quantificazione e rilevanza deve essere determinata – ex art. 2423, c. 2 e art. 2426, c. 1, n. 8) C.C. e del principio di prudenza ex art. 2423 bis, c. 1, n. 4 C.C. – da parte dell’imprenditore.



**Bilancio e perdite su crediti:** si ipotizzano svalutazioni e/o perdite riferite a crediti commerciali e le relative implicazioni fiscali (**impresa di non rilevante dimensione; soglia limite : € 2.500**).

Fattispecie		Riflessi fiscali della perdita
1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale del credito: € 3.800</li> <li>Precedente svalutazione: € 2.000</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Indeducibile, poiché importo originario supera € 2.500.</li> </ul>
2	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «A»: € 8.000</li> <li>Il credito deriva da 2 fatture (1.000 + 7.000)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1.000: deducibile.</li> <li>7.000: indeducibile.</li> </ul>
3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «B»: € 9.000</li> <li>Fatture: in acconto 800 + 2.000; a saldo 6.200)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Indeducibile, poiché si tratta di operazione unitaria frazionata.</li> </ul>
4	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «C»: € 2.400</li> <li>Imputazione perdita al conto economico</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibile.</li> </ul>
5	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «D»: € 2.400</li> <li>Imputazione svalutazione al conto economico</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibile.</li> </ul>
6	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «E»: € 2.500</li> <li>Termine pagamento fattura: 31.07.2012</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibile nel 2013: i 6 mesi scadono dopo il 31.12.2012.</li> </ul>
7	<ul style="list-style-type: none"> <li>Valore nominale credito verso «F»: € 2.2000</li> <li>Termine pagamento fattura: 31.05.2012</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibile: i 6 mesi scadono prima del 31.12.2012.</li> </ul>



**Bilancio 2017 e modello Redditi 2018**

**Variazioni fiscali in aumento**

Sono fiscalmente indeducibili, in tutto o in parte, gli importi di cui alle ipotesi 1, 2, 3 e 6, ossia:

- 1.800 (3.800 – 2.000);
- 7.000;
- 9.000;
- 2.500.

• Totale perdite indeducibili: € 20.300.

**Redditi 2018 PF – Quadro F – RF19**

R

Bilancio 2017 e modello Redditi 2018



Deducibilità fiscale «oggettiva»



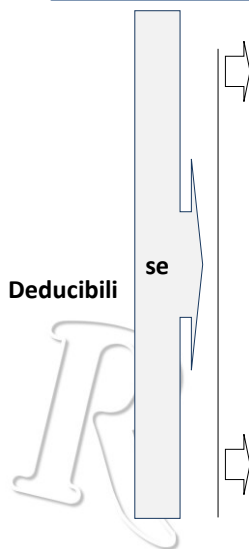
**Crediti esteri:**

- se assistiti da garanzia, occorre la dichiarazione di insolvenza emessa dalla Sezione speciale per l'assicurazione e il credito all'esportazione (SACE);
- se riferiti a soggetti privati, occorre la dichiarazione dell'autorità giurisdizionale straniera attestante lo stato di insolvenza ovvero una dichiarazione di parte (organo della società).

**Crediti in genere:**

- prescritti;
- procedura esecutiva individuale con pignoramento negativo;
- termine della procedura con attestazione del giudice dell'esecuzione attestante il ricavo nullo dei beni pignorati e l'assenza di altri beni pignorabili;
- rinuncia all'eredità che comprende anche il debito del *de cuius*;
- rilascio, da parte della pubblica autorità, di una dichiarazione di irreperibilità del debitore;
- esibizione di prove certe che si è stati coinvolti in una truffa.

**Perdite su crediti**



**Presenza di elementi certi e precisi**

⇒ In generale, è necessario dimostrare:

- di aver esperito i possibili tentativi per il recupero del credito in sofferenza;
- l'irreperibilità o l'indigenza del debitore;
- il verbale di pignoramento negativo;
- l'intervento senza esito positivo del legale, che risulti da una dichiarazione degli atti compiuti.

⇒ In ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali (o accordo di ristrutturazione dei debiti omologato)



## SVALUTAZIONE FORFETARIA

(Art. 106, cc. 1 e 2 Tuir)



- Quota deducibile svalutazione: **0,50%** del valore nominale o di acquisizione dei crediti commerciali.
- La deduzione non è più consentita se il totale delle svalutazioni e degli accantonamenti supera il **5%** dei crediti risultanti in bilancio.
- La parte eccedente è ripresa a tassazione, mediante una variazione in aumento nel modello Unico.

Ragguaglio all'anno (art. 110, c. 5 Tuir)

### Perdite su crediti di modesto importo in presenza di più crediti

- L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i crediti considerati di modesta entità nel *periodo n* (non superiori al limite di € 2.500,00 o 5.000,00), la cui perdita non è stata dedotta nel medesimo *periodo n* (in assenza di imputazione al conto economico), non devono essere di nuovo sottoposti alla verifica della modesta entità nei successivi periodi d'imposta.
- La molteplicità dei crediti **NON** è applicabile quando il credito deriva da un **rapporto giuridico unitario tra le controparti** (esempio: contratti di somministrazione; premi ricorrenti di una polizza assicurativa).
- In tal caso, la modesta entità **deve essere verificata** considerando il **saldo complessivo dei crediti scaduti** da almeno 6 mesi al termine del periodo d'imposta, riconducibile allo stesso debitore e al medesimo rapporto contrattuale.

**Un'impresa, al termine del periodo d'imposta, ha la seguente situazione nei confronti del medesimo debitore:**

- due crediti, scaduti da almeno 6 mesi, di € 4.000 e € 3.000 derivanti da un contratto di somministrazione del gas;
  - un credito, scaduto da almeno 6 mesi, di € 1.000 derivante da un contratto di somministrazione di energia elettrica.
- in tal caso, **rientra nella modesta entità solo il credito di € 1.000, derivante dal contratto di somministrazione di energia elettrica.**
- i crediti relativi alla fornitura del gas, invece, non sono considerati di modesta entità, poiché la verifica del superamento di € 5.000 deve essere effettuata sommando il valore dei due crediti (4.000 + 3.000).

**Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013**

#### **PERDITA DEDUCIBILE E COORDINAMENTO CON LE SVALUTAZIONI**

- La nuova deduzione automatica della perdita deve essere coordinata con la disciplina delle svalutazioni contenuta nel reddito d'impresa: infatti, i crediti possono beneficiare di una deduzione dal reddito d'impresa sia a titolo di perdita sia di svalutazione.
- **L'eventuale perdita relativa al credito di modesta entità è deducibile per la parte eccedente le svalutazioni già dedotte (art. 106, c. 2 Tuir).**
- La deduzione della perdita, inoltre, influenza le svalutazioni che potranno essere dedotte nei periodi d'imposta successivi: più precisamente, la perdita riduce sia il fondo fiscale delle svalutazioni già dedotte sia il valore dei crediti sul quale calcolare la deduzione forfetaria della svalutazione.

**Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013**

#### PERDITA DEDUCIBILE E COORDINAMENTO CON LE SVALUTAZIONI

- Un'impresa, nel 2013, imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a € 600.
- I crediti complessivi ammontano a € 10.000; il fondo fiscalmente dedotto a € 500.
- La perdita sul singolo credito (600) deve essere imputata a riduzione del fondo fiscale gestito per masse, fino a concorrenza del medesimo (500), e può essere dedotta solo per l'eventuale eccedenza (100).
- Ne consegue che il fondo si riduce per l'importo corrispondente (500), consentendo la deduzione di maggiori svalutazioni forfetarie degli altri crediti commerciali.
- Il credito, inoltre, dovrà ritenersi non più esistente ai fini fiscali e, quindi, da non computare nel plafond dei crediti sul quale calcolare fiscalmente la deduzione della svalutazione (nuovo plafond:  $10.000 - 600 = 9.400$ ).

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

#### PERIODO DI DEDUZIONE DELLA PERDITA

- **Scadenza semestrale** => la novità decorre, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **a partire dal 2012, anche se il semestre di anzianità è maturato prima.**
- È possibile rinviare la deduzione in un esercizio successivo a quello in cui maturano i 6 mesi, ove si ritenga che il credito possa essere ancora recuperato e, pertanto, nessuna perdita sia stanziata al conto economico.
- Il «semestre» rappresenta il momento dal quale si presume la sussistenza di elementi certi e precisi che consentono la deduzione della perdita, la cui imputazione al conto economico è rimessa alla valutazione degli amministratori.
- Vigè la regola secondo la quale **prevale l'impostazione di bilancio** anche sotto il profilo della competenza delle perdite su crediti di modesto importo.
- Il termine dei 6 mesi rappresenta il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, **considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile solo nell'esercizio in cui è imputata a conto economico.**

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

#### PERIODO DI DEDUZIONE DELLA PERDITA

- **Un'impresa, nel 2013, imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a € 1.000. Il credito matura i 6 mesi dalla scadenza del pagamento nel 2014.**
- In tal caso, la deduzione automatica della perdita può operare solo nel 2014, ossia nell'anno in cui è maturato il semestre di anzianità. Considerato che sui crediti l'imputazione a conto economico può avvenire sia a titolo di perdita sia di svalutazione, anche l'imputazione a titolo di svalutazione è sufficiente per poter dedurre la perdita.
- **Un'impresa, nel 2013, imputa a conto economico una svalutazione non dedotta fiscalmente per € 800 relativa a un credito pari a € 1.000.**
- **Il credito matura i 6 mesi dalla scadenza del pagamento nel 2014:** in tale anno, è imputata al conto economico la perdita relativa al residuo valore di € 200 (1.000 - 800). In tal caso, la deduzione automatica della perdita, pari a € 1.000, può avvenire nel 2014, sfruttando anche l'imputazione di 800 a titolo di svalutazione.

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

#### Periodo di decorrenza della norma

- La deduzione automatica dei crediti di modesta entità opera, per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a **partire dal 2012.**
- **La nuova norma si applica anche se il semestre di anzianità è maturato prima del 2012,** a condizione che la corrispondente perdita sia imputata nel 2012 o negli esercizi successivi.
- Se il credito di modesto importo non rientra nella nuova norma di deduzione automatica, la perdita potrà comunque essere dedotta **dimostrando l'antieconomicità dell'azione di recupero del credito.**
- In particolare, dopo aver sollecitato il debitore al pagamento del credito, è sufficiente dimostrare che i costi da sostenere per l'attivazione delle procedure di recupero risultano uguali o maggiori all'importo del credito da recuperare.

Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

**IRAP E PERDITE SU CREDITI**



**Ai fini Irap,**  
qualunque sia il metodo utilizzato per determinare la base imponibile,  
**la perdita su crediti è sempre indeducibile.**



Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2013

**Sopravvenienze attive e perdite su crediti**  
art. 33, cc. 4 e 5 D.L. 83/2012


**Art. 88, c. 4 Tuir**

Non si considerano sopravvenienze attive:

- i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, c. 1, lett. a) e b), dai propri soci;
- la rinuncia dei soci ai crediti;
- gli apporti effettuati dai possessori di strumenti simili alle azioni;
- la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

In caso di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis del R.D. 16.03.1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, c. 3, lett. d) del R.D. 16.03.1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84.

**Sopravvenienze attive e perdite su crediti**  
art. 33, cc. 4 e 5 D.L. 83/2012



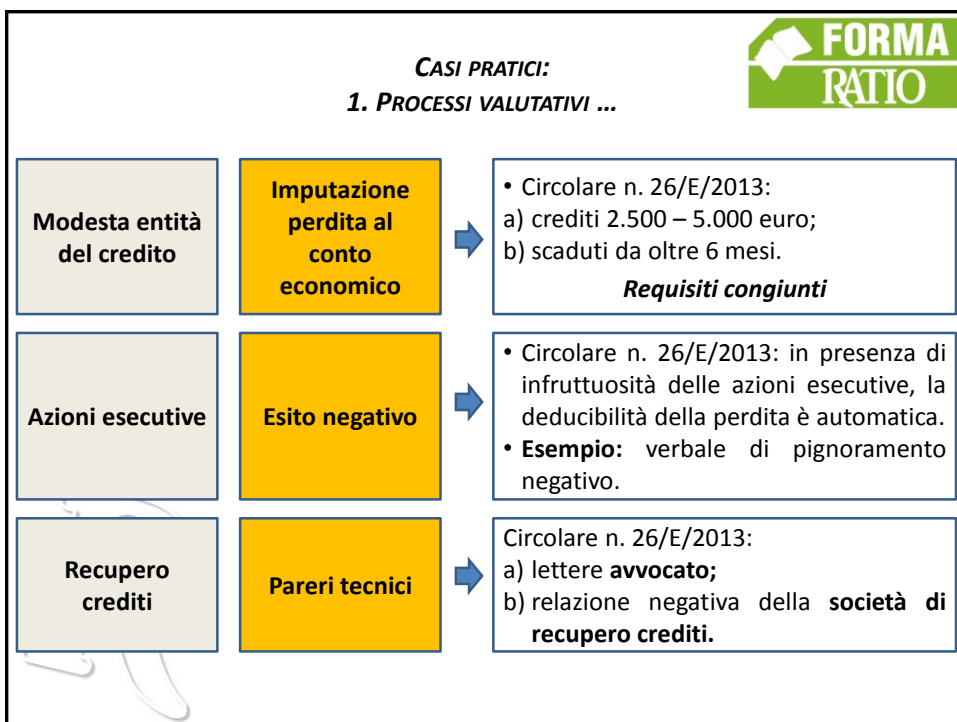
**Un caso pratico (Fonte: Il Sole 24Ore)**

**Dati** →

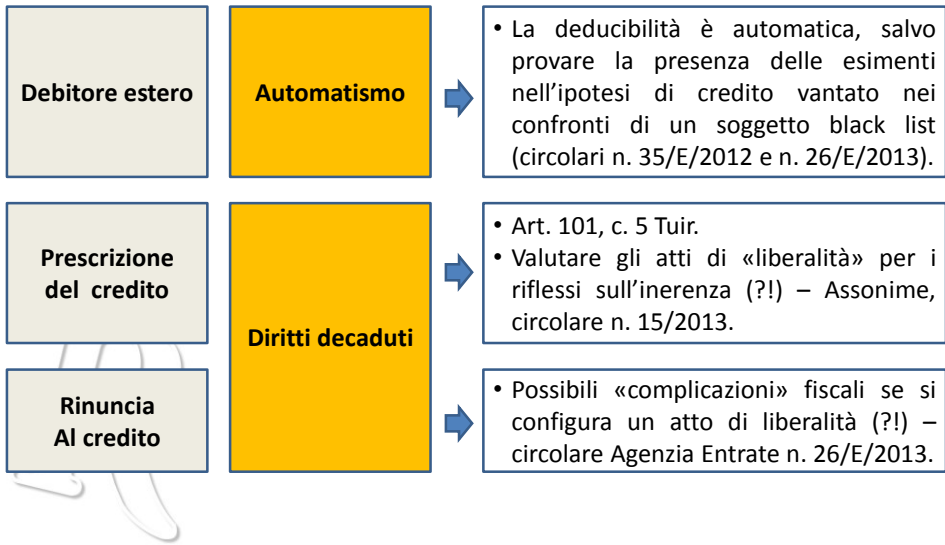
- Utile 2012, comprensivo di plusvalenze da cessione beni: € 100.000
- Plusvalenze da cessione dei beni: € 20.000
- Sopravvenienze attive da riduzione dei debiti: € 60.000
- Perdite pregresse illimitatamente riportabili: € 35.000

	<b>Ante D.L. 83/2012</b>	<b>Nuovo art. 88, c. 4 Tuir</b>	<b>Concordato preventivo</b>
Utile di esercizio	100.000	100.000	100.000
Plusvalenze da cessione dei beni	imponibili	imponibili	– 20.000
Sopravven. attive da riduzione debiti	imponibili	* – 25.000	– 60.000
Reddito d'impresa lordo	100.000	75.000	20.000
<b>Scomputo perdite pregresse</b>	– <b>35.000</b>	– <b>35.000</b>	– <b>20.000</b>
<b>Reddito d'impresa netto</b>	<b>65.000</b>	<b>40.000</b>	<b>.000</b>
Ires di competenza	17.875	11.000	.000
<b>Perdite residue riportabili</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	– <b>15.000</b>

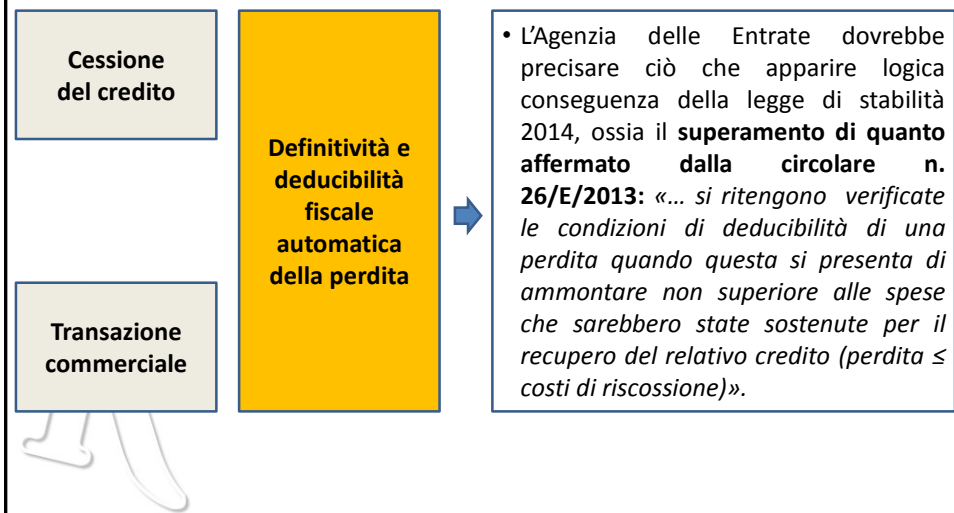
\* *Imponibili fino all'importo delle perdite.*



**CASI PRATICI:**  
**2. MECCANISMI AUTOMATICI ...**



**... SEGUE ...**



## IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI INTERESSI PASSIVI




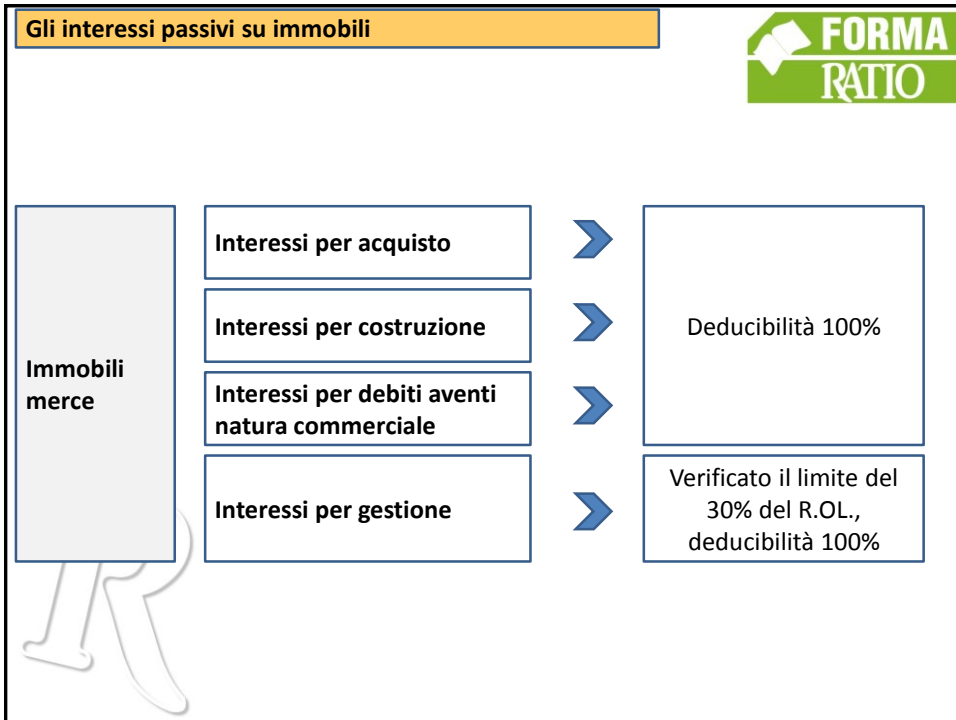
### Articolo 96 D.P.R. n. 917/1986

- **Regola** (cui si sottraggono, con conseguenze diverse, banche e soggetti finanziari da un lato, società esercenti attività speciali dall'altro): **gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo di imposta prima di tutto fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.**
- Quanto, eventualmente, residua può abbattere il reddito nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL).
- Nell'ipotesi, infine, di una parte di interessi passiva rimasta indeducibile, questa potrà essere utilizzata, senza limiti temporali, nei periodi d'imposta successivi in cui ci sia un'eccedenza di ROL.
- Per completare il quadro generale, occorre rimarcare che per i primi due periodi di imposta di applicazione delle nuove disposizioni (gli anni d'imposta 2008 e 2009 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), **il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato, rispettivamente, di 10.000 e 5.000 euro.**
- In ogni caso, l'eventuale eccedenza delle descritte franchigie rispetto agli interessi passivi sostenuti non è riportabile.

## Determinazione del Risultato Operativo Lordo (ROL)

- Il ROL è determinato come *«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), voci a) e b) (ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti»*.
- La determinazione del ROL risulta tassativa, con la conseguenza che risultano superate le indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria fornite con le risoluzioni n. 337/E/2002 (conto economico delle holding industriali) e n. 143/E/2008 (test di vitalità delle holding di partecipazioni).

Interessi passivi: quadro di sintesi della fiscalità			
Elementi oggettivi	➔	Interessi attivi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contratti leasing</li> <li>• Contratti mutuo</li> <li>• Prestiti obbligazionari</li> <li>• Emissione titoli similari</li> <li>• Rapporti aventi causa finanziaria</li> </ul>
	➔	Interessi passivi	
	➔	Oneri e proventi assimilati	
Casi particolari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rilevano gli interessi attivi derivanti da prestiti concessi ai dipendenti (<b>circolare 23.06.2010, n. 38/E</b>) e quelli impliciti ed espliciti di natura commerciale.</li> <li>• Sono esclusi gli interessi passivi impliciti ed espliciti derivanti da operazioni di natura commerciale.</li> <li>• Sono esclusi gli interessi relativi all'acquisto/leasing di autovetture, soggetti, invece, alle limitazioni ex art. 164 Tuir.</li> </ul>		
Irrilevanza assoluta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interessi passivi capitalizzati per disposizione di legge.</li> <li>• Interessi passivi su prestiti per costruire o ristrutturare gli immobili merce.</li> </ul>		

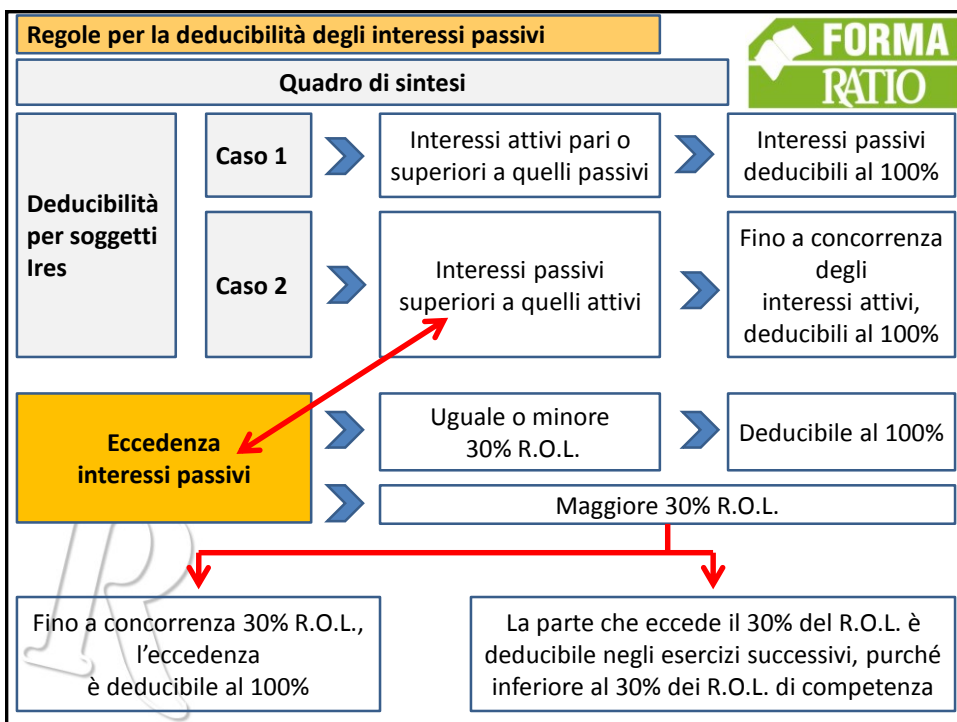


**IMMOBILI STRUMENTALI E INTERESSI PASSIVI**

**FORMA RATIO**

Fattispecie	Destinati alla locazione	Utilizzo diretto
Interessi per la costruzione e capitalizzati	Deducibili 100%; nessun rapporto con il 30% del R.O.L.	
Interessi per la costruzione e imputati al C.E.	Deducibili 100%, se relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca.	Deducibili previa verifica 30% R.O.L.
Per acquisto immobile	Deducibili previa verifica 30% R.O.L., se relativi a finanziamenti non garantiti da ipoteca.	Deducibili previa verifica 30% R.O.L.
Interessi per la gestione	Deducibili previa verifica 30% R.O.L.	

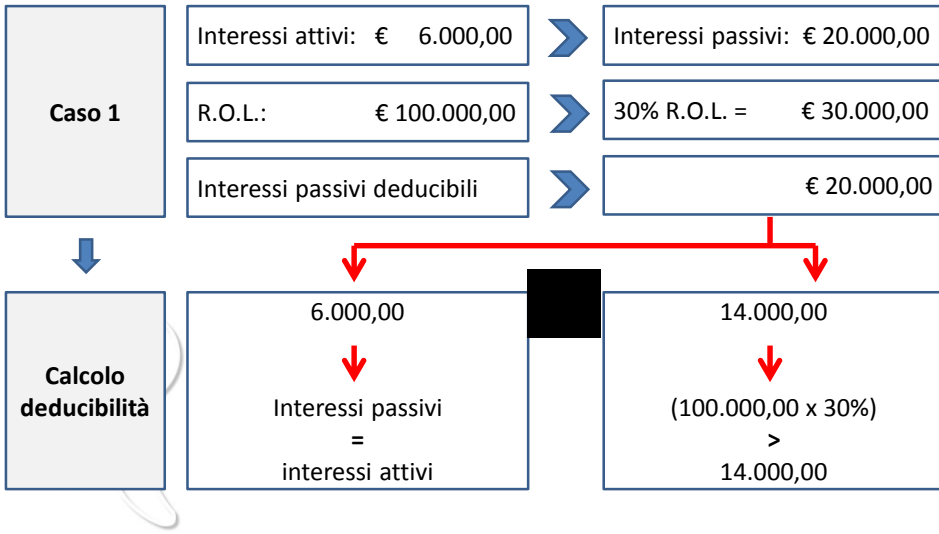
IMMOBILI PATRIMONIO		FORMA RATIO	
Fattispecie	Non destinati alla locazione	Destinati alla locazione	
Interessi per la costruzione e capitalizzati	Verificato il 30% del ROL, concorrono a formare il costo fiscale.	Se il finanziamento è garantito da ipoteca, concorrono a formare il costo fiscale.	Se il finanziamento non è garantito da ipoteca, concorrono a formare il costo fiscale previa verifica 30% del ROL.
Interessi per la costruzione e imputati al C.E.	Deducibili previa verifica 30% del ROL.	Se il finanziamento è garantito da ipoteca, deducibili 100%.	Se il finanziamento non è garantito da ipoteca, deducibili previa verifica 30% del ROL.
Per acquisto immobile	Deducibili previa verifica 30% del ROL.		
Interessi per la gestione	Indeducibili		



Regole per la deducibilità degli interessi passivi



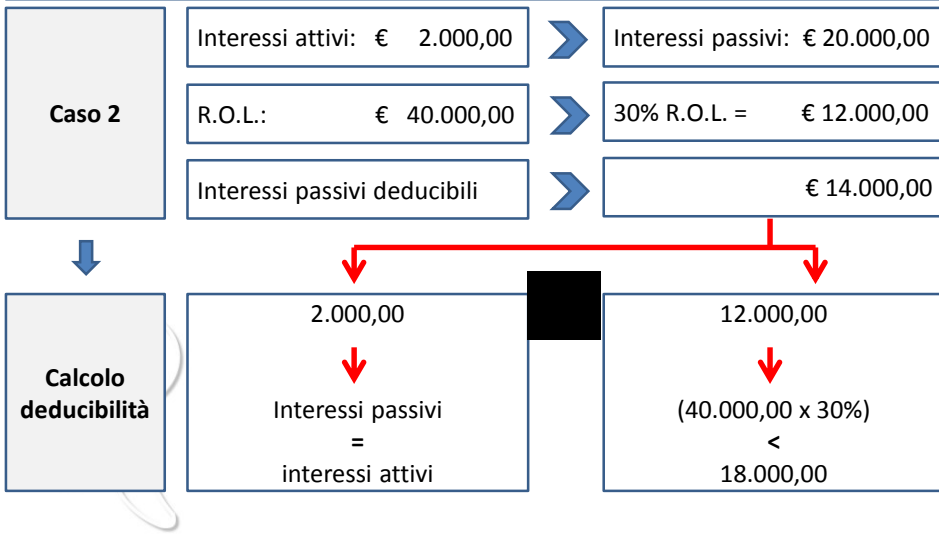
Casi pratici




Regole per la deducibilità degli interessi passivi



Casi pratici

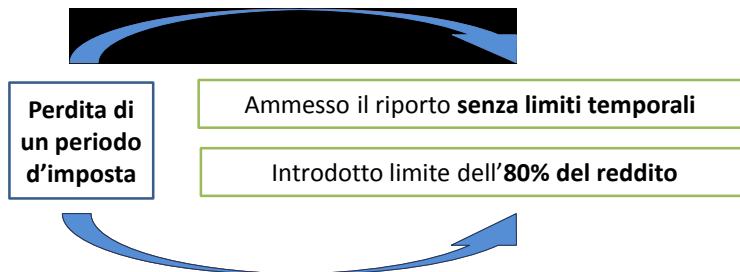


<b>Deducibilità interessi passivi autoveicoli</b>		
Relativi a finanziamenti per autoveicoli utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa (taxi, noleggio, trasporto).	➔	Deducibili al 100%
Relativi a finanziamenti per autoveicoli utilizzati non esclusivamente per l'attività d'impresa (imprese e professionisti in genere).	➔	Deducibili al 20%
Relativi a finanziamenti per autoveicoli utilizzati non esclusivamente per l'attività d'impresa ma concessi in uso ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.	➔	Deducibili al 70%



**LE PERDITE FISCALI**

R



Le perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta, decorrenti dalla data di costituzione, possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi, a condizione che si riferiscano a una nuova attività produttiva.

Nuovo regime

- 1) Riporto illimitato nel tempo
- 2) Compensazione all'80% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)



Vecchio regime

- 1) Riporto limitato al quinquennio successivo
- 2) Compensazione al 100% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)

### Ambito soggettivo

Viene modificato l'articolo 84 commi 1 e 2, ne consegue che sono interessati **solo i soggetti Ires**

Per i soggetti Irpef vale sempre l'articolo 8 del Tuir che è autonomo rispetto all'articolo 84

Quindi soggetti Irpef due casi:

imprese contabilità ordinaria: riporto a nuovo nel quinquennio e compensazione al 100% o imputazione ai soci per trasparenza e compensazione (anche intersoggettiva) con redditi d'impresa

Imprese in contabilità semplificata: utilizzo diretto o imputazione per trasparenza in compensazione orizzontale con tutti i redditi di periodo, vietato riporto a nuovo



### RDCEC, circolare 14.09.2011, n. 24/IR

**Perdite e società di comodo:** il nuovo concetto e limite del riporto perdite deve lasciare immutato lo spazio per dichiarare il reddito minimo. Pertanto:

- se il reddito dichiarato è 200, con reddito minimo 80 e perdite pregresse di 400, è consentito un riporto di 120;
- se il reddito dichiarato è 70, le perdite pregresse 100 e il reddito minimo 30 (superiore al 20% di 70), è possibile scomputare solo 40 e non 56 (ossia  $70 \times 80\%$ ; la perdita a nuovo è pari a 60).
- **se, invece, la perdita pregressa è pari a 1.000, il reddito dichiarato pari a 500 e il reddito minimo pari a 50, la società dovrebbe dichiarare comunque un reddito non inferiore a 100**, poiché le perdite da scomputare non possono eccedere 400 (ossia:  $500 \times 80\%$ , con 600 riportate a nuovo).



RDCEC, circolare 14.09.2011, n. 24/IR

### Criterio di scelta sul riporto delle perdite:

- prima della nuova norma si riportavano prioritariamente le perdite di esercizio con scadenza quinquennale rispetto a quelle maturate nei primi 3 esercizi;
- con le modifiche, la «preferenza» va a queste ultime, alle quali non si applica il limite dell'80%.

R

- **L'art. 84 Tuir, come modificato dall'art. 23, c. 9 D.L. n. 98/2011, prevede un meccanismo che limita il riporto delle perdite delle società di capitali in misura pari all'80% del reddito imponibile di periodo, con possibilità di utilizzo in compensazione senza alcun limite temporale.**



- **Le perdite relative ai primi 3 periodi di imposta** dalla data di costituzione per le nuove attività produttive possono essere utilizzate in compensazione del reddito imponibile **per l'intero importo** che trova capienza in esso.

R



La perdita di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura **non superiore all'80%** del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (al lordo dell'eventuale agevolazione Ace).

⇒ Senza limiti temporali.

Le perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, entro il **limite del reddito imponibile** di ciascuno di essi e **per l'intero importo** che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi.

⇒ Sono utilizzabili senza alcun limite temporale e quantitativo, a condizione che si riferiscano a una nuova attività produttiva.



- La disposizione non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi 3 periodi d'imposta, in parte ai successivi.
- In assenza di regole al riguardo, il contribuente ha la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi 3 periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

- A prescindere dalla scelta operata, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfettario dell'80%, fa esplicito riferimento "al reddito imponibile", il predetto limite deve essere calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi 3 periodi d'imposta.

In ogni caso, le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile (salva la possibilità di determinare un carico fiscale pari all'ammontare dei crediti d'imposta, delle ritenute d'acconto subite e dei versamenti d'imposta in acconto).

## LA FISCALITÀ DIFFERITA



### **RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO**

38. Le imposte anticipate e differite (e le correlate attività e passività) sono rilevate nel conto economico (e nello stato patrimoniale) nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee. Il calcolo delle attività e passività differite tiene conto delle specificità delle diverse normative fiscali in materia di imponibilità e deducibilità.
39. Le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.
40. La determinazione delle imposte differite si articola nelle seguenti fasi:
  - l'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio;
  - la determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo;
  - l'analisi dei tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;
  - il calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio;
  - l'analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.
41. Le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.  
La ragionevole certezza è comprovata quando:
  - esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
  - negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

43. Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.
44. Gli adeguamenti (variazioni in aumento o in diminuzione) del fondo imposte differite (voce B2 del passivo) e dell'attività per imposte anticipate (voce CII5-ter dell'attivo) sono rilevati al conto economico nella voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".
45. Un'attività per imposte anticipate derivante da differenze temporanee deducibili non contabilizzata in esercizi precedenti, in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.
46. Ai fini IRAP, le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle IRES, a causa della specificità delle norme IRAP in materia di imponibilità e deducibilità; conseguentemente effettuano calcoli separati delle imposte differite ai fini IRES e ai fini IRAP.

#### **Perdite fiscali**

47. Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.
48. Una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.
49. Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.
50. Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.  
L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti. La ragionevole certezza può sussistere quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o
  - vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.
51. Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.
52. Le indicazioni contenute nei paragrafi 47-51 sono applicabili anche con riferimento alle perdite fiscali che emergono nell'ambito del regime di consolidato fiscale. La ragionevole certezza circa la recuperabilità delle perdite fiscali è valutata con riferimento alle proiezioni dei risultati fiscali (pianificazione fiscale) di ciascuna società aderente al consolidato fiscale.



## TASSAZIONE DIVIDENDI: NOVITÀ DAL 2018



SOCIETÀ EROGANTE RESIDENTE IN ITALIA (CD. "DIVIDENDI NAZIONALI")				
Percipienti residenti		Tipo partecipazione	Ritenuta	Imponibile per il socio
Soggetto non imprenditore	Persone fisiche	Partecipazioni qualificate	Utili <sup>(2)</sup> dal 2018: 26% d'imposta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utili prodotti fino 2007: 40%<sup>(1)</sup></li> <li>• Utili prodotti dal 2008 al 2016: 49,72%<sup>(1)</sup></li> <li>• Utili prodotti nel 2017: 58,14%<sup>(1)</sup></li> </ul>
		Partecipazioni non qualificate	26% d'imposta	---
Soggetto imprenditore	Società di capitali	---	---	5% (salvo in caso di opzione per "trasparenza e "consolidato")
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società di persone</li> <li>• Imprese individuali</li> </ul>	---	---	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utili prodotti fino 2007: 40%</li> <li>• Utili prodotti dal 2008 al 2016: 49,72%</li> <li>• Utili prodotti dal 2017 in poi: 58,14%</li> </ul>
Note	<sup>(1)</sup> Con delibera di distribuzione adottata entro il 31.12.2022. <sup>(2)</sup> Utili deliberati. <sup>(3)</sup> • Utili deliberati fino 2007: 40%. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utili deliberati dal 2008 al 2016: 49,72%.</li> <li>• Utili deliberati 2017: 58,14%.</li> </ul>			

SOCIETÀ EROGANTE ESTERA RESIDENTE (IN PAESE NON BLACK LIST)				
Percipienti residenti		Tipo partecipazione	Ritenuta	Imponibile per il socio
Soggetto non imprenditore	Persone fisiche	Partecipazioni qualificate	26% d'imposta (sul "netto frontiera") <sup>(3)</sup>	--- (nessun tax credit se non previsto dalla Convenzione bilaterale)
		Partecipazioni non qualificate	26% d'imposta (sul "netto frontiera")	--- (nessun tax credit)
Soggetto imprenditore	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società di capitali</li> <li>• Enti commerciali</li> </ul>	---	---	5% (salvo consolidato mondiale)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Società di persone</li> <li>• Imprese individuali</li> </ul>	---	---	40% / 49,72% / 58,14%
Note	<sup>(1)</sup> Con delibera di distribuzione adottata entro il 31.12.2022. <sup>(2)</sup> Utili deliberati. <sup>(3)</sup> • Utili deliberati fino 2007: 40%. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utili deliberati dal 2008 al 2016: 49,72%.</li> <li>• Utili deliberati 2017: 58,14%.</li> </ul>			

## LA DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI

R

**Dati**

- La società Abc S.r.l. ha distribuito, il 20.06.2017, dividendi per complessivi € 250.000,00, **formati con utili prodotti dal 1.01.2008 al 31.12.2016**.
- La quota di pertinenza del socio Rossi Enrica, pari all'80% (qualificata), ammonta a € 200.000,00.
- Sulla base della certificazione ricevuta entro il 31.03.2018 dalla società si presenta la compilazione del quadro RL del modello Redditi 2018 del socio Rossi Enrica.

**Certificazione relativa agli utili corrisposti nell'anno 2017**

SEZIONE IV DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI E AI PROVENTI EQUIPARATI				
Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarietà 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 29
8.000		25		200.000
Dividendo complessivo da utili post 31/12/2016 30	Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 31	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 32	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016 33	Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 34

$200.000 \times 49,72\% = 99.440$

**PERIODO D'IMPOSTA 2017**

**CODICE FISCALE**  
R S S N R C 4 9 M 5 6 H 2 2 3 I

**REDDITI**  
**QUADRO RL - Altri redditi**

Mod. N. 01

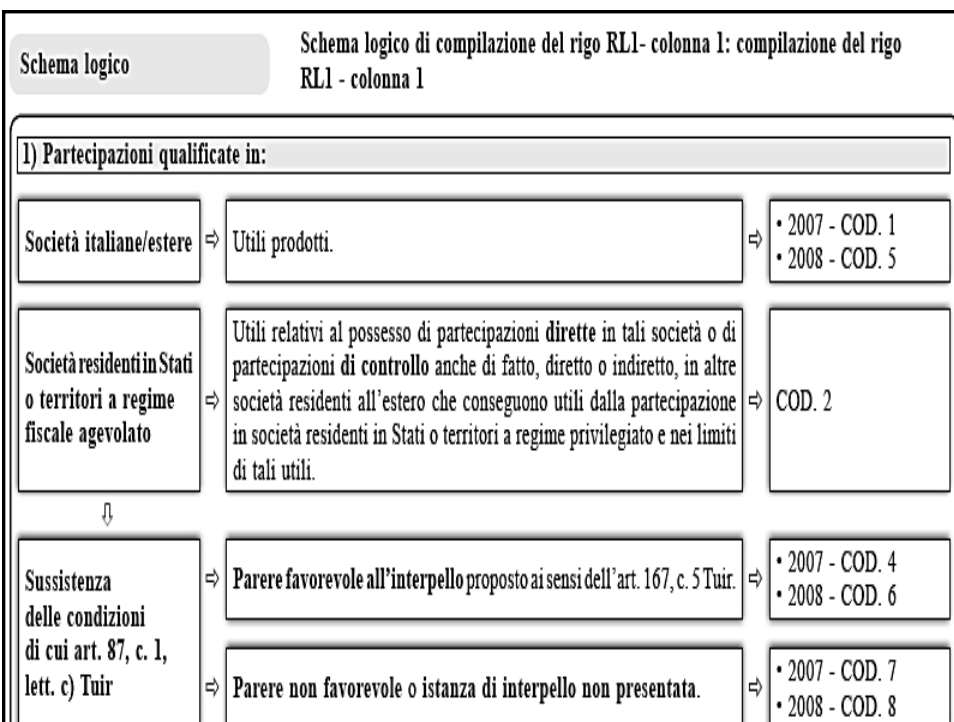
SEZIONE I-A Redditi di capitale		Tipo reddito	Redditi	Ritenute
RL1	Utili ed altri proventi equiparati	5	99.440,00	,00
RL2	Altri redditi di capitale		,00	,00
RL3	<b>Totale</b> (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Ipef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN3, col. 4)		99.440,00	,00

Tavola					
Dividendi da partecipazioni qualificate (utili formati dal 2008): tipologie di reddito da esporre nel quadro RL - redditi di capitale					
Codice tipo reddito - RL1 colonna 1	Tipo partecipazione Q = qualificata NQ = non qualificata	Tipo di società partecipata che distribuisce i dividendi IT = italiana EST = estera BL = a fiscalità privilegiata	Utili prodotti 2007 = fino al 2007 2008 = a partire dal 2008	Interpello SI = interpello con esito positivo <sup>(1)</sup> NO = interpello non presentato o con esito negativo <sup>(2)</sup>	Percentuale imponibile dei dividendi
1	Q (3)	IT / EST	Fino al 2007		40
2	Q	BL (6)			100
3	NQ (4) (5)	BL			100
5	Q	IT / EST	Dal 2008		49,72
<i>eccezioni al "tipo reddito" 2:</i>					
4	Q	BL	Fino al 2007	SI	40
6	Q	BL	Dal 2008	SI	49,72
7	Q	BL	Fino al 2007	NO	40
8	Q	BL	Dal 2008	NO	49,72
Note	<sup>(1)</sup> SI = parere favorevole all'interpello proposto ai sensi dell'art. 167, c. 5 Tuir. <sup>(2)</sup> NO = parere non favorevole o istanza di interpello non presentata quando il contribuente vuol far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) c. 1, art. 87 Tuir. <sup>(3)</sup> In caso di partecipazioni non qualificate la tassazione dei dividendi corrisposti dalle società italiane/estere (no BL) sarà con ritenuta a titolo d'imposta del 26% e non saranno riportati in dichiarazione dei redditi. <sup>(4)</sup> Solo nel caso di titoli non negoziati in mercati regolamentati. <sup>(5)</sup> In caso di parere favorevole rilasciato a seguito di istanza di interpello proposta ai sensi dell'art. 167, c. 5, lett b) Tuir tali importi devono essere indicati nella sez. V del quadro RM. <sup>(6)</sup> Utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali società o di partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto, in altre società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in società residenti in stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili.				

Codice tipo reddito RL1 colonna 1	Reddito imponibile RL1 colonna 2
1 - 4 - 7	40%
5 - 6 - 8	49,72%
2 - 3	100%

• Non devono essere dichiarati i redditi di capitale esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta oppure ad imposta sostitutiva.  
 • I proventi conseguiti nell'esercizio di impresa non costituiscono redditi di capitale.

- Occorre inserire l'importo degli utili e proventi equiparati se relativi a partecipazioni qualificate al lordo delle eventuali ritenute operate all'estero a titolo definitivo e in Italia a titolo d'acconto.
- Tale importo è desumibile nei punti da 28 a 34 della certificazione relativa agli utili ed agli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno 2016.
- Sugli utili e proventi equiparati di fonte estera spetta un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero in presenza delle condizioni richieste nel quadro CE.
- In caso di **convenzioni contro le doppie imposizioni** stipulate dall'Italia, qualora il prelievo sia stato effettuato nell'altro Stato contraente in misura eccedente l'aliquota prevista dal Trattato, la maggiore imposta subita (vale a dire la differenza tra il prelievo effettivamente subito e l'aliquota convenzionale) non può essere recuperata attraverso il credito d'imposta determinabile compilando il quadro CE, bensì mediante un'istanza di rimborso da presentare alle autorità fiscali estere con le modalità e nei termini stabiliti dalla relativa legislazione. In tali casi il contribuente può usufruire, presentando la dichiarazione dei redditi, **esclusivamente del credito d'imposta sulla base delle aliquote convenzionali.**
- I redditi prodotti all'estero, percepiti direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti ovvero quando l'intervento degli intermediari non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte, devono essere indicati in questo quadro se il contribuente non si avvale del regime di imposizione sostitutiva compilando il quadro RM.



## 2) Partecipazioni non qualificate in:

Società residenti  
in Stati o territori  
a regime fiscale  
agevolato

⇒ Solo nel caso di titoli non negoziati in mercati regolamentati.

⇒ COD. 3.



## PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE

Righi	RF106	Capitale sociale (di cui è richiesta la parte formata da utili o da riserve in sospensione).
	RF107	Riserve di capitale (riserve da sovrapprezzo quote o azioni, versamenti a fondo perduto o in conto capitale, saldi attivi di rivalutazione monetaria esenti da imposta).
	RF108	Riserve da trasformazione omogenea "progressiva" (da società di persone a società di capitali).
	RF109	Riserve di utili da trasparenza.
	RF110	Riserve di utili
	RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007
	RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ
	RF113	Riserve di utili della gestione esente SIIQ
	RF114	Riserve di utili per contratti di locazione
	RF115	Riserve in sospensione di imposta.
	RF116	Utile dell'esercizio e perdite.
	RF117	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ

## Esempio n. 1

## Distribuzione della riserva di capitale

Dati  
contabili

- Il patrimonio netto della società Alfa S.p.a., al 31.12.2016, è così suddiviso:
 

.. capitale sociale interamente versato:	€ 60.000,00	di cui € 10.000 riserve in sospensione
.. riserve di utili prodotti fino al 2007:	€ 10.000,00	di cui € 3.000 riserva legale
.. riserve di utili prodotti dal 2008 al 2016:	€ 20.000,00	
.. riserve di capitale	€ 50.000,00	(sovrapprezzo azioni)
.. utile esercizio 2016:	€ 20.000,00	
- Nel corso del 2017 si è verificato quanto segue:
  - .. utile esercizio 2016: accantonato a riserva;
  - .. distribuzione riserva di capitale ai soci per € 50.000,00.
- Eventi del 2018 (fino alla data di approvazione del bilancio):
  - .. perdita di esercizio 2017, pari a € 2.000,00.

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS130 Capitale sociale	1	60.000,00	2	,00	3	,00	4	60.000,00
di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
di cui per riserve in sospensione	9	10.000,00	10	,00	11	,00	12	10.000,00
RS131 Riserve di capitale	1	50.000,00	2	,00	3	3.000,00	4	47.000,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134 Riserve di utili	1	30.000,00	2	20.000,00	3	47.000,00	4	3.000,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	10.000,00	2	,00	3	10.000,00	4	,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	20.000,00	2	,00	3	20.000,00	4	,00
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	2.000,00
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Osservazioni

Per la distribuzione della riserva sovrapprezzo azioni opera la presunzione di precedente utilizzo delle riserve formate con utili fino al 2007 (non in sospensione d'imposta), anche se civilisticamente indisponibili, e degli utili formati dopo il 2007, fino a capienza, ad eccezione della riserva legale (€ 3.000); successivamente, si utilizzano le riserve di capitale.

## Esempio n. 2

## Utilizzo di riserve per copertura di perdite

Dati contabili	• Il patrimonio netto della società Alfa S.r.l., al 31.12.2016, è così suddiviso:
	.. capitale sociale interamente versato: € 100.000,00
	.. riserve di utili dal 2008 al 2016 € 35.000,00
	.. riserve di utili prodotti fino al 2007: € 30.000,00 (di cui € 5.000,00 per riserva legale)
	.. perdita esercizio 2016: € 20.000,00
• Nel corso del 2017 si è verificato quanto segue:	
.. la perdita esercizio 2016 è stata coperta con le riserve esistenti.	
• Eventi del 2018 (fino alla data di approvazione del bilancio):	
.. l'utile di esercizio 2017, pari a € 10.000,00, è distribuito.	

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS130 Capitale sociale	100.000,00							100.000,00
di cui per utili								
di cui per riserve in sospensione								
RS131 Riserve di capitale								
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3								
RS133 Riserve di utili da trasparenza								
RS134 Riserve di utili	65.000 <sup>(1)</sup> ,00			20.000,00				45.000,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	30.000,00							30.000,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	35.000,00			20.000,00				15.000,00
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ								
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ								
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione								
RS140 Riserve in sospensione di imposta								
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite		
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	10.000,00							
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ								

Osservazioni <sup>(1)</sup> Se le riserve di utili sono utilizzate per fini diversi dalla distribuzione si considerano usate, in via prioritaria, quelle con utili prodotti negli esercizi successivi al 2007.

## LA FISCALITÀ DIFFERITA



### **RILEVAZIONE DELLA FISCALITÀ DIFFERITA SU OPERAZIONI CHE HANNO EFFETTO SUL CONTO ECONOMICO**


38. Le imposte anticipate e differite (e le correlate attività e passività) sono rilevate nel conto economico (e nello stato patrimoniale) nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee. Il calcolo delle attività e passività differite tiene conto delle specificità delle diverse normative fiscali in materia di imponibilità e deducibilità.
39. Le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.
40. La determinazione delle imposte differite si articola nelle seguenti fasi:
  - l'individuazione delle differenze temporanee alla fine dell'esercizio;
  - la determinazione delle perdite fiscali riportabili a nuovo;
  - l'analisi dei tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;
  - il calcolo della fiscalità differita alla data del bilancio;
  - l'analisi e valutazione delle attività per imposte anticipate e passività per imposte differite iscritte in bilancio.
41. Le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.  
La ragionevole certezza è comprovata quando:
  - esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
  - negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.


43. Le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Qualora la normativa fiscale non stabilisca le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, la società calcola le imposte/differite sulla base delle aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio.
44. Gli adeguamenti (variazioni in aumento o in diminuzione) del fondo imposte differite (voce B2 del passivo) e dell'attività per imposte anticipate (voce CII5-ter dell'attivo) sono rilevati al conto economico nella voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".
45. Un'attività per imposte anticipate derivante da differenze temporanee deducibili non contabilizzata in esercizi precedenti, in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.
46. Ai fini IRAP, le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle IRES, a causa della specificità delle norme IRAP in materia di imponibilità e deducibilità; conseguentemente effettuano calcoli separati delle imposte differite ai fini IRES e ai fini IRAP.


#### **Perdite fiscali**

47. Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili, anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.
48. Una perdita fiscale per un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile di esercizi futuri in base a quanto previsto dalle norme tributarie.
49. Il beneficio connesso a una perdita fiscale non ha natura di credito verso l'Erario, quanto piuttosto di beneficio futuro di incerta realizzazione, dato che per utilizzare tale beneficio è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili. La società valuta, dunque, se esiste la ragionevole certezza che una perdita fiscale possa essere utilizzata negli esercizi successivi.
50. Il beneficio connesso a una perdita fiscale è rilevato tra le attività dello stato patrimoniale alla voce CII5-ter "imposte anticipate" solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.  
L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro, ciò soprattutto se la società ha una storia di perdite recenti. La ragionevole certezza può sussistere quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o
  - vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi. Il confronto è fatto tra perdita fiscale e differenze imponibili in futuro.
51. Un'attività per imposte anticipate derivante dal riporto a nuovo di perdite fiscali, non contabilizzata in esercizi precedenti in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti alla voce CII5-ter "imposte anticipate" dell'attivo, in contropartita alla voce 20 del conto economico.
52. Le indicazioni contenute nei paragrafi 47-51 sono applicabili anche con riferimento alle perdite fiscali che emergono nell'ambito del regime di consolidato fiscale. La ragionevole certezza circa la recuperabilità delle perdite fiscali è valutata con riferimento alle proiezioni dei risultati fiscali (pianificazione fiscale) di ciascuna società aderente al consolidato fiscale.

AGEVOLAZIONE A.C.E.		
<b>2010</b>	Utile esercizio a riserva	300.000
<b>2011</b>	Utile esercizio a riserva	200.000
<b>2012</b>	Perdita coperta con riserve disponibili	.000
<b>2013</b>	Utile esercizio a riserva	100.000
<b>2014</b>	Perdita coperta con riserve disponibili	.000
<b>2015</b>	Utile 2015 a riserva	100.000
<b>2016</b>	Utile 2016 a riserva	60.000
<b>Incrementi per utili</b>		<b>760.000</b>
<b>2012</b>	Conferimenti	310.000
<b>2014</b>	Conferimenti	150.000
<b>2017</b>	Conferimenti (200.000 x 10 gg.)	5.464
<b>Incrementi totali (utili + conferimenti)</b>		<b>1.225.464</b>

AGEVOLAZIONE A.C.E.		
<b>2011</b>	Distribuzione utili	100.000
<b>2013</b>	Distribuzione utili	60.000
<b>2017</b>	Distribuzione utili	60.000
<b>Altre riduzioni patrimonio netto</b>	Acquisto partecipazioni controllate	240.000
	Acquisto ramo azienda	100.000
<b>Decrementi totali</b>		<b>560.000</b>
<b>A) Differenza incrementi/decrementi</b>		<b>665.464</b>
<b>2017</b>	<b>B) Patrimonio netto</b>	<b>1.000.000</b>
<b>Quota reddito A.C.E.</b>	<b>Minore fra A) e B) = 665.464 x 1,60%</b>	<b>10.647</b>

AGEVOLAZIONE A.C.E.		
<b>Criticità modello Redditi 2017</b>	<b>Legge di bilancio 2017: penalizza gli investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni.</b>	
<b>Art. 1, c. 6-bis D.L. n. 201/2011</b>	Contrasto all'utilizzo delle riserve, a qualunque titolo generate, per finalità speculative.	
	<b>Per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione</b> la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2010.	



**Come individuare i titoli e i valori mobiliari diversi dalle partecipazioni? Rinvio all'art. 1, c. 1-bis D. Lgs. n. 58/1998.**

#### Investimenti penalizzati

- Titoli di Stato.
- Titoli negoziati che permettono di vendere titoli mobiliati.
- Titoli che comportano regolamenti in contanti determinati con riferimento a valori mobiliari, a valute, a tassi di interesse, a rendimenti, a merci, a indici e a misure.
- Fondi comuni d'investimento.
- Titoli non rappresentativi di merci.
- Certificati di massa.
- Quote partecipazioni O.I.C.

#### Investimenti non penalizzati

- Partecipazioni.
- Pronti contro termine, purché la cessione sia esclusa oppure obbligatoria o purché non finalizzati a finanziamenti erogati infragruppo.
- Depositi e conti correnti bancari.
- Polizze assicurative (*dubbi ...*).