

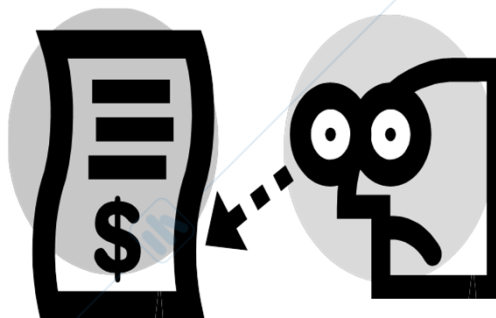
# Bilancio e fiscalità di impresa

**Prof. Roberto Maglio**

*Università degli Studi di Napoli Federico II*  
*maglio@unina.it*

1

## Reddito d'impresa 2018



**Prof. Roberto Maglio**

*Università degli Studi di Napoli Federico II*  
*maglio@unina.it*

2

## Il T.U.I.R. è diviso in quattro titoli:

- **1. IRPEF** (artt. 1-71): diviso **oggettivamente** in **7 capi**: il 1° è relativo alle disposizioni generali - gli altri 6 si riferiscono alle diverse categorie di redditi;
- **2. IRES** (artt. 72-161): diviso **soggettivamente** in **6 capi**:
  - capo I: soggetti passivi e disposizioni generali;
  - capi II-VI: determinazione della base imponibile dei diversi soggetti individuati nel capo I.
- **3. DISPOSIZIONI COMUNI** (artt. 162-184): diviso in **5 capi** relativi alle operazioni straordinarie o connesse ai rapporti internazionali;
- **4. DISPOSIZIONI VARIE, TRANSITORIE E FINALI** (artt. 185-191).

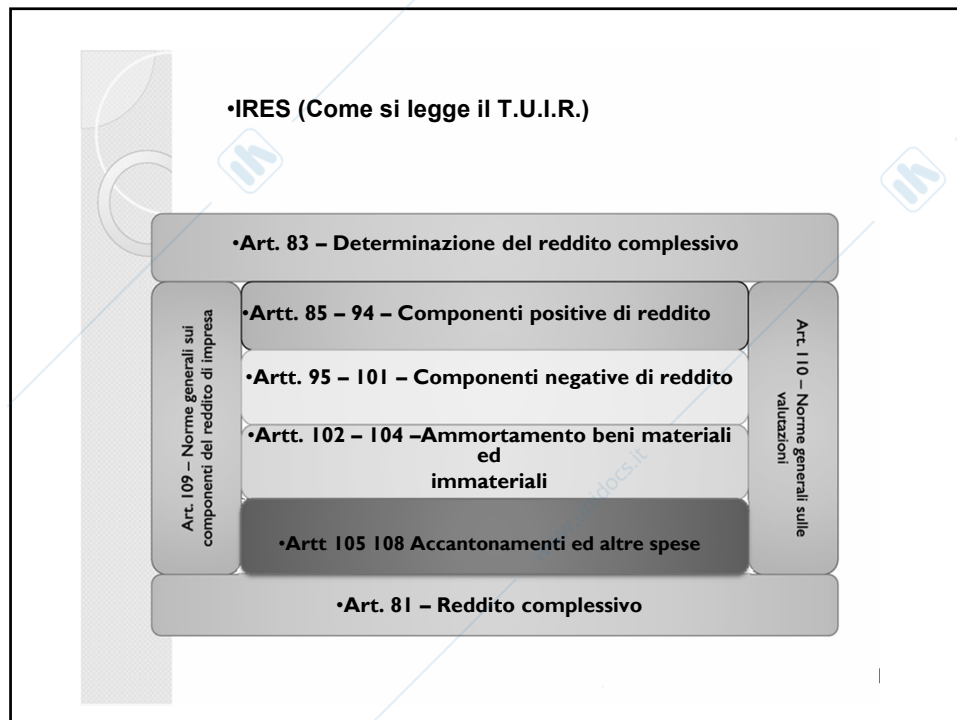
3

## Il reddito di impresa

La disciplina del **reddito di impresa** è stata ricollocata:

- a) Prima della riforma del 2003, sia la definizione che la regolamentazione analitica erano inserite nel Titolo I (Irpef) ed a tali disposizioni rinviavano le norme in tema di Irpeg.
- b) Ora la definizione rimane nel Titolo I (ambito Irpef) ma la regolamentazione analitica è inserita nel Titolo II (soggetti Ires): a tali norme fa rinvio l'art. 56 (determinazione reddito impresa persone fisiche).

4



## Redditi d'impresa

- **L'attribuzione di reddito di impresa può dipendere da:**
  - dalle caratteristiche dell'attività svolta;
  - dalla qualificazione formale del soggetto.

**Pertanto, producono sempre reddito di impresa le s.n.c., s.a.s. e le società di capitali.**

## Artt. 55 e 56 – Redditi d'impresa

### Attività il cui svolgimento determina la produzione di reddito di impresa

**Il reddito di impresa, in sintesi, deriva dall'esercizio di imprese commerciali, ossia (art. 2195 c.c.) dallo svolgimento abituale, anche se non esclusivo, delle seguenti attività:**

- Industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
- Intermediaria nella circolazione dei beni;
- Di trasporto;
- Bancaria e assicurativa;
- Di prestazioni di servizi, se organizzata in forma di impresa;
- etc;

**N.B. Attualmente, le norme per il reddito di impresa dettate per i soggetti IRES sono richiamate anche ai fini IRPEF.**

7

## Redditi d'impresa

- **Qualsiasi attività materiale, ma non intellettuale, svolta senza vincolo di subordinazione rientra nel reddito di impresa anche se attuata da una persona fisica.**
- **Le principali differenze con i redditi di lavoro autonomo sono:**
  - - **gli autonomi sono tassati sui soli compensi e non sulle plusvalenze (ma la finanziaria 2007 prevede il concorso alla formazione del reddito delle plusvalenze e la deduzione delle minusvalenze relative ai beni strumentali utilizzati nell'esercizio della loro attività, compresi gli immobili, senza , però, l'opzione per tassazione frazionata) ;**
  - - **agli autonomi si applica il regime della ritenuta d'acconto;**
  - - **gli autonomi sono tassati per cassa e non per competenza.**

8

## L'agenda dei REDDITI 2018

### ADEMPIMENTO

REDDITI SC 2018  
*Versamento* a saldo 2017 e prima  
rata di acconto per il 2018

### SCADENZA

16 giugno 2018

REDDITI SC 2018  
*Presentazione* in via telematica

I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono presentare il modello Redditi Sc, in via telematica, entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (art. 2, Dpr n. 322 del 1998).

I soggetti, invece, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare devono presentare il modello Redditi Sc entro il **31 ottobre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (art. 1, comma 932 della legge n. 205 del 2017).

N.B il bilancio si approva e deposita *prima* del versamento delle imposte, ma le imposte di competenza devono essere state già determinate per la sua chiusura

9

### LE INTERRELAZIONI ESISTENTI TRA BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA: LE SOLUZIONI POSSIBILI

Le soluzioni possibili:

- 1) determinazione del reddito imponibile sulla base di regole specificamente ed esclusivamente previste ai fini fiscali, prescindendo totalmente dal risultato di bilancio;
- 2) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, senza apportare a tale ultimo elemento alcuna variazione;
- 3) determinazione del reddito imponibile sulla base del risultato di bilancio, apportando a tale ultimo elemento variazioni derivanti dall'applicazione di criteri prettamente fiscali.

10

LE INTERRELAZIONI ESISTENTI  
TRA BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA:  
LE SOLUZIONI POSSIBILI

La soluzione *sub 1)* postula una totale indipendenza del risultato fiscale rispetto a quello civilistico e viceversa.

La soluzione *sub 2)* postula una perfetta identità tra i due valori, assumendo a presupposto impositivo il risultato di bilancio sic et simpliciter.

La soluzione *sub 3)* si presenta come intermedia tra le due precedenti. Tale impostazione, che dà luogo ad un evidente collegamento tra i due elementi, affermando la (tendenziale) dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico (cosiddetto "principio di derivazione"), costituisce la scelta storicamente operata dal legislatore tributario italiano, risalente alla riforma tributaria del 1971-1973 ed è tuttora codificata nell'art. 83 del Tuir.

11

ART. 83

**Rapporto di dipendenza**

Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta sono imputati direttamente a patrimonio, le **variazioni in aumento o in diminuzione** conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

La prassi ha affermato il principio della **dipendenza-rovesciata**.

Del risultato  
fiscale rispetto a  
quello civilistico

Perché, nella prassi, sono le  
norme tributarie ad  
influenzare la compilazione  
del bilancio civilistico 12

### PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

- Il nuovo art. 83 TUIR, al comma 1, prevede:

**Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. .... Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002.. anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili**

### PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

- Il Decreto, piuttosto, ha stabilito che la certezza e determinabilità debbano essere riscontrate sulla base dei medesimi criteri IAS (spesso basati su atti valutativi) e non in funzione di quelli, di *matrice giuridico-formale*, racchiusi nell'art. 109, comma 1, del TUIR.
- In altri termini, i principi di certezza ed oggettiva determinabilità ex art. 109, così come avviene già per i soggetti IAS, dovranno essere disapplicati anche per i soggetti che applicano gli OIC, tutte le volte in cui determinano un risultato differente rispetto a quello risultante dall'applicazione delle regole contabili, le quali sono adesso basate sulla rappresentazione della *sostanza economica*\*.
- Una divergenza tra il dato giuridico/formale e quello economico/sostanziale potrebbe ad esempio verificarsi in caso di cessione di un credito senza il contestuale trasferimento sostanziale di tutti i rischi e, conseguentemente, senza che si proceda alla cancellazione dello stesso dal bilancio;
- Un'altra ipotesi potrebbe essere quella della vendita con obbligo di retrocessione, in quanto comporta il trasferimento formale del diritto di proprietà all'acquirente, ma il mantenimento della prevalenza dei rischi e benefici in capo al venditore, in virtù dell'obbligo di riacquisto, tant'è che l'art. 2424-bis prevede che l'attività oggetto di vendita con obbligo di retrocessione rimanga iscritta nello Stato Patrimoniale del venditore.

Le ragioni della non totale coincidenza tra risultato civilistico e risultato imponibile

- **I principi civilistici di redazione e di valutazione sono elastici, lasciando agli amministratori una certa discrezionalità di scelta in una fascia (più o meno ampia) di valori o di opzioni tutte potenzialmente legittime**

15

- ***Principio di prudenza:* il buon amministratore deve considerare anche i costi presunti, o incerti e potenziali; mentre non può computare i ricavi solo sperati**

16

## ***Ratio della legislazione fiscale***

- **Esigenza di certezza, precisione e semplicità di applicazione: regole minuziose, rigide, di applicazione necessaria, che tendono a non lasciare spazio alla discrezionalità della scelta imprenditoriale (a favore dell'accertamento dell'Amministrazione, e per evitare il *tax planning*, ma anche per la tutela del contribuente)**

17

## ***Ratio della legislazione fiscale***

- **Art. 109 TUIR, solo i costi certi ed obiettivamente determinati possono costituire spese fiscalmente deducibili (contrasto con il principio civilistico della prudenza)**

18

## Principio della previa imputazione dei costi al conto economico

- **Art.109, 4 c., Tuir** (*“le spese sono ammesse fiscalmente in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati a conto economico dell’esercizio di competenza”*)

19

## Conseguenze:

- **le norme fiscali che consentono una deducibilità *maggiore* di quella che sarebbe consentita dall’applicazione dei principi del codice civile e contabili impongono di scrivere tali costi in bilancio secondo il criterio fiscale, violando quello civilistico e contabile;**

20

## Ribaltamento della regola della dipendenza

- se la deducibilità del costo richiede l'iscrizione al conto economico, ciò significa che la norma fiscale condizionerà, almeno in parte, la redazione del conto economico, che per alcune poste non seguirà i principi contabili e civilistici bensì solo le norme tributarie.
- *Dipendenza rovesciata* (è la norma fiscale che influenza il bilancio)

21

## Dipendenza rovesciata

- Scelta che si pone di fronte degli amministratori: *rispettiamo i criteri contabili che in molte ipotesi possono portare a iscrivere in bilancio i costi in misura minore a quella fiscalmente ammessa (con conseguente non deducibilità fiscale), oppure non rispettiamo i corretti principi contabili e otteniamo una riduzione del carico di imposta?*

22

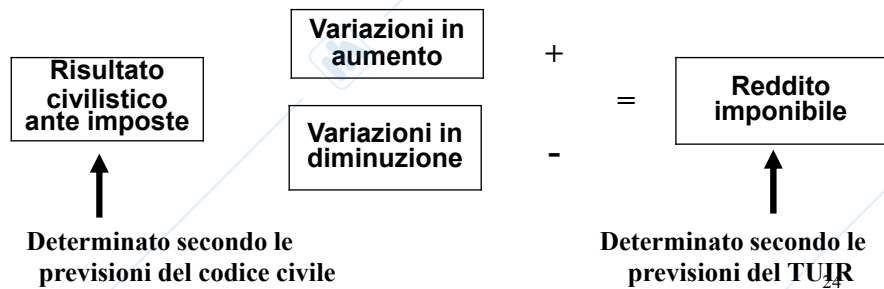
## Dipendenza rovesciata

- **Inquinamento del bilancio civilistico da parte delle norme tributarie**

23

### Art. 83 - Determinazione del reddito complessivo

La quantificazione dell'onere fiscale *da liquidare* nell'esercizio avviene applicando l'aliquota vigente al c.d. "reddito imponibile", ottenuto rettificando il reddito determinato secondo le disposizioni civilistiche, in aumento o in diminuzione secondo quanto previsto dalle norme del TUIR



## Art. 83 - La determinazione del reddito complessivo

### *Le tipologie di variazioni fiscali*

Variazioni +	Variazioni +	Variazioni -	Variazioni -
<b>Incremento di valore di un componente positivo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</b>	<b>Eliminazione o riduzione di valore di un componente negativo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</b>	<b>Eliminazione o riduzione di valore di un componente positivo di reddito iscritto nel Conto Economico civilistico</b>	<b>Possibilità di dedurre costi non iscritti o iscritti in misura inferiore a quella fiscalmente deducibile</b>

25

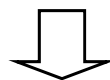
## Le imposte – La classificazione in bilancio

Le imposte trovano accoglimento nel **conto economico** alla voce **E 22)**:

« **imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate** »



**FISCALITA' CORRENTE**



**FISCALITA' DIFFERITA**

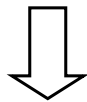
26

26

## Le differenze permanenti

Le **differenze permanenti** hanno natura definitiva e sorgono con riferimento a casi in cui la normativa fiscale prevede l'esclusione perpetua di alcuni dati inseriti in bilancio.

Tali differenze sono inerenti a costi e ricavi di competenza economica dell'esercizio che non entreranno mai nella base imponibile e non sono perciò destinate ad annullarsi.



- differenze permanenti in aumento
- differenze permanenti in diminuzione

27

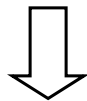
27

## Le differenze temporanee

Le **differenze temporanee** determinano lo spostamento della tassazione da un esercizio ad un altro perché esistono differenti modalità di imputazione dei costi e dei ricavi in sede civilistica e tributaria.

Lo sfasamento temporale comporta un anticipo o differimento del momento impositivo rispetto alla competenza civilistica.

L'effetto che ne deriva, però, è destinato ad annullarsi nel tempo perché i valori diventeranno imponibili o deducibili in uno o più esercizi successivi.



- differenze temporanee in diminuzione ("tassabili")
- differenze temporanee in aumento ("deducibili")

28

28

**ANCORA SULLE RELAZIONI TRA RISULTATO CIVILISTICO E REDDITO IMPONIBILE**

**Le imposte differite**

La rilevazione delle imposte avviene per competenza.

Differenze temporanee **imponibili** (nei futuri esercizi):

danno luogo variazioni fiscali in diminuzione nell'esercizio corrente e ad ammontari imponibili negli esercizi successivi: **generano quindi passività per imposte differite** che devono essere rilevate in bilancio.

**Esempi:** plusvalenze rateizzate; contributi in conto capitale; dividendi rilevati per competenza; utili su cambi iscritti ma non realizzati.

**Rilevazione contabile:** Imposte differite a Fondo imposte differite

29

**ANCORA SULLE RELAZIONI TRA RISULTATO CIVILISTICO E REDDITO IMPONIBILE**

**Le imposte anticipate**

Differenze temporanee **deducibili** (nei futuri esercizi):

danno luogo variazioni fiscali in aumento nell'esercizio corrente e ad ammontari deducibili negli esercizi successivi: **generano quindi attività per imposte anticipate**.

Art. 102, co. 6

**Esempi:** perdite di esercizio; manutenzioni eccedenti il 5%; perdite su crediti eccedenti lo 0,5%; compensi spettanti agli amministratori rilevati per competenza.

Art. 106

Art. 95, co. 5

**Rilevazione contabile:**

(Crediti) per imposte anticipate a Imposte anticipate

30

## LA FISCALITA' DIFFERITA NELLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO

Inserite apposite voci nello schema di stato patrimoniale e conto economico.

**Stato Patrimoniale:** Attivo - C II . 4 *ter*: imposte anticipate;

Passivo - B . 2 Fondo per imposte anche differite.

**Conto economico:** 22 Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate.

In **Nota Integrativa** (art. 2427, n° 14) è prevista la compilazione di un apposito prospetto contenente:

la descrizione delle differenze temporanee, l'aliquota applicata per il calcolo delle imposte o la ragione della mancata imputazione; l'ammontare delle imposte anticipate relative a perdite contabilizzate.

31

## ANCORA SULLA FISCALITA' DIFFERITA

Per altro, l'iscrizione di "Crediti per imposte anticipate" è subordinata alla verifica che nei futuri esercizi si conseguano utili imponibili almeno pari al totale delle differenze da recuperare (se sussiste questa condizione la rilevazione è obbligatoria).

Nel caso delle perdite, **due** sono i requisiti previsti dal documento OIC: a) che nel futuro si conseguano imponibili almeno pari alle perdite da recuperare; b) le perdite siano originate da circostanze che – ragionevolmente – non si ripeteranno.

32

## LA FISCALITÀ DIFFERITA

### DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI

#### Art. 86, comma 4, del Tuir

*Le plusvalenze realizzate (...) concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata. (...).*

#### Esempio:

**Plusvalenza di € 15.000,00 derivante dalla cessione di un bene strumentale da rateizzare in 5 esercizi a partire dal 2016**

33

### DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI ANNO IN CUI SI GENERANO

#### Esercizio 2016

**CE:** contabilizzazione di € 15.000,00 (plusvalenza)

**Modello UNICO 2017 SC:** variazione in aumento di € 3.000,00 e variazione in diminuzione di € 15.000,00 (rinvio della tassazione per € 12.000,00)


**Calcolo delle imposte differite: € 12.000,00 x 24% (IRES)**

Rilevazione delle imposte differite

Imposte differite (22)	a	Fondo imposte differite (B.2)	2.880,00
------------------------	---	-------------------------------	----------

34

## DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI




**SOCIETÀ DI CAPITALI**  
**2009**  
Agenzia Entrate

**REDDITI QUADRO RF**  
Determinazione del reddito di impresa

PERIODO D'IMPOSTA


CODICE FISCALE

Mod. N.  EURO 

	RF1	RF2	RF3	RF4	RF5	RF6	RF7	RF8	RF9
	Codice attività <sup>1</sup>	parametri e studi di settore: <sup>2</sup> cause di esclusione	studi di settore: <sup>3</sup> cause di inapplicabilità	componenti positivi annotati <sup>4</sup> nelle scritture contabili					
				A B C					
<b>Risultato del conto economico</b>	RF2	Imprese che direttamente o indirettamente controllano società non residenti o ne sono controllate							
	RF3	A) UTILE							
	RF4	B) PERDITA							
<b>Componenti indicati nel quadro EC</b>	RF5	C) COMPONENTI NEGATIVI							
		Ammortamenti <sup>1</sup>	Altre rettifiche <sup>2</sup>	Accantonamenti <sup>3</sup>					
	RF6	D) COMPONENTI POSITIVI							
		Ammortamenti <sup>1</sup>	Altre rettifiche <sup>2</sup>	Accantonamenti <sup>3</sup>					
<b>Variazioni in aumento</b>	RF7	Plusvalenze e sopravvenienze rateizzate (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)					<b>3.000</b>		
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))							
	RF9	Redditi da partecipazione in società di persone <sup>1</sup>	in società trasparenti <sup>2</sup>						
<b>Variazioni in diminuzione</b>	RF37	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)					<b>15.000</b>		
	RF38	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))							

35

## DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI




**SOCIETÀ DI CAPITALI**  
**2009**  
Agenzia Entrate

**REDDITI QUADRO RF**  
Determinazione del reddito di impresa

PERIODO D'IMPOSTA

CODICE FISCALE

Mod. N.  EURO 

	RF1	RF2	RF3	RF4	RF5	RF6	RF7	RF8	RF9	RF10	RF11	RF12	RF13
	Codice attività <sup>1</sup>	parametri e studi di settore: <sup>2</sup> cause di esclusione	studi di settore: <sup>3</sup> cause di inapplicabilità	componenti positivi annotati <sup>4</sup> nelle scritture contabili									
				A B C									
<b>Risultato del conto economico</b>	RF2	Imprese che direttamente o indirettamente controllano società non residenti o ne sono controllate											
	RF3	A) UTILE											
	RF4	B) PERDITA											
<b>Adozione dei principi contabili internazionali</b>	RF5	Opzioni IAS <sup>1</sup>	Rimanenze <sup>2</sup>	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale <sup>3</sup>									
	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI IMPUTATI DIRETTAMENTE A PATRIMONIO											
			Rimanenze <sup>1</sup>	Opere, forniture e servizi <sup>2</sup>	Prima applicazione IAS <sup>3</sup>								
	RF7	D) COMPONENTI NEGATIVI IMPUTATI DIRETTAMENTE A PATRIMONIO											
			Rimanenze <sup>1</sup>	Prima applicazione IAS <sup>2</sup>									
<b>Componenti indicati nel quadro EC</b>	RF8	E) COMPONENTI NEGATIVI											
		Ammortamenti <sup>1</sup>	Altre rettifiche <sup>2</sup>	Accantonamenti <sup>3</sup>									
	RF9	F) COMPONENTI POSITIVI											
		Ammortamenti <sup>1</sup>	Altre rettifiche <sup>2</sup>	Accantonamenti <sup>3</sup>									
<b>Variazioni in aumento</b>	RF10	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)					<b>3.000</b>						
	RF11	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))											
	RF12	Redditi da partecipazione in società di persone <sup>1</sup>	in società trasparenti <sup>2</sup>										
	RF13	Reddito delle imprese marittime determinato forfaitariamente											

36

## DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI SI INIZIANO AD ASSORBIRE

**Esercizio 2017**

**Modello UNICO 2018 SC: variazione in aumento di € 3.000,00**

**Calcolo imposte: € 3.000,00 x 24% (IRES)**

Rilevazione delle imposte

Fondo imposte differite (B.2)	a	Imposte differite (22)	720,00
-------------------------------	---	------------------------	--------

37

## LA FISCALITÀ DIFFERITA

### DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

#### Art. 95, comma 5, del Tuir

*I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico.*

**Esempio:**

**Compenso all'amministratore: € 40.000,00 per il periodo d'imposta 2016**

38

Compenso amm.re Non pagato	
Le differenze temporanee deducibili	
Variazioni in aumento	
RF10 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)	,00
RF11 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))	,00
RF12 Redditi da partecipazione in società di persone <sup>1</sup> in società trasparenti <sup>2</sup>	,00 <sup>3</sup>
RF13 Reddito determinato con criteri non analitici	,00
RF14 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	,00
RF15 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF14	,00
RF16 Ricavi non annotati	,00
	,00
RF17 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (art. 92, 93, 94)	,00
RF18 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)	40.000,00
RF19 Interessi passivi indeducibili	,00
RF20 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	,00

39

Le differenze temporanee		Compenso amm.re Anno 2016: € 40.000
<b>Esercizio 2016</b>		
<b>CE:</b> contabilizzazione di € 40.000,00 (compenso)		
<b>Modello UNICO 2017 SC:</b> variazione in aumento di € 40.000,00		
Compenso amministratore (CE B.7) a	Altri debiti (D.14)	40.000,00
<b>Calcolo delle imposte anticipate: € 40.000,00 x 24% (IRES)</b>		
Rilevazione delle imposte anticipate		
Cred. x Imp. antic. ( C.II.4-ter)	a Imp. anticip. (CE 22)	9.600,00

40

## Le imposte anticipate

**Il conto imposte anticipate accoglie un componente positivo di reddito, epilogato alla voce 22 del CE, mediante evidenziazione di apposita sottovoce. Assumendo segno positivo rettifica indirettamente il costo per imposte correnti, per la parte di esso non di competenza economica.**

41

## Le imposte anticipate

**Quando si produce l'effetto *reversal*, si registra una rilevazione del tipo:**

Imposte correnti	a	Debiti tributari	X
Imposte anticipate	a	Credito per imp. Anticip.	X

42

**Vediamo un esempio numerico**

COSTI		RICA VI	
Acquisti	83.900,00	Ricavi	92.300,00
Compenso amministratore	400,00	Plusvalenze	5.000,00
<b>Totale costi/spese</b>	84.300,00		
Risultato ante imposte	13.000,00		
<b>Totale a pareggio</b>	97.300,00	<b>Totale ricavi</b>	97.300,00

43

**Vediamo un esempio numerico**

<b>Risultato ante imposte da c/e</b>	<b>13.000,00</b>
<b><i>Variazioni temporanee in diminuzione</i></b>	<b>-4.000,00</b>
- 4/5 Plusvalenze rateizzabili in 5 esercizi	-4.000,00
<b><i>Variazioni temporanee in aumento</i></b>	<b>+400,00</b>
- Compenso amministratore	

44

**Vediamo un esempio numerico**

Descrizione	Reddito e variazioni	Imposte (24%)
<b>Risultato ante imposte da c/e</b>	<b>13.000,00</b>	<b>3.120,00</b>
<i>Variazioni temporanee in aumento</i>		
-Compenso amministratore	+400,00	↑
<b>-Subtotale 2</b>	<b>+400,00</b>	<b>-96,00</b>
<i>Variazioni temporanee in diminuzione</i>		
- Plusvalenze rateizz. in 5 esercizi (4/5)	-4.000,00	
<b>Subtotale 3</b>	<b>-4.000,00</b>	<b>+960,00</b>
<b>Reddito imponibile complessivo</b>	<b>9.400,00</b>	<b>2.256,00</b>

**Imposta complessiva corrente**

45

**Vediamo un esempio numerico****Scritture contabili**

Imposte correnti	a	Debiti tributari		<b>2.256,00</b>
Crediti per imp. ant.	a	Imposte anticipate		<b>96,00</b>
Imposte differite	a	F.do imposte diff.te		<b>960,00</b>

**Nel conto economico dell'esercizio, la rappresentazione sarà la seguente:**

...

**22) Imposte sul reddito dell'esercizio**

<b>Correnti</b>	<b>+ 2.256,00</b>
<b>Differite</b>	<b>+ 960,00</b>
<b>Anticipate</b>	<b>- 96,00</b>
<b>Totale componenti fiscali</b>	<b>+ 3.120,00</b>

Carico fiscale di **effettiva competenza** dell'esercizio

46

<b>Esercizio successivo</b>		
Descrizione	Reddito e variazioni	Imposte (24%)
<b>Risultato ante imposte da c/e</b>	<b>19.000,00</b>	<b>4.560,00</b>
<i>Variazioni temporanee in aumento (esercizio precedente)</i>		↑
- 1/5 plusvalenza rateizzata	+1.000,00	
<b>Subtotale 2</b>	<b>+1.000,00</b>	<b>-240,00</b>
<i>Variazioni temporanee in diminuzione (esercizio precedente)</i>		
- Compenso all' amministratore parzialmente corrisposto	-200,00	
<b>Subtotale 3</b>		<b>+48,00</b>
<b>Reddito imponibile complessivo</b>	<b>19.800,00</b>	<b>4.752,00</b>

*Imposta complessiva corrente*  
47

<b>Scritture contabili</b>			
Imposte correnti	a	Debiti tributari	<b>4.752,00</b>
Imposte anticipate	a	Crediti per imp. ant.	<b>48,00</b>
F.do imposte differite	a	Imposte differite	<b>240,00</b>

**Nel conto economico dell'esercizio, la rappresentazione sarà la seguente:**

...

**22) Imposte sul reddito dell'esercizio**

<i>Correnti</i>	+ 4.752,00	Carico fiscale di <b>effettiva competenza</b> dell'esercizio
<i>Differite</i>	- 240,00	
<i>Anticipate</i>	+ 48,00	
<b><i>Totale componenti fiscali</i></b>	<b>+ 4.560,00</b>	

48

## NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO D'IMPRESA

### art. 109

Permette di evitare che gli elementi reddituali vengano spostati a piacimento dal contribuente

I requisiti individuati dall'art. 109 sono: **competenza, certezza, determinabilità, previa imputazione, inerenza.**

#### **commi 1 e 2: competenza-certezza-determinabilità**

I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

**Deroghe** al principio di competenza: contributi/capitale, compensi amministratori, imposte non sui redditi, interessi di mora, contributi sindacali.

I **presupposti fondamentali** per l'operatività del principio di competenza sono due: certezza dell'esistenza ed oggettiva determinabilità dell'ammontare.

La **certezza** si ha solo nei seguenti casi:

1. per i beni mobili: alla consegna o spedizione;
2. per i beni immobili e le aziende: alla stipula dell'atto (o se diversa alla data in cui si verifica l'effetto traslativo);
3. per la prestazione di servizi: alla ultimazione della prestazione (per i servizi periodici alla data di maturazione dei corrispettivi).

La **determinabilità** riguarda invece l'effettiva possibilità di **quantificazione del costo o del ricavo** e postula l'esistenza di atti e/o documenti che contengano gli elementi necessari alla sua quantificazione.

50

**NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO D'IMPRESA**

**art. 109 (segue)**

**commi 3 e 4: previa imputazione**

Ricavi e proventi concorrono a formare il reddito anche se non imputati;

**Spese ed altri oneri ammessi in detrazione solo se e nella misura in cui sono imputati al bilancio di competenza.**

Sono inoltre deducibili quelli **imputati al c/e di esercizi precedenti se rinvii in base a norme di legge.**

51

ASIMMETRIA FISCO - CONTRIBUENTE

Rimane comunque un'asimmetria fisco - contribuente.

Le forfetizzazioni previste dalla normativa tributaria (ammortamenti ed accantonamenti) operano solo a senso unico (cioè a favore del fisco).

SE VALORE CIVILE < LIMITE FISCALE



DEDUZIONE CIVILE

SE VALORE CIVILE > LIMITE FISCALE



ECCEDENZA RIPRESA A TASSAZIONE

52

A) Con la riforma societaria (D.Lgs. 6/2003) viene abrogato il 2° comma dell'art. 2426 c.c. vietando così l'"inquinamento fiscale" del bilancio.

Introduzione del quadro EC per riepilogare variazioni fuori C/E

B) Con finanziaria 2008 (L. 244/2007) si modifica sia art. 109 sia l'art. 83, **abrogando le deduzioni extra contabili.**

Si abbandona progressivamente il principio del "doppio binario" a favore di quello di "derivazione"

53

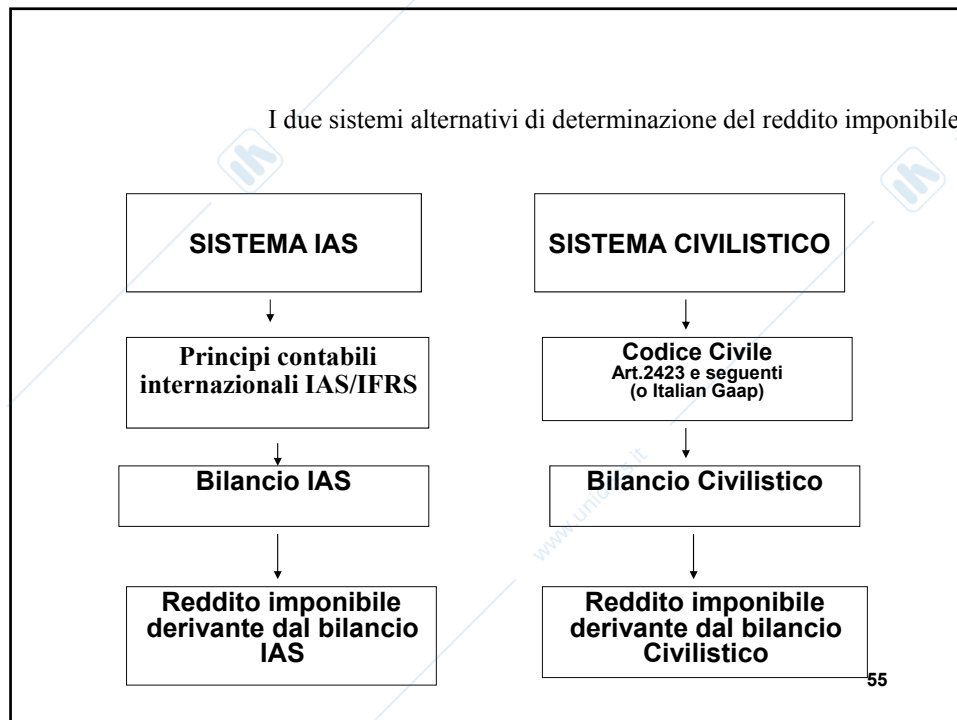
## NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO D'IMPRESA

### art. 109 (segue)

#### **comma 5: inerenza**

I costi e le spese, diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono **deducibili** se e nella misura in cui **si riferiscono ad attività o beni** da cui derivano ricavi o altri proventi **che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.**

54



Il problema fiscale degli IAS/IFRS: la soluzione iniziale

La relazione al D.lgs. n. 38/2005 afferma:

“la considerazione della circostanza che alcuni contribuenti IRES applicheranno (obbligatoriamente o in via facoltativa) i principi contabili internazionali ha indotto a mantenere immutati i meccanismi di determinazione della base imponibile, fondati sul **principio di derivazione dal risultato del conto economico**, apportando alla normativa solo quelle modifiche strettamente indispensabili a consentire l’applicazione ai soggetti che utilizzeranno i principi internazionali, salvaguardando, nei limiti del possibile, **la neutralità** dell’imposizione rispetto ai diversi criteri di redazione del bilancio”

56

Il problema fiscale degli IAS/IFRS: la soluzione iniziale

1. **Principio di derivazione** dell'imponibile dalle risultanze del bilancio
2. **Principio di neutralità** dell'imposizione tra le imprese IAS e non IAS

- ✓ Mantenimento dell'attuale sistema di tassazione basato sul risultato di bilancio (principio di derivazione) apportando correttivi per tenere conto pp.cc.ii.
- ✓ Previsioni di specifiche modifiche per tenere conto degli importanti cambiamenti sotto il profilo contabile e di bilancio (operazioni di leasing)
- ✓ Salvaguardia del principio di "neutralità dell'imposizione", ovvero evitare penalizzazioni fiscali o improprie forme di tassazione o deducibilità derivanti dall'adozione IAS

57

Il problema fiscale degli IAS/IFRS: la soluzione iniziale

Operazioni di leasing

La fattispecie che, più di tutte rappresenta con chiarezza la finalità del legislatore di perseguire la neutralità dell'imposizione è quella del leasing finanziario, la cui contabilizzazione in forza dei principi contabili internazionali avviene utilizzando il metodo finanziario.

Al fine di mantenere neutralità tra imprese IAS e non IAS, il legislatore è intervenuto prevedendo:

Per l'utilizzatore, indipendentemente dai criteri di contabilizzazione adottati, la deduzione dei canoni di locazione (art. 102 c.7) se questi segue il metodo patrimoniale la deduzione corrisponde a quanto imputato a CE. Se invece utilizza il metodo finanziario, la deduzione degli interessi passivi e degli ammortamenti imputati a CE può essere integrata, attraverso l'evidenziazione nel quadro EC della differenza tra i canoni di locazione (non imputati a CE) e la somma degli interessi e ammortamenti.

58

## I SOGGETTI IAS: UN ESEMPIO DI DERIVAZIONE

**Canoni di leasing****Ammontare del canone 100.**

**La società non IAS deduce il canone di leasing nei limiti di cui all'articolo 102 del Testo unico. La società IAS deduce solo la quota ammortamento del bene preso in leasing (50) e l'interesse determinato con il método finanziario (10)**

	Società IAS		Società non IAS		Differenza di imponibile
	Conto economico	Imponibile	Conto economico	Imponibile	
<b>Leasing</b>	-60	-60	-100	-100	<b>40</b>

59

- Le modifiche introdotte dalla L. 244 del 24 dicembre 2007 in tema di derivazione esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, mentre continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio delle operazioni pregresse
- Si pensi, ad esempio, ad una società che abbia acquistato in leasing due immobili uno prima e uno dopo il periodo di imposta 2008.

60

## I SOGGETTI IAS: UN ESEMPIO DI NEUTRALITA'

**Ammortamento avviamento****Costo 100.**

**La società non IAS ammortizza contabilmente in 10 anni; la società IAS non ammortizza contabilmente. Entrambe possono dedurre fiscalmente l'ammortamento fino al 5,55%**

	Società IAS		Società non IAS		Differenza di imponibile
	Conto economico	Imponibile	Conto economico	Imponibile	
<b>Ammortamento</b>	<b>0</b>	<b>-5,55</b>	<b>-10</b>	<b>-5,55</b>	<b>0</b>

61

D.Lgs. 38/2005 – Prevalenza del principio di neutralità

**Nella pratica applicazione delle disposizioni fiscali introdotte con il D. Lgs. 38/2005 ha prevalso il principio della neutralità rispetto al principio di derivazione**

**Le norme di variazione del TUIR hanno continuato a trovare applicazione anche per i soggetti IAS senza considerare le peculiarità derivanti dall'adozione degli IAS. In questo scenario i contribuenti si sono trovati a conteggiare dal 2005 e fino al 2007 le imposte senza un chiaro indirizzo e con la necessità di presentare molti interPELLI in merito.**

62

D.Lgs. 38/2005 – Prevalenza delle qualificazioni giuridiche del codice civile

**La applicazione di queste norme nel periodo 2005-2007 ha portato a crescenti disallineamenti tra le regole di bilancio e quelle fiscali complicando la gestione della fiscalità.**

**Ad alimentare il quadro già complesso e confuso è stato l'intervento della prassi che ha chiarito che le variazioni fiscali previste dal TUIR (per i soggetti IAS) si dovevano comunque applicare alle qualificazioni giuridiche previste dal Codice Civile.**

63

D.Lgs. 38/2005 – Prevalenza delle qualificazioni giuridiche del codice civile

**In particolare L'Agencia delle Entrate, pur ammettendo il permanere di un principio generale di derivazione del reddito imponibile dal risultato civilistico, ha:**

- escluso che tale derivazione riguardasse anche la eventuale, diversa qualificazione che le componenti reddituali per effetto del principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma assumevano nel bilancio IAS/IFRS e
- ribadito che l'imputazione temporale delle medesime componenti doveva rispondere, sotto il profilo fiscale, a **criteri basati su elementi di carattere giuridico-formale** e non meramente sostanziali.

64

### **Una curiosità**

**Nel periodo in cui si perseguiva la neutralità tra soggetti IAS e non, il legislatore ha “approfittato” per estendere a tutti alcuni criteri previsti dagli IAS (es. mancata deducibilità degli ammortamenti sui terreni, percentuale di completamento quale unico per la tassazione dei LCO).**

65

### **Il problema fiscale degli IAS/IFRS: la soluzione attuale**

**Il legislatore della Finanziaria 2008, preso atto di queste difficoltà e della incertezza normativa creatasi, ha deciso di cambiare strategia e di invertire la rotta accentuando la centralità al principio di derivazione, riconoscendo rilevanza fiscale al bilancio redatto secondo gli IAS/IFRS**

**introducendo una serie di modifiche in tema di IAS/IFRS al TUIR, rinviando ad apposito Decreto Ministeriale l’emanazione di norme di coordinamento ed attuazione rispetto alle norme di sistema indicate**

66

## **Il problema fiscale degli IAS/IFRS: la soluzione attuale**

•La L.F. 2008 ha privilegiato il principio di derivazione (c.d. derivazione rafforzata), dando maggiore rilevanza ai bilanci IAS nella determinazione dell'imponibile IRES, abbandonando il principio di neutralità dell'imposizione

•**Da qui la scelta operata di dare rilevanza ai fini fiscali al bilancio IAS, (avvicinare la determinazione del reddito imponibile al risultato di esercizio IAS) accettando così che le imprese vengano tassate diversamente in ragione delle regole contabili seguite**

67

## LA LEGGE FINANZIARIA 2008 – Eliminazione quadro EC

**Con la Legge Finanziaria 2008 che ha modificato la tassazione IAS è stata eliminata anche a partire dal periodo d'imposta 2008 la possibilità di effettuare le deduzioni extracontabili, tramite l'abrogazione del secondo periodo della lett. b) del comma 4 dell'art. 109**

**Conseguenza: ora la deducibilità fiscale del costo presuppone la sua rilevazione a conto economico (principio d'imputazione) tranne alcune eccezioni (marchi e avviamento)**

68

Le novità della L. Finanziaria n. 244/2008 – art. 1 c. 58, l. a)

### **La modifica operata dalla L.F. 2008 all'art. 83 del TUIR**

**Il nuovo testo prevede:**

***“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili”***

69

IL D.M. 1 APRILE 2009 n. 48 – Applicazione concreta della L.F. 2008

**Le indicazioni della Legge Finanziaria 2008 sul coordinamento tra criteri IAS e regole fiscali hanno trovato con il Decreto Ministeriale n. 48 del 1 aprile 2009 (regolamento di attuazione) una più chiara e compiuta definizione, stabilendo con esattezza le modalità di determinazione del reddito fiscale per i soggetti che adottano gli IAS/IFRS (IAS adopter)**

70

LA LEGGE FINANZIARIA 2008 e il DM n. 48 del 1 APRILE 2009

Con le previsioni del Decreto n.48 del 1 aprile 2009, viene chiarito in particolare la portata derogatoria delle regole contabili IAS rispetto alle disposizioni fiscali che si riferiscono all'art. 83 del TUIR, alle "qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali" e non anche alle valutazioni e qualificazioni.

In pratica viene confermato che la deroga è circoscritta ai criteri "qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali" di cui all'art. 109 comma 1 e 2 del Tuir, e non si estende anche a quegli articoli del TUIR che dispongono restrizioni quantitative alla deducibilità dei costi e dei vincoli al riconoscimento fiscale delle disposizioni civilistiche ( accantonamenti, spese di rappresentanza ecc..) che rimangono invariate indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile

71

LA LEGGE FINANZIARIA 2008 e il DM n. 48 del 1 APRILE 2009

**Questo comporta che sotto il profilo fiscale per i soggetti IAS *adopter* non si applicano le regole sulla competenza fiscale stabilita dall'art. 109 comma 1 e 2 del Tuir in particolare ai requisiti di certezza e obiettiva determinabilità, nonché alla rilevanza giuridica dei rapporti contrattuali.**

#### **COSA VUOL DIRE QUESTO**

Il Legislatore ha preso atto che gli IAS si atteggiano su comportamenti contabili non improntati alla certezza e alla determinabilità, e si impernano sul principio della sostanza sulla forma, pertanto ha preso atto della inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 109 comma 1 e 2 del Tuir e,

QUINDI, all'art. 2 del D.M. 48, ha previsto una deroga ad ogni norma fiscale che faccia riferimento a regole di rappresentazione non conformi a "substance over form"

72

**Il DM n. 48 del 1 APRILE 2009**

- Il Regolamento attuativo fa chiarezza e conferma che la deroga introdotta con il nuovo articolo 83 TUIR consistente nell'assumere le qualificazioni di bilancio ispirate al c.d. principio della sostanza sulla forma in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali e nel mantenere ferme le disposizioni che limitano gli ammortamenti, le valutazioni e gli ammortamenti.
- Viene cioè confermato che la deroga introdotta nell'art.83 dalla Legge Finanziaria, è circoscritta ai criteri di qualificazione, di classificazione e a quelli di imputazione temporale previsti dall'art. 109 comma 1 e 2 Tuir e non si estende a quegli articoli del Tuir che individuano limiti quantitativi alla deducibilità dei costi

73

## Le disposizioni del nuovo art. 83 TUIR

**Qual è la definizione dei concetti di:***Che individua il...*

<b>Qualificazione</b>	→	<b>Cosa</b>
<b>Classificazione</b>	→	<b>Come</b>
<b>Imputazione temporale</b>	→	<b>Quando</b>

74

### Il processo di qualificazione

#### • Qualificare

- vuol dire rilevare ed inquadrare i fatti di gestione, ovvero esaminarne il contenuto economico sostanziale.
- La qualificazione implica l'inquadramento del fatto di gestione nell'ambito delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi, delle operazioni finanziarie etc....
- Il rinvio che la norma fa ai criteri di qualificazione ha quindi il fine di sostituire ad un approccio formale giuridico-contrattuale (bilancio redatto secondo i principi contabili italiani) quello economico sostanziale proprio degli IAS

75

### Il processo di qualificazione e classificazione

#### • La “qualificazione” implica la “classificazione”

Si pensi ad es. al leasing finanziario, visto dallo IAS 17 come un'operazione di finanziamento, tale da comportare il trasferimento allo stesso (utilizzatore) di tutti i benefici ed i rischi economici connessi all'utilizzo del bene.

- L'operazione di leasing è qualificata – in base al criterio di prevalenza della sostanza sulla forma - come l'acquisto di un bene a credito.
- Da ciò consegue il profilo classificatorio, ovvero l'iscrizione in bilancio del bene tra le attività materiali non correnti e lo stanziamento a conto economico di quote annuali di ammortamento.
- Da qui ne consegue che le regole fiscali seguiranno inevitabilmente le variazioni di qualificazione intervenute sul bene.
- Ad esempio le spese di manutenzione dovranno essere rapportate in base al titolare del bene, che per gli IAS è l'utilizzatore mentre non potranno essere applicate le regole sulla durata dei contratti previste in materia di deduzione dei canoni che comunque continueranno ad essere corrisposte in base alle disposizioni contrattuali

76

### Il processo di qualificazione e classificazione

- **La “qualificazione” implica la “classificazione”**

**Altro esempio riguarda i c.d. “ricavi misti”, ovvero quando l’acquisto del bene incorpora un servizio da prestare in un secondo momento.**

**Questa rappresentazione del fatto gestionale comporta per il cedente che una parte del ricavo dovrà essere rilevato nell’esercizio in cui il servizio è prestato, mentre per l’acquirente, il bene acquistato avrà un valore inferiore del prezzo concordato**

- **Altro esempio è il c.d. “component approach” ovvero il criterio che fa ripartire il costo totale del bene ammortizzabile tra le sue parti componenti dando origine a distinte attività ammortizzabili e a distinti cicli di ammortamento relativo alla e componenti in cui è scomposto il bene che avranno anch’esse piena rilevanza fiscale**

77

### Irrelevanza di valutazioni al fair value o da impairment

**Nessuna rilevanza dovrà essere attribuita a plusvalenze o minusvalenze che emergono dalla rivalutazioni dei beni a fair value o alle perdite derivanti da impairment test. A queste si applicheranno solo le regole del TUIR.**

**Si tratta di aspetti “valutativi” e non “classificatori”**

78

- La Circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011 evidenzia che costituiscono fenomeni **non** rilevanti fiscalmente quelle fattispecie per cui la valutazione degli elementi reddituali e/o patrimoniali si manifesta in modo autonomo rispetto ai fenomeni di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale. A titolo esemplificativo sono citati:
  - la valutazione degli assets in applicazione del revaluation model previsto dallo IAS 16 : i plusvalori o minusvalori che sono rilevati in bilancio non assumono alcun rilievo fiscale;
  - la valutazione con il criterio del fair value degli immobili qualificati dallo IAS 40 come beni d'investimento, con conseguente irrilevanza delle variazioni del fair value ;
  - l'applicazione del metodo dell' impairment test di cui allo IAS 36 : in questa ipotesi le perdite di valore rilevate sugli asset di bilancio non assumono rilievo ai fini fiscali.

79

Inapplicabilità degli IAS/IFRS agli aspetti meramente quantitativi

**Anche in ambito IAS/IFRS per gli ammortamenti e accantonamenti, restano ferme le disposizioni fiscali che ne limitano la deducibilità.**

**In questo caso non vi è alcuna deroga, a tutti i soggetti si applicheranno indistintamente le regole del TUIR.**

**Ad esempio l'accantonamento TFR continuerà ad essere deducibile – indipendentemente dalla sua imputazione temporale – nei limiti previsti dal TUIR**

80

Inapplicabilità degli IAS/IFRS agli aspetti meramente quantitativi

**La novità consiste nell'assumere le qualificazioni di bilancio ispirate al principio alla prevalenza della sostanza sulla forma, in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali, e nel mantenere, al contrario, ferme le disposizioni fiscali che quantificano e limitano i componenti positivi e negativi di reddito così determinati applicando le regole del TUIR**

81

Inapplicabilità degli IAS/IFRS agli aspetti meramente quantitativi

**La qualificazione in ambito IAS/IFRS, avviene sulla base degli aspetti economico-sostanziali dell'operazione, indipendentemente dal suo inquadramento giuridico-formale.**

**Il confine tra questioni di qualificazione e classificazione (dove opera la deroga e prevalgono gli IAS/IFRS) e questioni quantitative e valutative (dove la deroga non opera e prevalgono le disposizioni fiscali) è comunque meno netto di quanto potrebbe sembrare.**

**Questo potrà dar luogo a problemi interpretativi e possibili contenziosi.**

82

Limiti al Principio di “DERIVAZIONE PIENA”

**Per quanto detto in precedenza non si può definire “pieno” il principio di derivazione contabile previsto per gli IAS.**

**Restano quindi applicabili anche per i soggetti IAS/IFRS cinque grandi categorie di norme fiscali:**

- ✓ disposizioni che prevedono l'imputazione di componenti positivi e negativi per cassa anziché per competenza, interessi di mora, compensi agli amministratori, dividendi, ecc.,
- ✓ regole che pongono limitazione la deduzione di costi( ad es. resta applicabile il criterio forfetario previsto dall'art. 102 del TUIR concernente lo scorporo del valore del terreno dai fabbricati);
- ✓ Regole che esentano o escludono da tassazione componenti positivi di reddito
- ✓ regole che prevedono il concorso frazionato nel tempo alla formazione del reddito di costi e ricavi
- ✓ Limiti fiscali posti per gli ammortamenti in termini di aliquota massima applicabile

83

Problema della perdita di sovranità sulle regole fiscali

- Con il D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, è stato stabilito che, in caso di approvazione di nuovi principi contabili internazionali o di modifiche a quelli già esistenti con regolamento UE, il Ministro dell'economia e delle finanze può eventualmente emanare, con apposito decreto, disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP. Tale decreto può essere emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto eventualmente emanato dal Ministro della giustizia al fine di realizzare, ove compatibile, il coordinamento tra i principi medesimi e le norme sulla redazione del bilancio d'esercizio, con particolare riguardo alla funzione di detto documento. Nel caso in cui il Ministro della giustizia non reputi necessario promulgare alcun decreto, il Ministro dell'economia e delle finanze può emanare le proprie disposizioni entro centocinquanta giorni dalla data di omologazione del regolamento comunitario avente ad oggetto modifiche o integrazioni al sistema degli IAS.

84

### IAS, BILANCIO D'ESERCIZIO E RISULTATO IMPONIBILE

Il Milleproroghe (legge 10/11) stabilisce che i principi IAS omologati dal 1° gennaio scorso non saranno utilizzabili nel bilancio d'esercizio direttamente e nella versione approvata dallo IASB e recepita in sede comunitaria, ma saranno applicati secondo le (eventuali) indicazioni definite con decreto del ministero della Giustizia.

Il provvedimento dovrà essere emanato, di concerto con il ministro dell'Economia, entro 90 giorni dall'adozione a livello comunitario di ogni nuovo IAS/IFRS.

Sul piano fiscale viene previsto che il ministro dell'Economia possa emanare disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile IRES e IRAP; tali disposizioni saranno emanate entro 60 giorni dal decreto di coordinamento del ministro della Giustizia o, in caso di mancata emanazione, entro 150 giorni dall'adozione del nuovo IFRS a livello UE.

A tal fine, viene integrato l'articolo 83 del Tuir, la cui nuova formulazione prevede ora la valenza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi internazionali, nella versione «allineata» al Codice civile (anziché nella versione "originaria"). Resta quindi in piedi il principio di derivazione rafforzata della base imponibile dal bilancio d'esercizio per i soggetti IAS, ma il riferimento è al bilancio redatto secondo i principi contabili "adattati" e non a quelli "originali".

85

### La distinzione tra ricavi e plusvalenze

- **Sono beni relativi all'impresa tutti i beni appartenenti a società commerciali.**
- **Essi si distinguono in "beni-merce" produttivi di ricavi e beni "diversi da quelli merce", ossia strumentali, produttivi di plusvalenze (o minusv.).**
- **La distinzione rileva perché solo i primi sono indici dimensionali (ad esempio ai fini dell'applicazione degli studi di settore).**

86

## I RICAVI E LE PLUSVALENZE

### Art. 85

Impiego anomalo di fattori produttivi;  
es.: cessione di carburante da parte di  
una compagnia aerea.

#### **Beni (o servizi) che producono ricavi:**

1. quelli al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
2. materie prime o similari acquistate per il processo produttivo;
3. azioni o quote di partecipazione al c.s. (di soggetti IRES) e strumenti assimilati che non costituiscono immobilizzazioni e che non possiedono i requisiti per la pex
4. obbligazioni e altri strumenti finanziari che non costituiscono immobilizzazioni;

Anche se il trasferimento avviene con modi diversi dalla vendita

Ciò che rileva è la "destinazione economica" comprovata dalla classificazione in bilancio: **immobilizzazioni** destinate ad impiego durevole, **attivo circolante** destinato a vendita o ad impiego nel ciclo produttivo.

87

## I RICAVI E LE PLUSVALENZE

### (segue) Art. 85

5. risarcimenti;
6. assegnazione ai soci (art. 85 2° co.) o autoconsumo (art. 57);

Manca trasferimento a titolo oneroso: tassazione sul "valore normale"

I **beni indicati** danno **sempre luogo a ricavi**, a prescindere dall'operazione che li genera: danneggiamento e/o distruzione (che producono "risarcimenti assicurativi"), oppure destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (autoconsumo o assegnazione ai soci) → finalità antielusiva.

7. contributi in base a contratto o in conto esercizio.

88

**(segue) LE PLUSVALENZE****Art. 86**

**Definizione:** categoria residuale rispetto a quella definita dall'art.85; derivano da beni **diversi** da quelli che producono ricavi.

**Beni che producono plusvalenze:** beni ammortizzabili, interi complessi aziendali, titoli o partecipazioni immobilizzate.

Quelle che derivano dai beni ammortizzabili sono imponibili solo se effettivamente *realizzate*.

a) Cessione a titolo oneroso; b) risarcimento anche assicurativo per perdita o danneggiamento; c) assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Se si incassa nello stesso esercizio di distruzione del bene: plusvalenza; se no: sopravvenienza attiva

89

**I RICAVI E LE PLUSVALENZE****Tipologie di plusvalenze:**

1. cessione a titolo oneroso;
2. risarcimento assicurativo;
3. assegnazione ai soci (art. 86)  
o autoconsumo (art. 58);

**Determinazione**

- corrispettivo - val. residuo  
indennizzo - val. residuo  
valore normale - val. residuo

Sui beni ceduti in corso d'anno non si devono calcolare ammortamenti (frazionati).

Se si calcolano, uniformemente su tutti i beni alienati, devono essere "ragguagliati" ad anno.

90

## Art. 86 – Plusvalenze patrimoniali

In caso di cessione a titolo oneroso di beni strumentali, la differenza positiva o negativa tra il prezzo di vendita e il valore contabile costituisce, rispettivamente, plusvalenza imponibile o minusvalenza deducibile.

Per le plusvalenze l'art. 86 del TUIR prevede un'agevolazione nel caso in cui il bene sia stato posseduto per almeno tre esercizi; in tal caso la plusvalenza è imputabile per intero nell'esercizio ovvero nello stesso e negli esercizi successivi ma non oltre il quarto

### Esempio

In data 1/09/X Beta cede un macchinario ammortizzato per intero realizzando € 10.000. *Ipotesi 1: il bene era stato acquistato in data 1/09/X-2*

*Ipotesi 2: il bene era stato acquistato in data 1/09/X-3*

Esercizio	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Imputaz. plusvalenza al reddito fiscale - ipotesi 1	10.000				
Imputaz. plusvalenza al reddito fiscale - ipotesi 2	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000

## PARTECIPATION EXEMPTION

### (ART. 87)

Esenzione nella misura del 95% per le plusvalenze derivanti da cessione di azioni o quote di partecipazione in società (di qualsiasi tipo) o enti e strumenti finanziari assimilati.

Le 4 Condizioni per fruire dell'esenzione:

#### Soggettive:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del **dodicesimo** mese precedente quello della cessione (con applicazione del criterio LIFO se acq. in tempi ≠);
- iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio (circ. 36/E -2004 ha chiarito che è necessaria tale iscrizione solo nel primo bilancio);



Non importa che sia approvato

92

**Oggettive:**

- c) residenza fiscale della partecipata in uno stato **white list** ai sensi art. 168 bis (salvo interpello – art. 167 – nel caso contrario);
- d) esercizio di attività commerciale da parte della partecipata.

Se no:  
**interpello**

c) e d) devono sussistere ininterrottamente almeno dall'inizio del **terzo periodo** d'imposta anteriore alla cessione; per partecipazioni in *holding* si guardano le caratteristiche delle partecipate: i requisiti sono soddisfatti se il patrimonio della *holding* è rappresentato prevalentemente da partecipate che li posseggono (i requisiti). Si fa riferimento ai valori correnti dei patrimoni e non a quelli contabili.

93

Per il requisito della commercialità esistono due presunzioni:

1. Non si considera commerciale l'attività delle partecipate se il valore dell'attivo è prevalentemente costituito da immobili non strumentali o merce (l'intento di questa norma è antielusivo)
2. È sempre commerciale l'attività delle società **quotate**.

Infine, per i soggetti IRPEF l'esenzione è limitata al 50,28 dell'importo della plusvalenza realizzata.

Si badi: corrente e non contabile

Nell'attivo si comprende l'avviamento anche se non vi è iscritto

94

### **La ratio della participation exemption**

L'esenzione è correlata al sistema di tassazione dei dividendi, sulla base del principio che le plusvalenze derivanti dalle cessioni di partecipazioni rappresentino utili già conseguiti dalla società partecipata e perciò già tassati in capo alla medesima: se il dividendo è in linea di principio escluso dalla tassazione (esenzione al 95%) stessa sorte deve toccare alle plusvalenze che sono la "monetizzazione" di dividendi passati (non distribuiti) o di dividendi attesi.

95

### **Il regime della participation exemption**

Pertanto, il regime della *PEX* — conformemente a quanto avviene negli altri Paesi che la prevedono — non si applica:

- agli investimenti di breve periodo;

- alle partecipazioni in società senza esercizio di impresa;

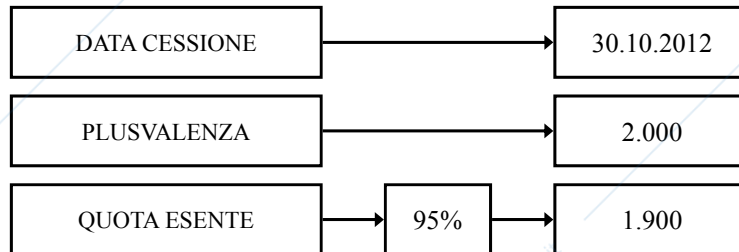
- alle persone fisiche, in quanto percettori finali del reddito, e quindi non si estende agli imprenditori individuali ed ai soci di società di persone. Non si estende altresì ai soggetti che adottano un regime di contabilità semplificata.

All'esenzione delle plusvalenze su partecipazioni "simmetricamente" corrisponde l'indeducibilità delle minusvalenze realizzate.

96

## Percentuale PEX

ESEMPIO



97  
97

**Il regime della PEX che si applica ai soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa è previsto:**

— **per i soggetti IRES (art. 87 TUIR):**

- nella misura del 100% per le cessioni fino al 3 ottobre 2005;
- nella misura del 95% per le cessioni dal 4 ottobre 2005 al 2 dicembre 2005;
- nella misura del 91% per le cessioni dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2006;
- nella misura dell' 84% per le cessioni dal 1° gennaio 2007;
- nella misura del 95% per le cessioni dal 1° gennaio 2008

— **per i soggetti IRPEF imprenditori**

Se il socio è un imprenditore individuale, società di persone, allora la percentuale di esenzione è (dal 2018) fissata al 41.86%% (→ la percentuale di imponibile è del 58.14%).

98

## Plusvalenze: aumento della tassazione con la riduzione dell'Ires



La riduzione dell'aliquota Ires dal 27.5% al 24% a partire dal 2017, ha portato un'amara conseguenza. La riforma fiscale Tremonti del 2003 aveva portato l'Irpeg, ora Ires, dal 33% al 27.5%. E ora come sappiamo l'aliquota è stata fatta diminuire al 24%, ....

In pratica la percentuale di imponibilità dei dividendi è salita dal 49.72% al 58.14%, mentre la quota pex è passata dal 50.28 al 41.86%.

99

### Il regime della participation exemption **MINUSVALENZE DA REALIZZO:**

PARTECIPAZIONI	SOGGETTI IRES
Partecipazioni PEX	Sempre indeducibili
Partecipazioni non PEX	Sempre deducibili

100

L'evento non è necessariamente eccezionale o estraneo all'attività ordinaria

## SOPRAVVENIENZE ATTIVE

(art. 88)

Si tratta di proventi straordinari aventi un nesso di causalità con fatti amministrativi rilevati in esercizi precedenti; sono dei correttivi di elementi economici pregressi e, dunque, di risultati economici di passati esercizi.

Le sopravvenienze attive **proprie** possono derivare:

- a) dal conseguimento di ricavi o altri proventi a fronte di spese ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; es.: recupero crediti considerati inesigibili;
- b) dal conseguimento di ricavi o altri proventi per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi; es.: maggiori ricavi per revisioni contrattuali;
- c) dalla sopravvenuta insussistenza di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; es.: riduzione di debiti per abbuoni o sconti.

101

## SOPRAVVENIENZE ATTIVE

(art. 88)

Le differenti modalità di contabilizzazione possono così essere schematizzate:

### A) contributi in conto esercizio

Banca a Ricavi (voce A5)

### B) contributi in conto impianti;

- a) Iscritti in bilancio con la tecnica dei risconti
- b) Iscritti a storno del costo storico dei cespiti a cui si riferiscono.

### C) contributi in conto capitale.

Civilisticamente sono iscritti secondo il principio di competenza, nell'esercizio in cui si dispone di una formale delibera dell'ente che li eroga (voce E20).

Fiscalmente sono tassati per cassa, o in quote costanti (5 esercizi).

102

## **DIVIDENDI**

**(art. 47-59-89)**

Si è passati nel 2004 da un regime fondato sul credito di imposta ad uno basato sulla tassabilità in capo al soggetto produttore con irrilevanza “tendenziale” sulle fasi successive (esclusione).

Si distingue, però:

- a) Percettore soggetto irpef non imprenditore (art. 47)**
- b) Percettore soggetto irpef imprenditore (art. 59)**
- c) Percettore soggetto ires (art. 89)**

103

## **Dividendi: aspetti fiscali generali**

**Definizione: Utili di cui è stata deliberata la distribuzione derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti ad Ires**

104

## Dividendi: aspetti fiscali generali

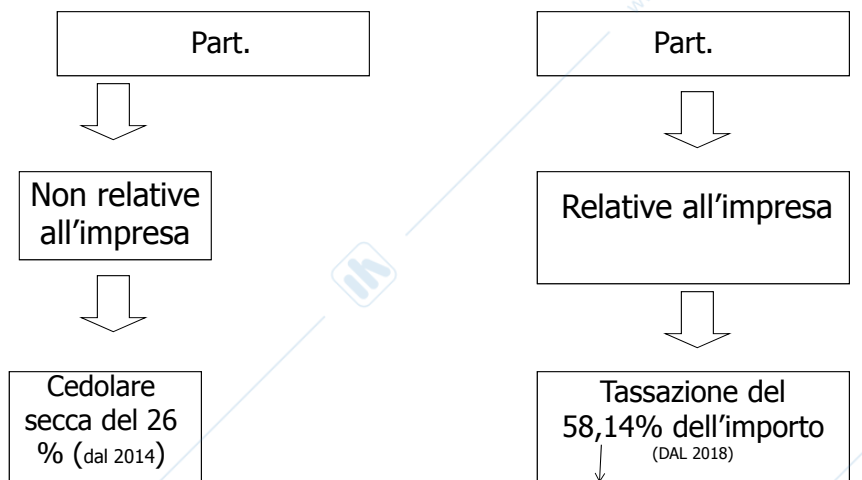
### • Tassazione:

- Principio di cassa (esclusi gli utili derivanti dalla partecipazione in società di persone);
- Concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente (ad eccezione di quelli soggetti a ritenuta di imposta o ad imposta sostitutiva);
- Non imponibilità ai fini Irap;

105

### 1. Dividendi di fonte italiana

Dividendi percepiti da soggetti IRPEF (art. 47)



106

## Soglie di qualificazione

(art. 67,c.1, lettera c) Tuir):

- **Società senza titoli negoziati in mercati regolamentati:**
  - **Diritto di voto in ass. ord. > del 20%;**
  - **Partecipazione al CS > del 25%.**
- **Società con titoli negoziati in mercati regolamentati:**
  - **Diritto di voto in ass. ord. > del 2%;**
  - **Partecipazione al CS > del 5%.**

I due requisiti della percentuale di partecipazione al voto e della percentuale di partecipazione al capitale o al patrimonio sono separati dalla locuzione "ovvero", che nel linguaggio legislativo sta a significare che un requisito è alternativo rispetto all'altro. Conseguentemente, anche qualora non sia superata la soglia di percentuale di partecipazione al voto e risulti superata la soglia di percentuale di partecipazione al capitale o al patrimonio la partecipazione sarà da ritenersi qualificata.

107

Il Sole 24 Ore

14 MARZO 2014

Rendite finanziarie. L'impatto della nuova aliquota al 26%

### Sui dividendi i piccoli azionisti più tassati dei grandi possessori

Vediamo quindi cosa paga oggi il socio non qualificato e poi quello qualificato su 1.000 euro di dividendo. Il socio non qualificato paga 260 (il 26% di 1.000) e quello qualificato, ad esempio, o 114,39 ( $1.000 \times 49,72 = 497,2 \times$  aliquota minima Irpef 23%) o 213,8 con l'aliquota massima del 43 per cento.

Con l' aumento della ritenuta al 26%, il socio non qualificato, cioè il piccolo azionista, pagherà 260 euro di ritenuta su un dividendo di 1.000, cioè il 22% in più di quanto paga il socio qualificato ad aliquota massima dell'Irpef (213,8 euro).

108

Dividendi percepiti da soggetti IRPEF (art. 47)

### **Il regime della ritenuta**

**L'applicazione di una ritenuta alla fonte è prevista se si verificano tutte e tre le seguenti condizioni:**

- Persona fisica residente;
- Partecipazione non qualificata (e dal 2018 anche qualificata);
- Detenzione non in regime di impresa.

In questi casi...

109

Dividendi percepiti da soggetti IRPEF (art. 47)

**...il sostituto è tenuto all'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26% sull'intero ammontare del dividendo erogato.**



**E' il socio che deve attivarsi per evitare l'applicazione della ritenuta se la partecipazione è qualificata (art. 27, comma 5 DPR 600/1973)**

110

Dividendi percepiti da soggetti IRES (art. 89)

**L'esclusione per il 95% dal reddito imponibile si applica:**

- **Utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione (anche nei casi di recesso, di riduzione del capitale esuberante e di liquidazione) dai soggetti Ires residenti**

111

**•PROVENTI DA PARTECIPAZIONE**

•CASO 1

•DIVIDENDO = 20.000

•PERCEPTO  
•NEL

•IMPUTATO A  
•C.E. NEL

•2013

## •PROVENTI DA PARTECIPAZIONE

•CASO 1

•DIVIDENDO = 20.000

C.E.	UNICO 2014	
+ 20.000	RIGO RF50:DIVIDENDI ESCLUSI (-95%)	-19.000
	IMPONIBILE	1.000

Variazioni in diminuzione		
RF37 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)		,00
RF38 Contributi o liberalità sostituiti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))		,00
RF39 Perdite da partecipazione in società di persone <sup>1</sup> in società trasparenti <sup>2</sup>	,00	,00
RF40 Perdita delle imprese marittime determinata forfetariamente		,00
RF41 Dividendi derivanti da utili formalizzati in regime di trasparenza		,00
RF42 Proventi degli immobili di cui al rigo RF14		,00
RF43 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
RF44 Quote costanti delle svalutazioni dei crediti, imputabili all'esercizio (enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione)		,00
RF45 Quota delle minusvalenze non realizzate relative a partecipazioni		,00
RF46 Spese ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi ovvero non imputati a conto economico		,00
RF47 Imposte anticipate		,00
RF48 Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))		,00
RF49 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)		,00
RF50 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)		,00
		<b>•19.000</b>

## •PROVENTI DA PARTECIPAZIONE

•CASO 2

•DIVIDENDO = 20.000

•PERCEPITO  
•NEL

•IMPUTATO A  
•C.E. NEL

•2013

•2012

## •PROVENTI DA PARTECIPAZIONE

### •CASO 2

•DIVIDENDO = 20.000

ANNO 2012		
C.E.	UNICO 2013	
+ 20.000	RIGO RF58: ALTRE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	- 20.000
	IMPONIBILE	ZERO

## •PROVENTI DA PARTECIPAZIONE

•CASO 2

→ •DIVIDENDO = 20.000

ANNO 2013		
C.E.	UNICO 2014	
ZERO	RIGO RF35: ALTRE VARIAZIONI IN AUMENTO	+ 1.000
	IMPONIBILE	+ 1.000

Variazioni in aumento	RF10 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)				,00
	RF11 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))				,00
	RF12 Redditi da partecipazione in società di persone <sup>1</sup> ,00 in società trasparenti <sup>2</sup> ,00 <sup>3</sup> ,00				,00
	RF31 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, commi 5 e 6				,00
	RF32 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)				,00
	RF33 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato				,00
	RF34 Neutralizzazione componenti negativi derivanti da prima applicazione dei principi contabili internazionali				,00
	RF35 Altre variazioni in aumento <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00				•1.000
	RF36 GI TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO				,00

## Dividendi distribuiti da società di capitali: un esempio completo

- **La società di capitali ALFA srl ha nella propria compagine sociale i seguenti soggetti, cui distribuisce dividendi per € 200.000 :**
  - **Beta spa, soc. di cap. italiana, 10%**
  - **Gamma srl, soc. di cap. italiana, 55%**
  - **Tizio, persona fisica italiana non impresa, 26%**
  - **Caio, persona fisica italiana non impresa, 3%**
  - **Kappa, società di persone italiana, 6%**

117

### Rideterminazione delle percentuali di imponibilità dei DIVIDENDI – art. 1 co. 1 DM 26/5/2017 –

Concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del **58,14%** – in luogo di quella previgente del 49,72% – gli utili (e i proventi da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni) relativi a:

➤ **partecipazioni** (art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR) *detenute in soggetti IRES e percepiti da persone fisiche residenti non imprenditori, da società semplici e da soggetti equiparati* (art. 47 del TUIR → percipienti non imprenditori);

#### **DECORRENZA**

La nuova quota di imponibilità del 58,14% si applica ai **dividendi formati a partire dal 2017** per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, ovvero con la medesima decorrenza prevista per la riduzione dell'IRES al 24%.

118

SOGGETTO PERCETTORE	MOMENTO DI MATURAZIONE DEGLI UTILI		
	Fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2007	A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 e fino al 31.12.2016	A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016
<b>Socio non imprenditore (partecipazione QUALIFICATA)</b>	Imponibile: 40%	Imponibile: 49,72%	Imponibile: <del>58,14%</del>
<b>Socio non imprenditore (quota NON QUALIFICATA)</b>	Imponibile: 100% con applicazione della <b>ritenuta alla fonte</b> a titolo d'imposta, con aliquota dal <b>26%</b> per le distribuzioni effettuate dall'1.7.2014.		
<b>Socio imprenditore IRPEF</b>	Imponibile: 40%	Imponibile: 49,72%	Imponibile: 58,14%
<b>Socio imprenditore IRES</b>	Imponibile: 5% quale componente positivo del reddito di impresa.		

119

### ESEMPIO

Una società distribuisce riserve di utili nel corso del 2018 per un importo di 50.000 euro, di cui 25.000 euro accantonati con utili formati nel 2017 e 25.000 euro formati nel 2014.

Il **SOCIO PERSONA FISICA non imprenditore** deve assoggettare ad imposizione un ammontare derivante dalla somma di due importi:

Il **49,72%** di **25.000 euro**,  
relativamente alle riserve  
di utili formati nel **2014**  
=  
**12.430 euro**

Il **58,14%** di **25.000 euro**,  
con riguardo alle riserve di  
utili conseguiti nel **2017**  
=  
**14.535 euro**

120

**Monitoraggio nel modello Redditi**

L'incremento e la riduzione delle riserve di utili formate con utili prodotti nel corso del periodo compreso dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 all'esercizio in corso al 31.12.2016 dovranno essere indicati nell'apposito "**Prospetto del capitale e delle riserve**" del quadro RS del modello REDDITI SC.

**Acconti su dividendi**

Anche gli acconti su dividendi percepiti nel 2017, su utili in corso di formazione in quest'ultimo esercizio, sono imponibili nella misura del 58,14%.

**Utili percepiti tramite società holding**

L'incremento della percentuale di imponibilità dal 49,72% al 58,14% **aggrava l'imposizione** sui dividendi distribuiti da una società holding:

- ai fini della tassazione in capo al socio, l'esercizio di formazione di un dividendo è quello rispetto al quale l'assemblea della Holding ne delibera la distribuzione;
- se una Holding, a seguito dell'approvazione del bilancio 2017, delibera (quindi nel 2018) la distribuzione di dividendi derivanti da utili formati nel 2016 e tassati perciò in capo alle controllate nello stesso anno applicando l'IRES al 27,5, questi dividendi si considerano relativi all'utile prodotto nel 2017.

Pertanto, il socio IRPEF che detiene una partecipazione in una società operativa (controllata) mediante una holding risulta **soggetto a tassazione per il 58,14%** sugli utili della controllata formati nel 2016 e su tutte le riserve di utili che verranno distribuite alla società holding a decorrere dal 2017.

121

Per le plusvalenze su **partecipazioni**, realizzate dall'1/1/18, detenute **1) in regime d'impresa da soggetti IRPEF e 2) aventi i requisiti richiesti dall'art. 87 del TUIR** in materia di participation exemption (**PEX**), è prevista l'**esenzione** dal reddito limitatamente al **41,86%** (= imponibile 58,14%).

La stessa percentuale si applica anche per la determinazione della quota delle corrispondenti **minusvalenze non deducibili** dal reddito imponibile.

**Esclusione delle società di persone**

Per espressa previsione normativa, le società semplici che cedono una partecipazione e le s.n.c. o le s.a.s. che beneficiano della PEX continuano ad applicare la concorrenza al reddito della plusvalenza secondo la "**vecchia**" **misura del 49,72%**.

❖ *L'imposizione delle plusvalenze al 58,14% prescinde dal momento di produzione degli utili* ossia è indipendente rispetto alla circostanza che esse abbiano concorso al reddito della società in tutto o in parte in periodi d'imposta precedenti, in cui l'IRES era più alta dell'attuale 24%. Ciò poiché le plusvalenze non dipendono solo dagli utili non distribuiti, ma anche da altri fattori (utili attesi, premio di maggioranza, ecc.).

122

### ESEMPIO

Un socio persona fisica ha ceduto alcune partecipazioni in data **30.6.2016** con il realizzo di una plusvalenza pari a 25.000 euro.

Il saldo del corrispettivo è previsto in due rate:

1. il primo pagamento avverrà in data 30.11.2017;
2. il secondo versamento sarà erogato il giorno 18.4.2018.

In base al disposto dell'**art. 2 co. 2 del D.M. 26.5.2017**, l'imponibile in capo al socio ammonta comunque al 49,72% di 25.000 euro.

Infatti, il realizzo della plusvalenza è avvenuto anteriormente all'entrata in vigore della nuova percentuale di esenzione (1.1.2018), anche se il corrispettivo è stato percepito successivamente.

123

### LEGGE DI BILANCIO 2018 – L. n. 205/2018 –

La Legge di Bilancio 2018 ha uniformato il regime fiscale applicabile ai redditi di capitale e ai redditi diversi (dividendi e partecipazioni), **conseguiti da persone fisiche non in regime d'impresa** in relazione al possesso o alla cessione di partecipazioni societarie, rendendo **irrelevante la natura qualificata o meno della partecipazione**.

I predetti redditi sono assoggettati a tassazione nella misura del **26%** (come ritenuta a titolo d'imposta per i dividendi e come imposta sostitutiva per le plusvalenze), analogamente a quanto previsto per le partecipazioni non qualificate, e non più, quindi, alla tassazione progressiva IRPEF con il riconoscimento della quota di esenzione attualmente del 41,86%.

Le nuove disposizioni della Legge di Bilancio 2018 prevedono uniformità di trattamento anche per quanto riguarda le **plusvalenze/minusvalenze** derivanti dalla cessione di partecipazioni realizzate dall'1/1/18. Anche in questo caso l'imposta secca del 26% si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione sia di partecipazioni qualificate sia di quelle non qualificate.

124

**Novità 2018 per i dividendi (e plusvalenze) delle persone fisiche aventi una partecipazione qualificata**

**La concorrenza alla formazione del reddito del socio persona fisica titolare di partecipazione qualificata in un soggetto IRES può essere così riassunto:**

- 1) per utili prodotti sino al 2007 concorrenza alla formazione del reddito complessivo nella percentuale del 40%;**
- 2) per utili prodotti dal 2008 al 2016, concorrenza alla formazione del reddito complessivo nella percentuale del 49,72%;**
- 3) per utili prodotti nel 2017, concorrenza alla formazione del reddito complessivo nella percentuale del 58,14%;**
  
- 4) per utili percepiti a partire dal 2018 tassazione definitiva con ritenuta a titolo di imposta del 26% (comma 1006 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017)**

125

**Novità 2018 per i dividendi (e le plusvalenze) delle persone fisiche aventi una partecipazione qualificata**

**l'art. 1, comma 1005, della Legge di bilancio 2018 espressamente stabilisce che il nuovo regime si applica ai redditi di capitale "percepiti" a partire dal 1° gennaio 2018.**

**Tuttavia, al fine di non penalizzare i soci con partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, il successivo comma 1006 dispone che, alle distribuzioni di utili prodotti fino a tale esercizio, "deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi il precedente regime impositivo e concorrono parzialmente alla formazione del reddito imponibile del contribuente, nella diversa misura stabilita con riguardo al periodo in cui si sono prodotti. In altre parole, solo gli utili prodotti dal 1 gennaio 2018 saranno subito soggetti al nuovo regime, mentre gli utili portati a nuovo da esercizi precedenti continueranno, ancora per cinque anni, a concorrere alla formazione del reddito complessivo e a essere soggetti a tassazione progressiva IRPEF all'aliquota marginale del socio percettore secondo le percentuali già ricordate**

126

## Il regime transitorio

Il regime transitorio prevede che “*per le distribuzioni di utili deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 si applicano le regole precedenti*” ovvero quelle previste dal MEF con DM 26/5/2017.

Quindi, per gli utili maturati sino all’esercizio 2017 varrà quanto segue:

- tassazione progressiva Irpef sul 40% dei dividendi distribuiti ai soci detentori di partecipazioni qualificate sino al 31 dicembre 2007 (periodo in cui l’aliquota IRES era al 33%);
- tassazione progressiva Irpef sul 49,72% dei dividendi distribuiti ai soci detentori di partecipazioni qualificate sino al 31 dicembre 2016 (periodo in cui l’aliquota IRES era al 27,50%);
- tassazione progressiva Irpef sul **58,14%** dei dividendi distribuiti ai soci detentori di partecipazioni qualificate sino al 31 dicembre 2017 (periodo attuale in cui l’aliquota IRES è fissata al 24%).

127

## *La valutazione delle rimanenze*

Sono componenti positivi o negativi del reddito la variazione delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali dell’esercizio (art. 92 TUIR). Si fa riferimento ai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa, alle materie prime e sussidiarie, ai semilavorati e agli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

**Criterio generale (fiscale) di valutazione delle rimanenze :**  
*minore tra valore unitario medio e valore normale medio dell’ultimo mese*

**Per le imprese che redigono il bilancio il val. unit. Medio corrisponde a quello calcolato con il metodo prescelto nel bilancio, che può essere:**

- Lifo continuo, Lifo a scatti e sue varianti
- Fifo
- Costo medio ponderato
- Per le imprese che non redigono il bilancio il val.unit. Medio è calcolato con l’applicazione del LIFO a scatti

128

Data del movimento	Quantità in entrata	Quantità in uscita	Prezzo unitario
1/1/2013	10		2
1/11/2013	10		3
1/12/2013		10	

Rimanenze con il LIFO  $10 \times 2 = 20$

Rimanenze con il FIFO  $10 \times 3 = 30$

Costo medio ponderato:

calcolo del costo medio pond.  $(10 \times 2 + 10 \times 3) / 20 = 2,5$

$2,5 \times 10 = 25$

129

## Opere ultrannuali

Art. 92 c. 6 TUIR



Opere infrannuali  
Commessa completata (costo)

Art. 93 c. 1 TUIR



Opere ultrannuali  
Percentuale di completamento (corrispettivo)

130

## LA VALUTAZIONE DELLE OPERE IN CORSO DI DURATA ULTRANNUALE

- **Disciplina civilistica**
  - **criterio della commessa completata**
  - **criterio della percentuale di completamento**
- **Disciplina fiscale**
  - **(ORA) SOLO criterio della percentuale di completamento**

131 131

## Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

**Modifiche con effetti dall'esercizio 2006:**

**L'unico criterio fiscalmente ammesso è quello dei corrispettivi pattuiti (ricavo maturato).**

**La risoluzione n. 129/E del 2008 ha precisato che chi, prima dell'entrata in vigore della modifica, ha ottenuto l'autorizzazione a valutare le commesse al costo può continuare con tale criterio della commessa completata, purché applichi detto metodo a tutte le commesse ultrannuali.**

132

Contabilizzazione con % di completamento			
<b>Dati di partenza:</b> •ricavi di commessa: 600 •costi di commessa: 500 •SAL esercizio 1 40%; esercizio 2 70%; esercizio 3 100%			
Esercizio	Rimanenze (SP)	Δ rimanenze (C/E)	Costi (C/E)
1	240	240	(200)
2	420	180	(150)
3	-	(420)	(150)
Nell'esercizio 3 l'impresa iscrive ricavi (600) a fronte di una variazione negativa delle rimanenze pari a 420. Il margine di commessa (100) viene, quindi, ripartito in modo proporzionale tra i vari esercizi.			

133

## Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

### Quadro RF dichiarazione Unico Società di capitali

Le imprese che valutano in bilancio le commesse di durata ultrannuale in base al metodo dei corrispettivi maturati (es. percentuale di completamento) non devono operare nessuna variazione in aumento nel quadro RF

Le imprese che, eventualmente, valutano le commesse di durata ultrannuale sulla base del costo sostenuto (es. metodo della commessa completata), secondo quanto consentito (ma non consigliato) dal principio contabile OIC 23, devono eseguire una variazione in aumento nel quadro RF di Unico

RF17 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 93, 94)

DE10 Componenti esentati agli amministratori ma non esentati (art. 05, comma 5)

134

La valutazione dei lavori in corso su ordinazione – Esempio  
**Costi complessivi = 450 Prezzo di vendita 585**

### VALUTAZIONE A STATO AVANZAMENTO LAVORI

C.E. 1° ANNO		C.E. 2° ANNO		C.E. 3° ANNO	
Costi 100	R.F. 130	Costi 200	R.F. 390	Costi 150	Ricavi 585
		R.I. 130		R.I. 390	
<b>Utile 30</b>		<b>Utile 60</b>		<b>Utile 45</b>	
↗		↑		↖	
<b>22,2%</b>		<b>44,5%</b>		<b>33,3%</b>	

135

## Le commesse ultrannuali

- Il comma 4 dell'art. 93 stabilisce che i corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze è limitata, in caso di liquidazione parziale, alla parte non ancora liquidata
- Di conseguenza, l'esecuzione delle opere e dei servizi in esame può generare due diversi tipi di componenti positivi di reddito:
  - ricavi, per le opere o le parti di esse per cui i corrispettivi siano stati liquidati in via definitiva dal committente stesso;
  - rimanenze finali, per le opere o la parte di esse realizzate ma i cui corrispettivi non siano stati liquidati in via definitiva

136

### ***La valutazione delle immobilizzazioni materiali***

*L'ammortamento (art. 102 TUIR)*

**ORDINARIO** – Le quote di ammortamento dei beni iscritti tra le immobilizzazioni sono ammesse in deduzione in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo di detti beni dei coefficienti stabiliti per categorie di beni omogenei dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. I coefficienti sono ridotti forfetariamente alla metà nell'esercizio di in cui il bene è acquistato

**IMMEDIATO** - Per i beni il cui **costo unitario non è superiore a 516,46 euro** è consentita la **deduzione integrale** delle **spese di acquisizione** nell'esercizio in cui sono state sostenute.

137

### **Lo scorporo dei terreni**

**L'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006 stabilisce che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei fabbricati strumentali, il costo degli stessi deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza (decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006).**

138

## Le regole dello scorporo

### a. Fabbricati costruiti successivamente all'acquisizione dell'area:

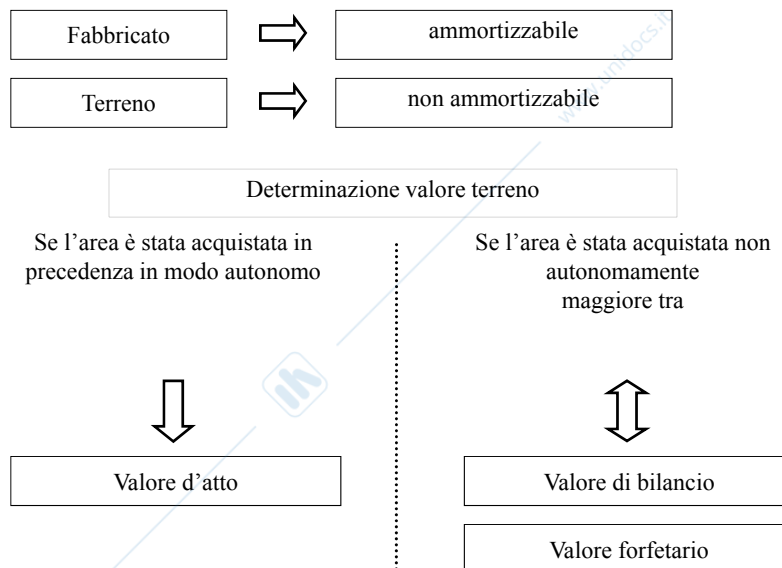
il costo (non ammortizzabile) riferito al terreno coincide con il relativo costo di acquisizione, mentre tutti i costi di costruzione del fabbricato sono ordinariamente ammortizzabili con le aliquote proprie previste dai coefficienti ministeriali.

### b. Fabbricati acquistati unitamente al terreno:

il costo (non ammortizzabile) riferito al terreno è determinato in base al **maggiore tra:**

- il valore attribuito all'area in bilancio;
- il 20% del costo complessivo dell'investimento immobiliare (percentuale elevata al 30% per i fabbricati industriali).

139



140

**Fabbricati industriali**

**Sono fabbricati industriali quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi.**

**Non rientrano, quindi, tra i fabbricati industriali gli immobili destinati ad una attività commerciale, quali ad esempio negozi, locali destinati al deposito o allo stoccaggio di merci.**

141

**Quadro RF dichiarazione Unico Società di capitali**

**Le imprese che imputano a conto economico la quota di ammortamento del fabbricato calcolata secondo le disposizioni fiscali non devono operare nessuna variazione in aumento nel quadro RF.**

**Le imprese che, invece, hanno imputato a conto economico una quota di ammortamento superiore a quella consentita fiscalmente (perché non hanno operato contabilmente lo scorporo o perché hanno effettuato lo scorporo non in linea con la norma fiscale) devono eseguire una variazione in aumento nel quadro RF di Unico.**

RF24 Minusvalenze relative a partecipazioni estere					,00
RF25 Ammortamenti non deducibili	ex art. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>	,00	ex art. 104 <sup>2</sup>	,00 <sup>3</sup>	,00
RF26 Variazioni ex art. 118 e 123	1	2	3	4	5

142

### ***Le spese di manutenzione e riparazione***

- manutenzione *ordinaria* → spese sostenute per mantenere la normale efficienza delle immobilizzazioni tecniche
- manutenzione *straordinaria* → spese sostenute per l'ampliamento, l'ammodernamento o il miglioramento delle immobilizzazioni

Le spese per manutenzione straordinaria sono di norma capitalizzate ed ammortizzate sul costo storico del bene cui si riferiscono.

Per la manutenzione ordinaria l'art. 102 del TUIR dispone un limite alla deducibilità immediata, pari al 5% del costo di tutti i beni ammortizzabili (quale risulta dal relativo registro all'inizio dell'esercizio) *al lordo dei fondi ammortamento*

I beni per i quali si è stipulato un contratto di manutenzione periodica non rientrano nel plafond, ed i corrispettivi contrattuali non risentono della deducibilità limitata

L'eventuale eccedenza è deducibile fiscalmente in quote costanti nei cinque esercizi successivi

143

### ***Le spese di manutenzione e riparazione - Esempio***

***Il costo storico delle immobilizzazioni iscritte nel registro dei beni ammortizzabili della società Beta, all'inizio dell'esercizio X ammonta a € 240.000. I beni ammortizzabili includono macchinari per € 60.000 per i quali si è stipulato un contratto di manutenzione periodica del costo annuale di € 5.000***

***Beta sostiene nell'esercizio X spese di manutenzione ordinaria pari a € 24.000***

**Base di riferimento per il calcolo del 5% :**

$$\mathbf{€\ 240.000 - 60.000 = €\ 180.000}$$

**Spese di manutenzione deducibili → € 180.000 x 5% + € 5.000 = € 14.000**

***Le spese da confrontare con il limite deducibile sono pari a € 24.000***

**Variazioni fiscali**

<b>Esercizi</b>	<b>X</b>	<b>X+1</b>	<b>X+2</b>	<b>X+3</b>	<b>X+4</b>	<b>X+5</b>
<b>Variazioni +</b>	<b>10.000</b>					
<b>Variazioni -</b>		<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>

## L'ammortamento dei beni immateriali

- **brevetti, diritti all'utilizzo di opere dell'ingegno, ecc.:** le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo (art.103, c.1)
- **marchi e avviamento:** le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo (art.103, c.1 e 3)
- **diritti di concessione e altri diritti iscritti all'attivo:** le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art.103, c.2)

145 145

## GLI AMMORTAMENTI

(artt. 102, 102 bis, 103 e 108)

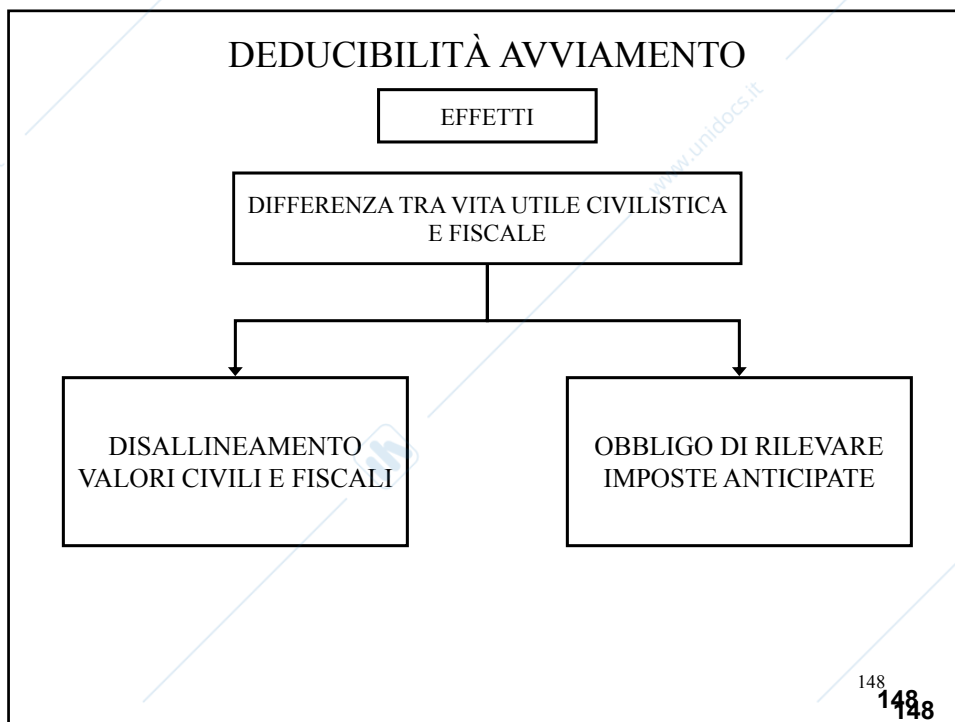
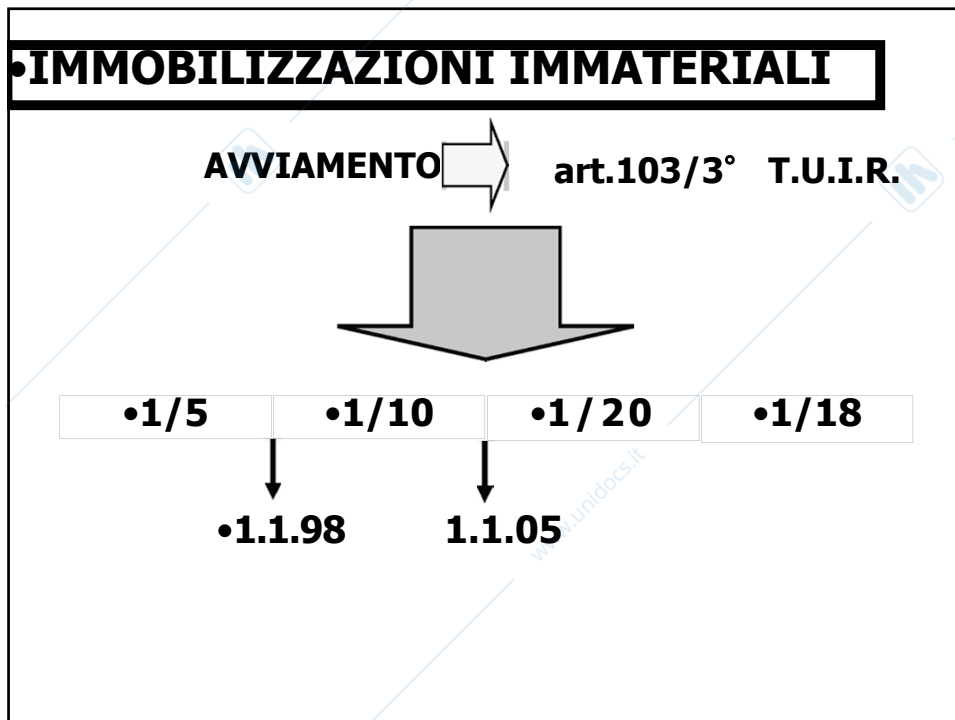
### Art. 103 e 108: immobilizzazioni immateriali

- brevetti e op. ingegno: non superiore al 50% all'anno (c.c.: 20 anni);
- marchi d'impresa: non superiore ad 1/18;
- avviamento: non superiore ad 1/18 (c.c.: max 5 anni);
- spese di studi e ricerche e spese di pubblicità: integralmente nell'esercizio, oppure in quote costanti in un massimo di cinque esercizi se capitalizzabili;
- altre spese: nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio (es.: spese incrementative su immobili di terzi condotti in locazione).
- spese di rappresentanza: deducibili nel periodo di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità, anche in funzione della loro natura e destinazione, del volume d'affari e dell'attività di impresa e della sua attività internazionale; sempre deducibili se di valore unitario fino a 50 euro.

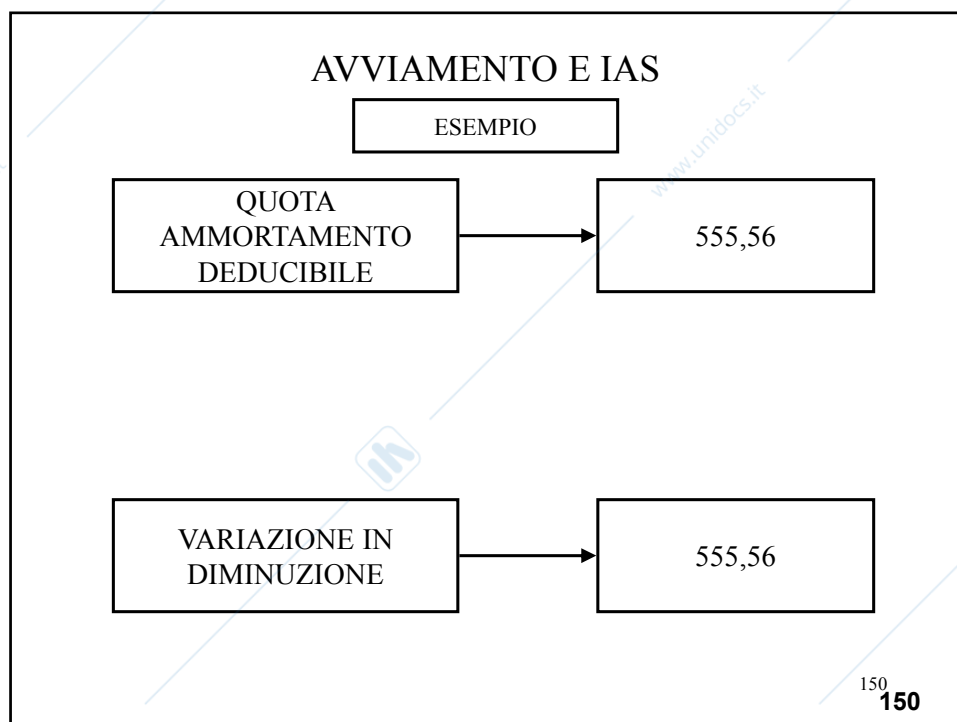
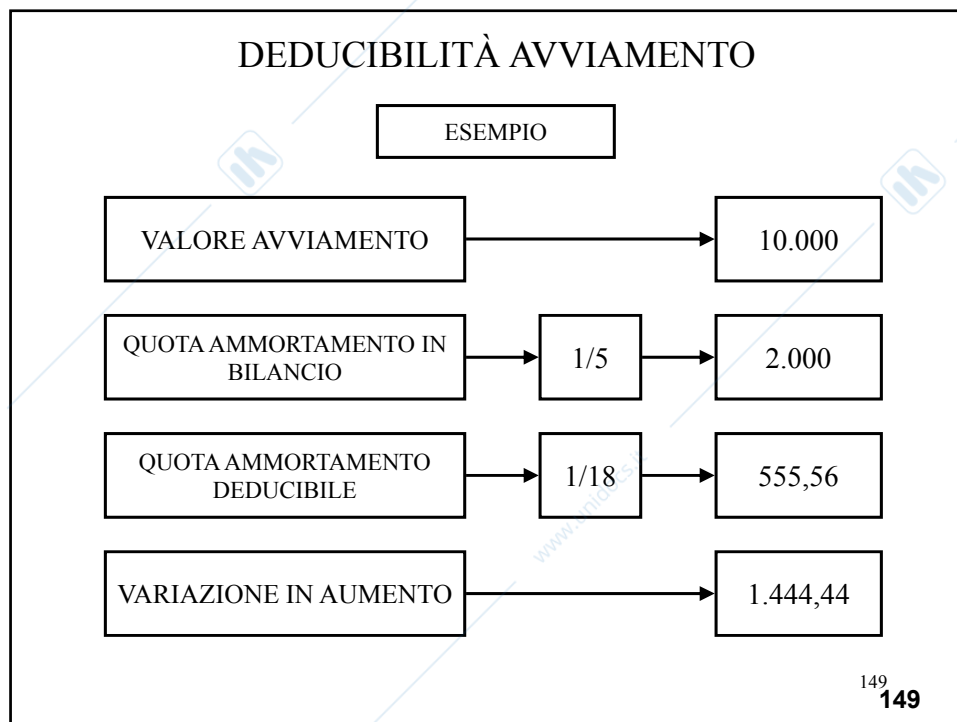
Stabiliti con decreto del  
Ministero dell'Economia e  
delle Finanze 12.11.08

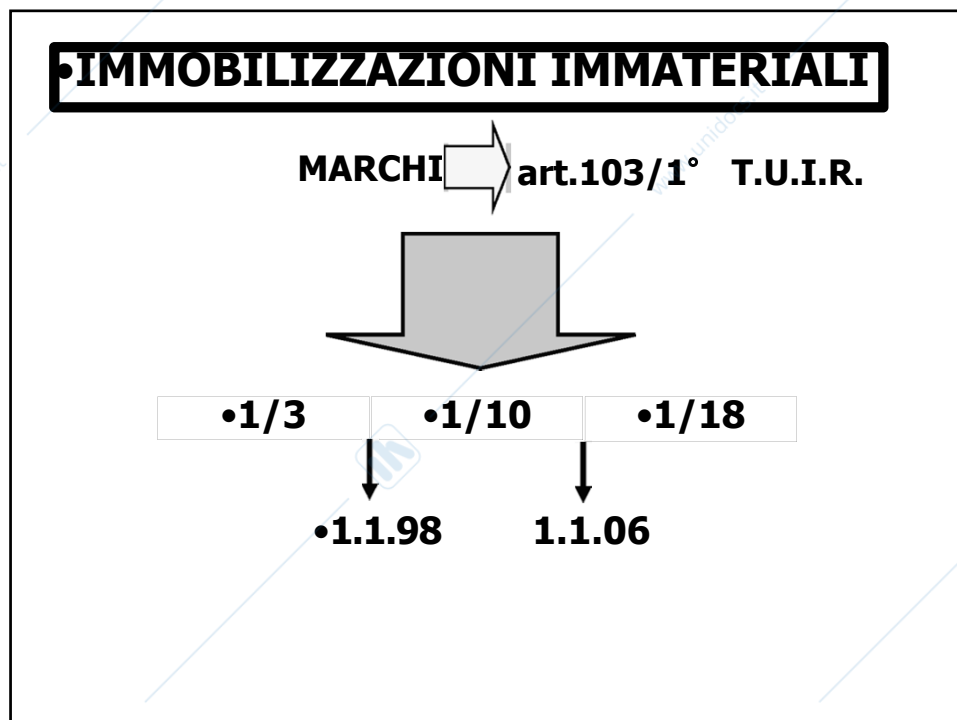
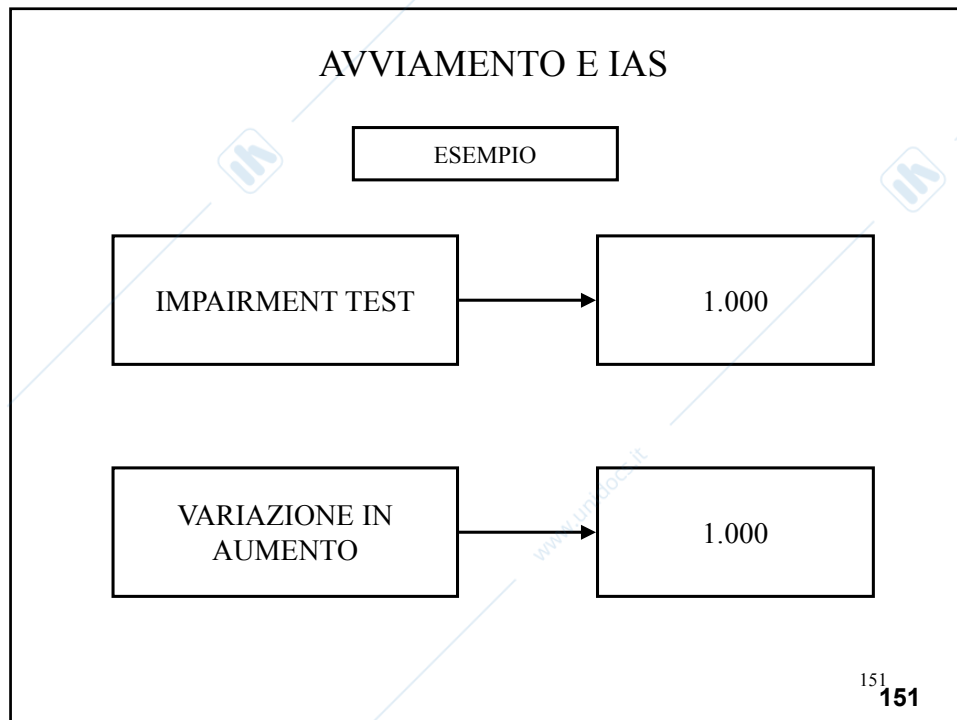
Si distinguono dalla pubblicità per  
la gratuità, l'assenza di sinallagma

146



148  
148





## GLI AMMORTAMENTI

(artt. 102, 102 bis, 103 e 108)

### Art. 103 e 108: immobilizzazioni immateriali

- marchi d'impresa: non superiore ad 1/18;
- avviamento: non superiore ad 1/18 (c.c.: 10 anni);
- brevetti e op. ingegno: non superiore al 50% all'anno (c.c.: 20 anni);
- spese di studi e ricerche e spese di pubblicità: integralmente nell'esercizio, oppure in quote costanti in un massimo di cinque esercizi se capitalizzabili;
- altre spese: nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio (es.: spese incrementative su immobili di terzi condotti in locazione).
- spese di rappresentanza: deducibili nel periodo di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità, anche in funzione della loro natura e destinazione, del volume d'affari e dell'attività di impresa e della sua attività internazionale; sempre deducibili se di valore unitario fino a 50 euro.

153

### Beni immateriali - Esempio

La società Beta ha iscritto per la prima volta all'attivo un marchio il cui costo d'acquisto è pari a € 20.000 ed un avviamento pervenuto nell'ambito dell'acquisto di un'azienda per € 100.000

Per il marchio, la Beta decide, in base alla futura possibilità di utilizzo, di procedere ad ammortamento decennale; per l'avviamento, in base alle norme civilistiche, si procede ad ammortamento in cinque esercizi. Le quote stanziare al Conto Economico per gli ammortamenti sono rispettivamente di € 2.000 ed € 20.000

Ammortamento fiscalmente ammesso in deduzione per il marchio  
non superiore a  $€ 20.000 \times 1/18 = € 1.111$

Ammortamento fiscalmente ammesso in deduzione per l'avviamento  
non superiore a  $€ 100.000 \times 1/18 = 5.555$

In sede di calcolo dell'imponibile Ires sarà necessario apportare variazioni temporanee in aumento per l'ammortamento del marchio e per l'ammortamento dell'avviamento

154

## Spese relative a più esercizi

Le nuove norme del codice civile in materia di bilancio d'esercizio, introdotte con il **d.lgs. n. 139/2015**, hanno comportato la modifica di alcune norme del TUIR sulla determinazione del reddito fiscale d'impresa.

La voce dello S.P. 'costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità' diviene 'costi di sviluppo' ed include, ad esempio, i costi di progettazione costruzione e verifica modelli e prototipi

Tra i cambiamenti intervenuti si segnalano quelli riguardanti le **spese relative a più esercizi (es: i costi di ricerca e i costi di pubblicità)** non possono più essere patrimonializzati ma devono essere iscritti per l'intero importo nel Conto economico.

155

## Spese di ricerca

**Costi di ricerca devono essere spesi nell'esercizio se trattasi di «ricerca di base», ossia attività rientrante nella normale operatività dell'azienda e di utilità generica per la stessa.**

### **Art.108 TUIR, Comma 1**

«Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto»

156

## Spese di pubblicità

### **Costi di pubblicità devono essere spesi nell'esercizio Voce B.7 «Costi per servizi» del Conto Economico**

Possono, però, essere capitalizzati (ed ammortizzati in 5 anni) i costi:

- relativi a start-up;
- non ricorrenti;
- la congruità e il rapporto causa-effetto tra gli stessi e i futuri ricavi attendibili può essere dimostrata

### **Art.108 TUIR, Comma 2**

«Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi»

157

## Spese relative a più esercizi

I principi contabili (OIC 24 e OIC 29) prevedono che le nuove regole civilistiche stabilite per i costi di ricerca e di pubblicità siano applicate retroattivamente, con l'eliminazione dall'attivo dello Stato patrimoniale dei costi di ricerca e di pubblicità ancora da ammortizzare utilizzando come contropartita la riduzione di una voce del patrimonio netto (utili portati a nuovo o altra voce del patrimonio netto se considerata più appropriata). Tale eliminazione dall'attivo patrimoniale non determina un costo fiscalmente deducibile; l'impresa deve continuare l'ammortamento fiscale dei costi di ricerca e pubblicità patrimonializzati fino al 2015 sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti e inserire nella dichiarazione dei redditi una variazione in diminuzione pari alla quota di ammortamento fiscale calcolata.

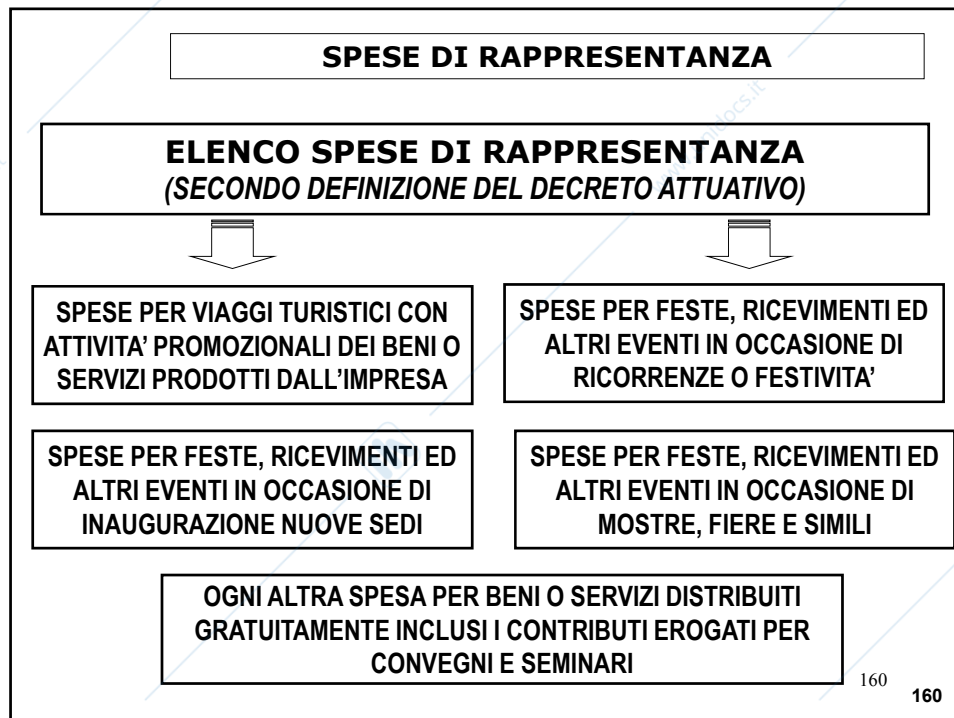
158

## Le spese di rappresentanza: cosa sono

Sono doni che l'azienda fa a soggetti idonei ad acquistare beni o servizi dell'impresa o che influenzeranno le scelte di altri potenziali clienti. Presupposti che individuano le spese di rappresentanza sono:

- **la gratuità;** derivano dall'erogazione, a titolo gratuito, di beni e servizi. Quindi, è da escludere che costituiscano spese di rappresentanza la fornitura di servizi contro corrispettivo (ad esempio, tutte le spese di sponsorizzazione che comportano, contrattualmente, adempimenti o controprestazioni per il soggetto sponsorizzato);
- **la finalità promozionale o di pubbliche relazioni verso clienti attuali o potenziali;** sono da escludere, per esempio, le spese che hanno come destinatari lavoratori dipendenti, amministratori, soci.
- **la ragionevolezza in relazione alle pratiche commerciali del settore.**

159



## SPESE DI RAPPRESENTANZA

### ART.108, COMMA 2 DEL TUIR



- **LE SPESE DI RAPPRESENTANZA SONO DEDUCIBILI NEL PERIODO D'IMPOSTA DI SOSTENIMENTO SE RISPONDENTI AI REQUISITI DI INERENZA STABILITI CON DECRETO.**
- **SONO COMUNQUE DEDUCIBILI LE SPESE RELATIVE A BENI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE DI VALORE UNITARIO NON SUPERIORE A € 50**

161

161

## SPESE DI RAPPRESENTANZA

### MODIFICA DELLE ALIQUOTE DI DEDUCIBILITÀ

BENE CON UN VALORE UNITARIO SUPERIORE A 50,00 EURO	
RICAVI DI GESTIONE	ALIQUOTA DEDUCIBILE ( dal 1 gennaio 2016)
FINO A € 10 MILIONI	1,5%
PARTE ECCEDENTE I € 10 MILIONI FINO A € 50 MILIONI	0,6%
PARTE ECCEDENTE I 50 MILIONI	0,4%

162

162

## SPESE DI RAPPRESENTANZA

**LE SPESE SONO DEDUCIBILI NEL LIMITE RAPPORTATO AI RICAVI CARATTERISTICI DELL'IMPRESA IN MISURA PARI A:**



**1,5 % DEI RICAVI FINO A € 10 MLN.**



**0,6 % DEI RICAVI DA € 10 A € 50 MLN**



**0,4 % DEI RICAVI OLTRE € 50 MLN.**

**AI FINI DEI SUDETTI LIMITI NON SI TIENE CONTO DELLE SPESE PER OMAGGI DI IMPORTO < € 50 (CHE RESTANO INTERAMENTE DEDUCIBILI)**

163

163

## Esempio

**Si supponga una società con ricavi e proventi conseguiti nel corso dell'esercizio oggetto di valutazione pari ad euro 60.000.000 e spese di rappresentanza, aventi i requisiti di inerenza e coerenza, sostenute e documentate pari ad euro 500.000.**

**In tal caso il limite delle spese di rappresentanza deducibili nell'arco dell'esercizio stesso è pari a euro 430.000 determinato come segue:**

- 1,5% di euro 10.000.000 = euro 150.000
- 0,6% di euro 40.000.000 = euro 240.000
- 0,4% di euro 10.000.000 = euro 40.000

**La differenza di euro 70.000 (= 500.000 - 430.000) non sarà deducibile né nell'esercizio di sostenimento delle spese né negli esercizi successivi**

164

## Eliminazione della voce E del Conto economico

Calcolo del plafond delle spese di rappresentanza (art. 108 TUIR)

Sono deducibili nel limite di determinate percentuali variabili in funzione del valore complessivo dei ricavi (voce A.1) ed altri proventi (voce A.5) di CE:

- 1,5% dei ricavi ed altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- 0,6% per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,4% per la parte eccedente i 50 milioni di euro.

Senza sopravvenienza attiva		Con sopravvenienza attiva di 500.000	
A.1	9.000.000	A.1	9.000.000
A.5	700.000	A.5	1.200.000
<b>TOT</b>	<b>9.700.000</b>	<b>TOT</b>	<b>10.200.000</b>
1,50%	145.500	1,50%	150.000
<b>Max ded.</b>	<b>145.500</b>	0,60%	1.200
		<b>Max ded.</b>	<b>151.200</b>

- L'inclusione di componenti straordinarie in A.5 potrebbe determinare un incremento della soglia di deducibilità delle predette spese.

165



### SPESE DI RAPPRESENTANZA

**PER LE IMPRESE DI NUOVA COSTITUZIONE**



**LE SPESE SOSTENUTE POSSONO ESSERE DEDOTTE NEL PERIODO IN CUI SONO CONSEGUITI I PRIMI RICAVI E NEL SUCCESSIVO (NEI LIMITI STABILITI DAL DECRETO)**

166

166

## Le modifiche alla disciplina dei canoni di leasing

Finanziaria 2008 -  
Contratti stipulati fino al 29/04/2012

DL 16/2012 – Contratti stipulati dal  
29/04/2012 al 31/12/2013

### •Art. 102 TUIR – Comma 7

•Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa se la durata del contratto non è, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni.

### •Art. 102 TUIR – Comma 7

•Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni.

167

## LEGGE DI STABILITÀ 2014

- La legge di stabilità (legge 147/2013, articolo 1, commi da 162 a 166) ripristina la possibilità per le imprese di dedurre i canoni di locazione finanziaria in un arco temporale pari alla metà del periodo di ammortamento per i beni mobili (impianti, macchinari, attrezzature), ristabilendo di fatto il regime fiscale precedente al 2008;
- Per i contratti di leasing immobiliare viene meno la regola che voleva i canoni deducibili in un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo d'ammortamento tabellare, con un minimo di 11 e un massimo di 18 anni, in relazione all'attività esercitata dall'utilizzatore;
- viene introdotta la possibilità di dedurre i canoni in un periodo forfettario non inferiore a 12 anni, a prescindere dal coefficiente di ammortamento applicabile.

168

**CONFRONTO VECCHIE E NUOVE REGOLE**

Imprese no IAS adopter	DEDUCIBILITA' CANONI LEASING		
	<u>Contratti stipulati dal 1/08/2008 al 29/04/12</u>	<u>Contratti stipulati dal 29/04/12 al 31/12/2013</u>	<u>Contratti stipulati dal 31/12/2013</u>
<u>Tipo beni</u>			
Beni strumentali (diversi dal targato)	Se il contratto ha una durata almeno pari ai 2/3 del periodo di ammortamento ordinario	in un periodo almeno pari ai 2/3 del periodo di ammortamento ordinario	In un periodo almeno pari a 1/2 del periodo di ammortamento ordinario
Immobili	Regola dei 2/3 per la durata del contratto ma se da tale regola emerge una durata inferiore a 11 sono necessari 11 anni; se emerge una durata superiore a 18 sono sufficienti 18 anni	Regola dei 2/3 per la deducibilità ma se da tale regola emerge una durata inferiore a 11 sono necessari 11 anni; se emerge una durata superiore a 18 sono sufficienti 18 anni	Periodo forfettario non inferiore a 12 anni

169

**Deducibilità canoni di leasing dal 01/01/2014**

Durata contratto  $\geq \frac{1}{2}$  Periodo di ammortamento ordinario (12 anni per beni immobili)



La deduzione segue l'imputazione a conto economico

Durata contratto  $< \frac{1}{2}$  Periodo di ammortamento ordinario (12 anni per beni immobili)



Le quote dei canoni, eccedenti il limite deducibile, sono riprese a tassazione per poi essere dedotte al termine del contratto

170

Esempio :

L'1/11/n la Alfa Spa stipula un contratto di Leasing relativo ad Attrezzature con coefficiente di ammortamento del 25% . Il contratto prevede il pagamento di 16 canoni mensili di 2.000 euro ciascuno a partire dall' 1/11. Determiniamo il periodo entro il quale è ammessa la deducibilità dei costi per leasing e calcoliamo l'importo dei canoni fiscalmente deducibili.

Calcoliamo la Durata minima del contratto di Leasing

mesi =48 (25%=4 anni=48 mesi)

$48/2=24$  mesi

Durata contratto di Leasing 16 mesi

Applichiamo la regola = la durata del contratto non deve essere inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale.

La durata del contratto è inferiore al periodo minimo di ammortamento fiscale, quindi i canoni di leasing imputati al Conto Economico NON sono interamente deducibili .

La deducibilità fiscale in ciascun esercizio è determinata rapportando il costo complessivo del contratto alla durata minima fiscale:

Costo complessivo del Leasing:

$2.000 \times 16=32.000$

Canone di leasing mensile deducibile ai fini IRES:

$32.000/24= 1.334$

171

		CE	Costo deduc.	Costo ded	Variaz.
n	2.000×2 mesi (dal 1/11 al 31/12)	4.000	1.334×2	2.668	+1.332
n+1	2.000×12 mesi	24.000	1.334×12	16.008	+7.992
n+2	2.000×2 mesi (dal 1/1 al 28/2)	4.000	1.334×10	13.340	-9.340

Nota bene = nei primi due anni, i canoni di leasing iscritti nel CE sono maggiori dei canoni fiscalmente deducibili e l'impresa deve effettuare delle variazioni fiscali in aumento.

Nell'esercizio n+2, pur essendo terminato il contratto, l'impresa ha il diritto di recuperare ogni mese 1.334 euro (importo fiscalmente ammesso in deduzione), cioè i canoni di leasing residui calcolati in relazione alla durata minima fiscale. La durata minima fiscale è di 24 mesi, quindi l'impresa può portare in deduzione i canoni corrispondenti agli ultimi 8 mesi residui.

Alfa Srl effettua in data 1 marzo 2014 un investimento costituito da un impianto di costo pari a 100.000 euro che ha un coefficiente di ammortamento pari al 15%  
Nel caso di acquisto diretto la deduzione del costo avviene come segue:

2014:  $(100.000 \times 15\% \times 50\%) = 7.500$

2015:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2016:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2017:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2018:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2019:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2020:  $(100.000 \times 15\%) = 15.000$

2021: 2.500

Nel caso di acquisizione in leasing, la deduzione dei canoni, a prescindere dalla durata contrattuale, si effettua invece nel seguente arco temporale minimo:  
metà del 15% = 3,333 anni = 40 mesi

La deduzione del costo dell'investimento (quota capitale dei canoni), se la durata del contratto è uguale a 40 mesi, si effettua come segue:

2014:  $(100.000 : 40 \times 10) = 25.000$

2015:  $(100.000 : 40 \times 12) = 30.000$

2016:  $(100.000 : 40 \times 12) = 30.000$

2017:  $(100.000 : 40 \times 6) = 15.000$

173

## Art. 101 – Minusvalenze

Le minusvalenze si individuano secondo gli stessi criteri previsti per le plusvalenze, per cui:

si ha una *minusvalenza patrimoniale* quando per uno o più beni relativi all'impresa, non destinati a produrre ricavi, si origina un minor valore rispetto al costo non ammortizzato in seguito a:

Coerentemente con quanto stabilito per l'esenzione delle plusvalenze, non sono deducibili le minusvalenze rientranti nella casistica dell'art. 87

cessione a titolo oneroso

risarcimento anche in forma assicurativa

destinazione estranea all'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore

174

### Condizioni per la deducibilità delle minusvalenze (articolo 101, comma 1-bis)

- **E' prevista l'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni interessate dal regime di participation exemption. La norma di riferimento è contenuta nel comma 1 del nuovo articolo 101 del TUIR.**
- **In caso di cessione, quindi, il raccordo tra conto economico e dichiarazione dei redditi dovrà essere effettuato attraverso una "variazione in aumento" pari alla minusvalenza realizzata**

175

### *Gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti*

Il riconoscimento fiscale dell'accantonamento al fondo rischi su crediti prevede la verifica di due condizioni (Art. 106 TUIR):

- *l'entità dell'accantonamento non può eccedere lo 0.50% dell'ammontare dei crediti iscritti in bilancio non coperti da garanzia assicurativa*
- *la consistenza del fondo non può superare il limite massimo del 5% dei crediti medesimi*

#### *Esempio*

La società Beta ha crediti commerciali iscritti in bilancio al 31/12/X per un importo di € 100.000. Nel C.E. l'accantonamento al fondo rischi su crediti ammonta a € 750, con una consistenza del fondo prima dell'accantonamento pari a € 4.750.

L'accantonamento civilistico (€ 750) supera quello massimo fiscalmente ammesso ( $€ 100.000 \cdot 0.50\% = € 500$ ) di € 250, che costituisce quindi variazione in aumento nel calcolo del reddito imponibile

Effettuata tale variazione il fondo rischi su crediti "fiscale" è pari a € 5.250, mentre il limite massimo per la normativa fiscale è pari a € 5.000. La Beta deve effettuare una ulteriore variazione in aumento per € 250

176

### *Gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti*

- **L'entità dell'accantonamento è calcolata sui crediti derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi che hanno dato origine a ricavi (ad es. anche crediti per cessione titoli)**
- **Fondo "tassato" in bilancio (ossia corrispondente ad una variazione in aumento): in occasione di un suo utilizzo per la copertura perdite darà luogo ad una variazione in diminuzione**

177

### **Le perdite su crediti**

- **Le perdite su crediti sono deducibili quando risultano da elementi certi e precisi, e in ogni caso quando il debitore è assoggettato a procedure concorsuali nell'esercizio di inizio della procedura o nei successivi.**
- **La perdita è deducibile ad es. in caso di fallimento, di concordato preventivo (indipendentemente dalla percentuale che il debitore si è impegnato a pagare)**
- **La perdita non deve essere necessariamente dedotta tutta nell'esercizio di apertura della procedura**

178

## PERDITE SU CREDITI

**(art. 101, co. 5)**

Per quanto concerne la determinazione degli **elementi certi e precisi**, necessari ai fini della deducibilità della perdita su crediti, il nuovo comma 5 dell'articolo 101 del TUIR prevede ipotesi in presenza delle quali tali elementi possono considerarsi realizzati. Si tratta di perdite relative a crediti (i requisiti sono alternativi):

- 1) di modesta entità e per i quali sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento;
- 2) il cui diritto alla riscossione è prescritto (10 anni);
- 3) per i quali il debitore ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- 4) che risultano cancellati dal bilancio di un soggetto IAS adopter in dipendenza di eventi estintivi

In alternativa a tali regole si può sempre verificare la sussistenza di altri elementi certi e precisi (lettere di diffida, decreti ingiuntivi, azioni legali infruttuose ecc.)

179

## PERDITE SU CREDITI

**(art. 101, co. 5)**

**Quando un credito è considerato di modesta entità ai fini della norma in esame?**

**≤ 5.000 EURO**



**IMPRESE DI  
RILEVANTI  
DIMENSIONI  
imprese con volume  
d'affari o ricavi >  
100.000.000 euro**

**≤ 2.500 EURO**



**altre imprese**

180

## **PERDITE SU CREDITI** **(art. 101, co. 5)**

- La perdita su crediti per poter essere dedotta deve necessariamente transitare a Conto Economico (principio di previa imputazione) come perdita (voce B14 oneri diversi se realizzata) o come svalutazione (voce B10 se da valutazione). Se in un determinato esercizio la perdita è stata rilevata a Conto Economico ma non sussistevano gli elementi certi e precisi per la deducibilità fiscale, la stessa può essere dedotta nel periodo d'imposta in cui si manifesteranno tali elementi certi e precisi.
- Nel caso di crediti per i quali esistano svalutazioni e accantonamenti dedotti (ai sensi dell'art. 106, comma 1 del T.U.I.R.), la perdita su crediti dovrà essere imputata: prioritariamente a riduzione del Fondo svalutazione crediti «fiscale», sino a capienza dello stesso; per l'eccedenza, a carico dell'esercizio

181

## **PERDITE SU CREDITI**

### **Esempio:**

**A: impresa industriale**

**Svalutazione crediti imputata a CE da A nel 2012: 500€**

**Totale crediti A: 20.000€**

**Svalutazione ammessa fiscalmente : 100 € (ossia 0,5% di 20000), in assenza dei requisiti fiscali per dedurre la perdita**

**In dichiarazione si opera una variazione in aumento di € 400.**

182

## PERDITE SU CREDITI

**Esempio:**

**A: impresa industriale**

**Stralcio di un credito di € 1.200€**

**Totale crediti A: 20.000€**

**Perdita civilistica € 700**

**Fondo fiscalmente dedotto di A: 100€**

**La perdita su crediti va imputata al fondo fino a concorrenza (100€) e può essere dedotta solo l'eccedenza (1.100€) con una relativa variazione in diminuzione**

**Il fondo si azzerava consentendo la deduzione della svalutazione di altri crediti.**

**Il credito di 1.200€, essendo stato dedotto, non dovrà ritenersi più esistente ai fini fiscali e non dovrà essere computato nel calcolo della svalutazione massima deducibile.**

**Il nuovo valore dei crediti su cui calcolare i limiti dello 0,5 e del 5% sarà dunque pari a  $20.000 - 1.200 = 18.800$**

## Operazioni in valuta

- **La valutazione dei crediti e dei debiti in valuta, espressi secondo il cambio di fine esercizio, non assume rilevanza fiscale.**

## Esercitazione

- **Si quantificano i costi deducibili in relazione alle seguenti fattispecie:**
- **Nel c.e. sono comprese spese di manutenzione per € 2.000. L'ammontare dei beni ammortizzabili iscritti nel relativo libro al 1° gennaio 2013 è di € 30.000. Per un ammontare pari ad € 300 le spese di manutenzione si riferiscono ad un canone periodico dovuto in base a contratto relativo a beni il cui costo storico è €1.000.**

185

## Esercitazione (segue)

- **La società ha acquistato nel 2013 una partecipazione per € 10.000 e, dopo avere incassato dividendi per € 1500 , l'ha ceduta ad € 9000.**
- **La società Beta ha acquistato nel 2013 un marchio per € 20.000 cui è stata assegnata vita utile civilistica di 20 anni ed ha contabilizzato un avviamento pervenuto nell'ambito dell'acquisto di un'azienda per € 100.000, cui è stata assegnata vita utile civilistica di 5 anni.**

186

## Interessi passivi

**dal 2008**

Soggetti  
IRES

~~Art. 98~~

~~Thin  
Capitalization~~

~~Art. 97~~

~~Pro-rata  
patrimoniale~~

Art. 96

Nuova regola

Soggetti  
IRPEF

~~Art. 63~~

~~Thin  
Capitalization~~

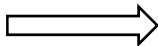
~~Art. 62~~

~~Pro-rata  
patrimoniale~~

Art. 61

Pro-rata generale

NUOVO  
ARTICOLO 96  
DPR 917/86



**COMMA 1** : REGOLA GENERALE SUL  
RIPORTO DELL' ECCEDEZZA DEL ROL

**COMMA 2** : DEFINIZIONE ROL

**COMMA 3** : INDIVIDUAZIONE DEGLI  
INTERESSI RILEVANTI.

**COMMA 4** : RIPORTO  
DELL' ECCEDEZZA DI INTERESSI NON  
DEDOTTA.

**COMMA 5** : SOGGETTI ESCLUSI.

**COMMA 6** : APPLICAZIONE  
PRIORITARIA DI ALTRE REGOLE DI  
INDEDUCIBILITA'

**COMMA 7** : SOCIETA' CHE  
ADERISCONO AL CONSOLIDATO  
NAZIONALE

**COMMA 8**: INCLUSIONE VIRTUALE  
DELLE PARTECIPATE ESTERE AL  
CONSOLIDATO NAZIONALE

188

## INTERESSI PASSIVI

### ALTRI ONERI FINANZIARI

**Soggetti IRPEF (art. 61):** pro rata per proventi esenti =  $R_i/R_t$

**Soggetti IRES (art. 96):** le nuove norme si applicano a tutti i soggetti diversi da: banche e società finanziarie (ma non le *holdings* di gruppi industriali), imprese di assicurazione, società consortili per l'esecuzione di lavori pubblici, società prevalentemente pubbliche per la costruzione e gestione di impianti per fornitura acque, energia, teleriscaldamento e per smaltimento e depurazione.

R.O.L. : voce A – voce B (al netto dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali e delle voci 10 a) e b) (ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali).

Gli interessi passivi sono deducibili nel limite del 30% del ROL; dall'1/1/2011 l'eccedenza di ROL è riportabile in avanti.

189

## INTERESSI PASSIVI

### ALTRI ONERI FINANZIARI

Gli interessi passivi si devono prendere al netto degli interessi attivi, ed entrambi devono derivare da:

- a. Contratti di mutuo
- b. Contratti di locazione finanziaria
- c. Emissione di obbligazioni e titoli similari
- d. Ogni altro rapporto avente natura finanziaria

Per quel che riguarda crediti e debiti di natura commerciale, si escludono gli interessi passivi impliciti e si includono gli interessi attivi impliciti.

Crediti verso PA: interessi attivi virtuali al BCE + 1% per ritardati pagamenti.

Gli interessi passivi eccedenti e non dedotti in precedenti esercizi vengono riportati a nuovo senza limiti di tempo, in attesa di incrociare esercizi in cui l'andamento economico positivo permetta la loro deduzione.

190

## INTERESSI PASSIVI

### ALTRI ONERI FINANZIARI

Gli interessi passivi capitalizzati concorrono a formare aggregato "A".

Esempio di calcolo.

Valore della produzione (A) = 600.000;

Costi della produzione (B) = 400.000;

Canoni di locazione finanziaria per beni ammortizzabili = 10.000;

Ammortamenti di beni materiali ed immateriali = 30.000;

Proventi finanziari = 10.000;

Oneri finanziari = 190.000;

Interessi passivi al netto degli attivi =  $190.000 - 10.000 = 180.000$ ;

ROL =  $600.000 - 400.000 + 10.000 + 30.000 = 240.000$ ;

Plafond =  $240.000 \times 30\% = 72.000$ ; Interessi indeducibili =  $180.000 - 72.000 = 108.000$

191

#### Holding di partecipazione industriale (1).

- **la norma riguarda anche le holding di partecipazione industriale, secondo quanto specificatamente affermato dal nuovo art. 96, comma 5, del tuir che esclude solo le banche e gli altri enti finanziari, ma non le" società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazione in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria ". le holding industriali in genere presentano un rol negativo, se non vengono inseriti nello stesso i proventi tipici della gestione caratteristica delle holding ( dividendi, plusvalenze nette).**

 192

### Holding di partecipazione industriale (2).

- Rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in esame le «società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quelle creditizia e finanziaria».
- Le *holding* industriali appaiono particolarmente penalizzate dalla normativa in esame, in quanto i proventi tipici delle stesse (dividendi, plusvalenze, interessi, ecc.) rientrano tra le voci dell'area C, tra i proventi finanziari, mentre nel comma 2 del nuovo art. 96 è fatto riferimento ai componenti del valore della produzione collocati nelle aree A e B. Di conseguenza, stando al tenore letterale della norma, il Rol delle holding risulterà per lo più pari a zero.
- Possibilità però di ricorrere al consolidato.
- Particolarmente penalizzate risulterebbero, altresì, le operazioni di *leveraged buy out*, in cui normalmente una società di nuova costituzione (*Newco*) ottiene un finanziamento che utilizza per acquistare una partecipazione nella società definita *Target*.

193

### NUOVO PRO-RATA DI DEDUCIBILITÀ PER GLI INTERESSI PASSIVI

#### 1° ESEMPIO

+ VALORE DELLA PRODUZIONE (A)	2.000
- COSTI DELLA PRODUZIONE (B)	1.500
DIFFERENZA (A - B)	500
+ (AMMORTAMENTI + CANONI DI LEASING)	100
= ROL	600
30% ROL	= 180
INTERESSI PASSIVI	50
- INTERESSI ATTIVI	70
QUOTA DI INTERESSI PASSIVI INTERAMENTE DEDUCIBILE	70 > 50

194

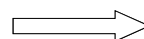
Nuovo pro-rata di deducibilità per gli interessi passivi2° ESEMPIO

<b>+ VALORE DELLA PRODUZIONE (A)</b>	<b>2.000</b>
<b>- COSTI DELLA PRODUZIONE (B)</b>	<b>1.500</b>
<b>DIFFERENZA (A - B)</b>	<b>500</b>
<b>+ (AMMORTAMENTI + CANONI DI LEASING)</b>	<b>100</b>
<b>= ROL</b>	<b>600</b>
<b>30% ROL</b>	<b>180</b>
<b>INTERESSI PASSIVI</b>	<b>80</b>
<b>- INTERESSI ATTIVI</b>	<b>0</b>
<b>= INTERESSI PASSIVI NETTI</b>	<b>80</b>
<b>QUOTA DI INTERESSI INTERAMENTE DEDUCIBILE</b>	<b>80 &lt; 180</b>

195

Nuovo pro-rata di deducibilità per gli interessi passivi3° ESEMPIO (1)

<b>ROL</b>	<b>5.000</b>
<b>30% ROL</b>	<b>1.500</b>
<b>INTERESSI PASSIVI</b>	<b>2.500</b>
<b>- INTERESSI ATTIVI</b>	<b>500</b>
<b>= INTERESSI PASSIVI NETTI</b>	<b>2.000</b>
<b>Quota deducibile</b>	<b>1.500</b>
<b>Quota INDEDUCIBILE (variazione in aumento in Unico)</b>	<b>500</b>



196

Nuovo pro-rata di deducibilità per gli interessi passivi3° ESEMPIO (2)

<b>ROL</b>	<b>5.000</b>
<b>30% ROL</b>	<b>1.500</b>
<b>INTERESSI PASSIVI</b>	<b>1.200</b>
<b>- INTERESSI ATTIVI</b>	<b>200</b>
<b>= INTERESSI PASSIVI NETTI</b>	<b>1.000</b>
<b>QUOTA INTERESSI ANNO precedente</b>	<b>500</b>
<b>Variazione in diminuzione in Unico</b>	<b>500</b>
<b>Quota ancora da recuperare</b>	<b>0</b>

197

Riportabilità in avanti della quota di ROL inutilizzata4° ESEMPIO (1)

<b>ROL</b>	<b>2.000</b>
<b>30% ROL</b>	<b>700</b>
<b>INTERESSI PASSIVI</b>	<b>200</b>
<b>- INTERESSI ATTIVI</b>	<b>0</b>
<b>= INTERESSI PASSIVI NETTI</b>	<b>200</b>
<b>Quota deducibile dell' anno</b>	<b>200</b>
<b>ROL riportabile</b>	<b>500</b>

198

Pro-rata di deducibilità e consolidato nazionaleESEMPIO

	<b>Società Alfa</b>	<b>Società Beta</b>	<b>Società Gamma</b>
<b>ROL</b>	<b>200</b>	<b>500</b>	<b>650</b>
<b>INTERESSI PASSIVI</b>	<b>70</b>	<b>140</b>	<b>150</b>
<b>30% ROL</b>	<b>60</b>	<b>150</b>	<b>195</b>
<b>QUOTA DEDUCIBILE</b>	<b>60</b>	<b>150</b>	<b>195</b>

199

Pro-rata di deducibilità e consolidato nazionaleESEMPIO

	<b>ROL</b>	<b>INTERESSI PASSIVI</b>
<b>SOCIETA' ALFA</b>	<b>200</b>	<b>70</b>
<b>SOCIETA' BETA</b>	<b>500</b>	<b>140</b>
<b>SOCIETA' GAMMA</b>	<b>650</b>	<b>150</b>
<b>TOTALE</b>	<b>1.350</b>	<b>360</b>
<b>30% ROL</b>	<b>405</b>	

200

#### ASPETTI OPERATIVI (1)

- E' necessaria una pianificazione fiscale del corretto livello di indebitamento, su più anni, valutando anche l'opportunità di una trasformazione regressiva in società di persone;
- Bisogna prestare attenzione alle acquisizioni di partecipazioni, aziende oppure agli investimenti in beni strumentali a debito;
- Ove possibile, e' opportuno valutare la capitalizzazione degli oneri finanziari;
- L'impiego dello strumento del consolidato fiscale nazionale diventa rilevante per utilizzare il rol di altre imprese del gruppo;
- Effetto finanziario di maggiori imposte negli anni con rol non capiente

201  
201

#### ASPETTI OPERATIVI (2)

- Iscrizione delle imposte anticipate, senza quindi effetti negativi sull'utile netto, in quei casi in cui il piano industriale o di investimento preveda un rol crescente negli anni in misura tale che il 30% del rol potrà essere capiente per recuperare gli oneri finanziari dell'anno stesso e anche quelli non dedotti negli anni precedenti;
- Deducibilità parziale, ai fini IRES, degli interessi impliciti dei canoni di locazione finanziaria;

202  
202

## Eliminazione della voce E del Conto economico

La nuova quantificazione del ROL per la deduzione degli interessi passivi

I proventi ed oneri "ex straordinari" - diversi da quelli da trasferimenti di aziende - impattano sulla quantificazione del ROL, il cui 30% rappresenta la soglia di deducibilità degli interessi passivi nell'anno (art. 96 TUIR).

**ROL = A-B (no amm.ti, canoni leasing, plus/minus trasferimenti aziende)**

A titolo esemplificativo il ROL (e la corrispondente soglia di deducibilità):

- aumenterà per effetto delle plusvalenze derivanti dalla cessione di una parte rilevante degli assets (non finanziari e non da azienda) attuata a seguito di operazioni straordinarie o di riconversione produttiva, ovvero plus da cessioni di immobili civili e non strumentali, sopravvenienze attive;

- diminuirà, a causa di minusvalenze e perdite derivanti eventi naturali (terremoti, alluvioni, ecc.) o accidentali.

203

## Eliminazione della voce E del Conto economico

Ipotesi 1 Senza componenti straordinarie		Ipotesi 2 Sopravvenienza passiva di 250 in voce B)		Ipotesi 3 Sopravvenienza attiva di 250 in voce A)	
A)	1000	A)	1000	A)	1250
B)	-500	B)	-750	B)	-500
Quote ammortamento	30	Quote ammortamento	30	Quote ammortamento	30
Canoni leasing	15	Canoni leasing	15	Canoni leasing	15
<b>ROL</b>	<b>545</b>	<b>ROL</b>	<b>295</b>	<b>ROL</b>	<b>795</b>
<b>30% ROL</b>	<b>164</b>	<b>30% ROL</b>	<b>89</b>	<b>30% ROL</b>	<b>239</b>

204

## **Disciplina per i soggetti IRPEF**

- **Per quanto concerne la disciplina degli interessi passivi prevista per i soggetti IRPEF (imprese individuali e società di persone), sono stati abrogati gli artt. 62 e 63 del T.U.I.R., concernenti il pro-rata patrimoniale e la *thin cap*, ed è stato inserito un nuovo comma 1 nell'art. 61, nel quale è stabilito che gli interessi passivi «inerenti» all'esercizio dell'impresa 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.**

205

## **Disciplina per i soggetti IRPEF**

- **La differenziazione tra soggetti IRES e IRPEF potrebbe rappresentare un ostacolo alla costituzione sotto forma di società di capitali ed un incentivo ad effettuare trasformazioni «regressive» per evitare l'applicazione della più penalizzante disciplina degli interessi passivi.**

206

## Valutazioni di convenienza

- **La scelta di aderire al consolidato (naturalmente ove ne esistono i presupposti) va tenuta seriamente in considerazione come via di fuga dall'indeducibilità di una parte degli interessi.**
- **Poiché la norma non si applica ai soggetti Irpef, per cui un'altra strada per evitare la novità consiste nella trasformazione societaria; la trasformazione in società di persone, però, può comportare conseguenze troppo rischiose dal punto di vista civilistico (responsabilità dei soci) e a volte poco convenienti dal punto di vista fiscale (si pensi a una holding che deve realizzare plusvalenze esenti sulle partecipate, che si troverebbe un regime Pex peggiorato).**

207

## Agevolati e penalizzati

- **Il tetto alla deduzione degli interessi dipende solo da un confronto tra risultati economici (rapporto tra Mol, o Ebitda, e oneri finanziari).**
- **Saranno dunque avvantaggiate società che, anche se sottocapitalizzate rispetto agli indici patrimoniali, hanno una redditività operativa molto elevata.**
- **D'altro canto, talune imprese, svolgendo l'attività in settori poco remunerativi e con indebitamento generato dal circolante, saranno condannate a pagare l'Ires sugli interessi, dato che ricapitalizzare non sarebbe sufficiente.**
- **Un rimedio potrebbe essere quello di farsi finanziare dai fornitori, pagando prezzi più elevati, dato che gli interessi impliciti su debiti commerciali sono esclusi dal test. Penalizzate anche le holding,**

208

## Esercizio

- **Una società nel 2012 presenta un valore della produzione per 10 milioni e costi della produzione per 9,5 milioni (di cui ammortamenti per 200mila e canoni leasing per 100mila). Gli interessi passivi, sono pari a 350mila e quelli attivi 20mila.**
- **Nel 2013, il rol sia 730 mila, gli interessi passivi 210mila e quelli attivi 10mila.**

209

## IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

210

### Il consolidato fiscale

**L'introduzione della tassazione dei gruppi di imprese concretizza il naturale riconoscimento fiscale del gruppo di imprese.**

**In particolare, sono state previste due modalità di consolidamento e conseguente tassazione:**

**- il "consolidamento nazionale" tra società residenti ed in quanto tali soggette all'imposta all'interno dello Stato (articoli da 117 a 129 del TUIR);**

**- il "consolidamento mondiale" tra società non residenti all'interno dello Stato (articoli da 130 a 142 del TUIR).**

211

### Il consolidato fiscale

**Il regime opzionale della tassazione consolidata nazionale è un'innovazione di grande portata e si basa sul calcolo "consolidato" dell'IRES, in ragione dei rapporti partecipativi delle società che vi accedono.**

**Infatti, è necessario che, tra le società che esercitano l'opzione per tale tipo di tassazione, sussistano dei rapporti di controllo di diritto, diretti o indiretti.**

**Il modello italiano per la tassazione di gruppo prevede un'unica base imponibile, in cui vengono sommati algebricamente i redditi delle imprese appartenenti al gruppo che hanno optato per il consolidato (Fiscal Unit).**

**Il Ministero dell'economia e delle finanze ha emanato, con il D.M. 9 giugno 2004, il regolamento attuativo del consolidato fiscale nazionale (articoli da 117 a 129 del TUIR).**

212

## Il consolidato nazionale (art. 117-129)

- **Correttivo alla indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni, consentendo l'utilizzo delle perdite fiscali delle partecipate**
- **Limitare le operazioni complesse all'interno dei gruppi aventi finalità elusive**
- **Allineare il sistema tributario italiano a quelli più efficienti in essere nei Paesi dell'Unione europea**

213

Sistema di consolidamento nazionale prescelto in Italia

### **Consolidamento degli imponibili che si sostanzia nella:**

- **Determinazione di un unico reddito imponibile pari alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna entità legale (ai fini IRES non IRAP)**
- **Concorso di tutto l'imponibile della partecipata al reddito imponibile di Gruppo indipendentemente dalla quota di partecipazione della controllante**
- **Irrelevanza fiscale delle somme pagate o ricevute a fronte del trasferimento dei redditi imponibili o perdite**
- **Sistema facoltativo (opzione congiunta) ma con vincolo triennale**

214

### Sistema di consolidamento nazionale prescelto in Italia

- **Identità degli esercizi sociali per Controllante e Controllate (salvo eventuali operazioni straordinarie)**
- **Obbligo di comunicazione dei propri redditi da parte delle Controllate**
- **Unica liquidazione dei redditi da parte della Controllante**
- **Obbligo di versamento delle imposte a carico della Controllante**

215

### Vantaggi e vincoli del consolidato nazionale

La tassazione di gruppo delle società residenti offre opportunità e vantaggi fiscali. In particolare, si tratta di:

- compensazione degli utili e delle perdite fiscali delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo;
- Con le nuove norme eventuali vantaggi in tema di deducibilità degli interessi passivi

216

### Perimetro di consolidamento: sintesi

- **Decorrenza del controllo: il controllo deve sussistere dall'inizio dell'esercizio interessato dal consolidamento**
- **Livello di consolidamento: regime applicabile non necessariamente a tutte le società controllate e non necessariamente in capo alla società più alta in grado (consentito anche a *sub holding*)**
- **Requisito del controllo: controllo di diritto (diretto o indiretto) per una percentuale superiore al 50% del capitale sociale e dell'utile tenendo conto della demoltiplicazione della catena di controllo**

217

### Consolidato fiscale

---

**Non** riguarda necessariamente **tutte** le società appartenenti alla catena di controllo; deve comunque **esistere** una **controllante** che abbia optato

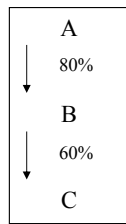
218

## Consolidato fiscale

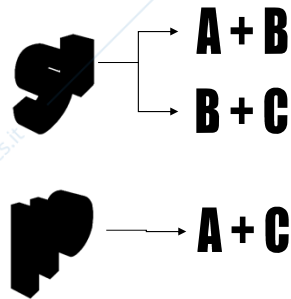
### Soggetti interessati

Controllante

Effetto demoltiplicativo

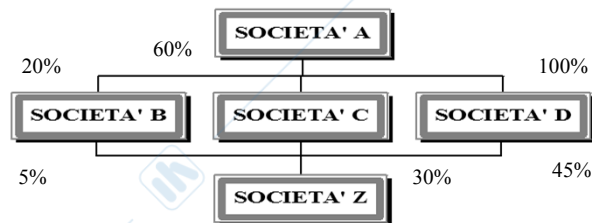


**Consolidato**



219

## IL CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO



**Il soggetto A controlla di diritto C e D, ma non B, rispetto alla quale vanta una partecipazione del 20%. Ne consegue che A può consolidare tutte le proprie partecipate di primo livello eccezion fatta per B. A può consolidare la propria controllata di secondo livello Z: ai fini in esame, assumono rilevanza le quote detenute da A in Z tramite C e D, in quanto entrambe controllate di diritto.**

220

## IL CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

La partecipazione di A in B non può, al contrario, essere presa in esame al fine di verificare la possibilità di consolidare Z: non rileva, infatti, la quota partecipativa in Z detenuta in via diretta attraverso la società B di cui non dispone del controllo di diritto.

La quota partecipativa rilevante ai fini dell'ammissione al consolidato detenuta da A e Z risulta complessivamente pari a 63% e dunque superiore alla soglia minima legale.

La partecipazione di A in Z è, infatti, data dalla somma delle quote partecipative possedute da A tramite le sole partecipate di primo livello controllo di diritto (nell'esempio C e D).

La soluzione è la seguente:

Quota di A in Z (tramite B)  $20\% * 5\% = 1\%$  non rileva

Quota di A in Z (tramite C)  $60\% * 30\% = 18\%$  rileva

Quota di A in Z (tramite D)  $100\% * 45\% = 45\%$  rileva

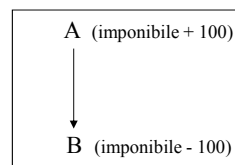
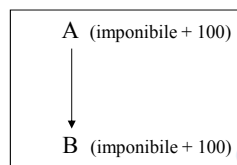
Partecipazione indiretta rilevante = 63%

Consolidati possibili: (A, C), (A, C, Z); (A, D), (A, D, Z); (A, Z), (A, C, D); (A, C, D, Z).

221

## Consolidato fiscale

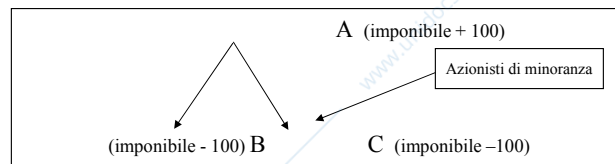
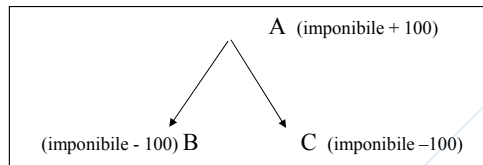
### Unicità base imponibile



222

## Consolidato fiscale

### Unicità base imponibile



223

### IL CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

La **CONTROLLATA** ha trasferito **REDDITI IMPONIBILI** alla **CONTROLLANTE**

La **CONTROLLANTE** paga imposte .

La **CONTROLLATA** dovrebbe riconoscere un **beneficio alla CONTROLLANTE** di importo **pari alle imposte versate sul reddito trasferito**.

La **CONTROLLATA** ha trasferito **PERDITE FISCALI** alla **CONTROLLANTE** le quali **sono utilizzate** a compensazione del reddito consolidato, generando un risparmio d' imposta a livello di gruppo.

La **CONTROLLATA** dovrebbe ricevere un **beneficio pari al risparmio d' imposta**

224

### IL CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

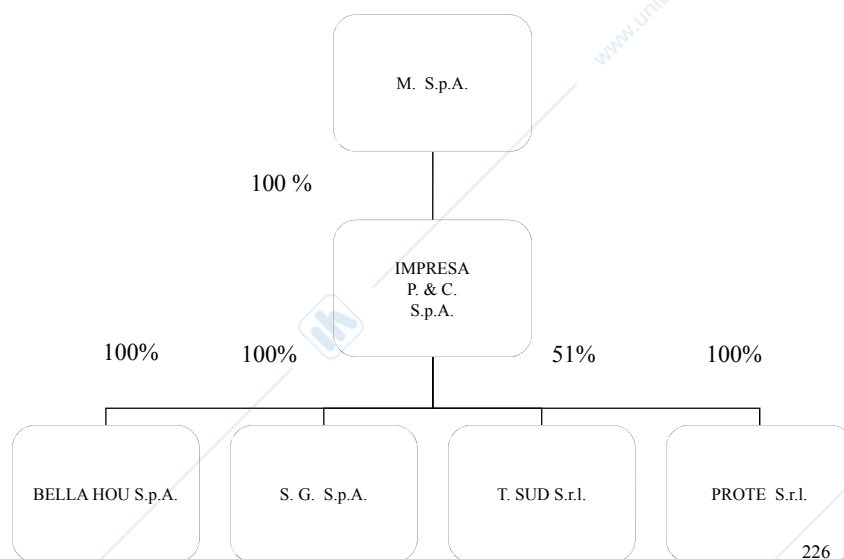
La **CONTROLLATA** ha trasferito **PERDITE FISCALI** alla **CONTROLLANTE** che non sono state utilizzate a compensazione del reddito consolidato.

Tali perdite fiscali sono state **RINVIATE A NUOVO**.

La **CONTROLLATA** dovrebbe vedersi riconoscere un **CREDITO pari al risparmio d'imposta** ottenuto per effetto delle perdite fiscali trasferite, che si trasformerà in beneficio quando le perdite saranno utilizzate.

225

### IL CASO AZIENDALE



## IL CASO AZIENDALE

**Nel gruppo oggetto di studio le società partecipanti all'opzione del consolidato fiscale domestico; attualmente, sono cinque:**

- l'impresa P. & C. S.p.A. che è partecipata per il 100% dalla M. S.p.A.;**
- la BELLA HOU S.p.A. interamente partecipata dalla P. & C. per il 100%;**
- la S. G. S.p.A. interamente partecipata dalla P. & C. per il 100%;**
- la T. SUD S.r.l. partecipata dalla P.& C. per il 51%;**
- la PROTE S.r.l. partecipata interamente dalla P. & C. per il 100%.**

**Sono esclusi per scelta dall'area di consolidamento fiscale tutti le altre partecipate**

227

## IL CASO AZIENDALE

**CASO 1 - Si ipotizzi che le società del gruppo abbiano i seguenti risultati fiscali:**

**M. S.p.A. +100.000;  
P. & C. S.p.A. +150.000;  
BELLA HOU S.p.A. - 40.000;  
S. G. S.p.A. - 30.000;  
T. SUD s.r.l. -200.000;  
PROTE s.r.l +200.000.**

**La società controllante M. S.p.A. effettua la somma algebrica degli imponibili considerandoli integralmente e non in proporzione alla propria quota di pertinenza:**

$$+100.000+150.000-40.000-30.000-200.000+200.000=+180.000$$

**Si evidenzia un reddito di gruppo complessivo di +180.000.**

**Le società che hanno trasferito un imponibile negativo sono:  
BELLA HOU S.p.A.-40.000; S. G. S.p.A.-30.000; e T.SUD s.r.l.-200.000 per un totale di -270.000.**

228

### IL CASO AZIENDALE

Tali società dovrebbero ricevere un indennizzo per i benefici fiscali trasferiti.  
Se viene stabilito in misura pari all'aliquota nominale IRES del 24%,  
si avrebbe:

**BELLA HOU S.p.A.**  $40.000 \times 24\% = +9.600$ ;

**S.G. S.p.A.**  $30.000 \times 24\% = + 7.200$ ;

**T. SUD s.r.l.**  $200.000 \times 24\% = +48.000$ .

**Perdite fiscali utilizzate: 270.000**

Su +180.000 si applica l'aliquota del 24% e quindi l'imposta dovuta dalle società partecipanti al consolidato è 43.200.

Se non si fosse aderito al consolidato fiscale ciascuna impresa del gruppo avrebbe pagato:

**M. S.p.A.**  $100.000 \times 24\% = 24.000$ ;

**P. & C.**  $150.000 \times 24\% = 36.000$ ;

**BELLA HOU S.p.A., S.G S.p.A., T. SUD S.r.l.** avrebbero le perdite riportate a nuovo;

**PROTE s.r.l.**  $200.000 \times 24\% = 48.000$ .

Sommando l'Ires pagata dalle singole società si evince che si sarebbe pagata un Ires complessiva pari a 108.000

### Casi pratici

<b>A consegue un imponibile di 2000</b>		
<b>B consegue un imponibile di 900</b>		
<b>Soc. A</b>		
<b>Imposte sul reddito di A</b>	<b>Debito x consolidato fiscale</b>	<b>480</b>
<b>Soc. A</b>		
<b>Crediti v/B</b>	<b>Debito x consolidato fiscale</b>	<b>216</b>
<b>Soc. B</b>		
<b>Imposte sul reddito di B</b>	<b>Debiti v/ A</b>	<b>216</b>

230

## Casi pratici

<b>A consegue un imponibile di 2000</b>			
<b>B consegue un imponibile di (- 500)</b>			
<b>Soc. A</b>			
<b>Imposte sul reddito di A</b>	<b>Debito x consolidato fiscale</b>	<b>480</b>	
<b>Soc. A</b>			
<b>Debiti x consolidato fiscale</b>	<b>Debiti v/B</b>	<b>120</b>	
<b>Soc. B</b>			
<b>Crediti v/ A</b>	<b>Proventi da consolidato fiscale</b>	<b>120</b>	

231

## Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale

### Deducibilità degli interessi passivi

In seguito all'abrogazione dell'articolo 97 del TUIR (contenente la disciplina relativa al pro-rata patrimoniale) e all'introduzione della nuova disciplina relativa alla deducibilità degli interessi, sono state previste speciali regole specifiche per i gruppi che accedono al consolidato.

*“Per evitare, infatti, effetti che sarebbero stati troppo penalizzanti per le c.d. holding di partecipazione, si è riconosciuta la possibilità di sfruttare a livello di consolidamento l'eventuale capienza di deduzione non sfruttata da una società del gruppo a favore di un'altra società del gruppo”* (cfr. Relazione illustrativa alla Legge Finanziaria per l'anno 2008).

232

## esempio

- **A controlla B al 90 %. L'impresa presenta interessi passivi per 2000, interessi attivi per 500 e un ROL pari a zero**
- **B presenta interessi passivi per 1000, interessi attivi per 500 e un ROL pari a 5000.**

233

## Consolidato fiscale nazionale: deducibilità degli interessi

L'articolo 1, comma 33, lettera *i*), della Legge Finanziaria 2008 prevede che l'articolo 96, comma 7, del TUIR stabilisca che: *"In caso di partecipazione al consolidato nazionale di cui alla sezione II del presente capo, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati in deducibili generatasi in capo a un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale"*.

234

- **Un semplice esempio numerico di consolidamento dei redditi**
- **La società Alfa Spa, abbia esercitato efficacemente, in qualità di consolidante, due opzioni congiunte per la tassazione di gruppo domestica, insieme alle controllate Beta Srl e Gamma Srl**
- **Si presuma che, nell'esercizio (X) di valenza dell'opzione, Alfa Spa consegua un reddito pari a 10.000, Beta Srl una perdita di 14.000 e Gamma Srl un reddito pari a 2.000. Tralasciando, per ragioni di semplicità, le rettifiche di consolidamento, nel caso di specie a livello di gruppo emergerà un risultato (perdita) pari a - 2.000.**

235