

A large, stylized tree is the background of the slide. The trunk and branches are composed of thin, light-colored lines, and the leaves are represented by small, light-colored dots. The tree is positioned on the left side of the slide, with its trunk extending towards the bottom left corner.

Video Fisco
25 marzo 2015

Bilancio 2014: approfondimenti fiscali

*a cura di
Andrea Scaini e Fabrizio Giovanni Poggiani*

A large, stylized tree is the background of the slide. The trunk is a solid light brown color. The canopy is composed of a network of thin, light brown lines connecting small, semi-transparent light brown circles, creating a web-like structure that fills the upper two-thirds of the page.

Bilancio 2014: Impatti e interrelazioni fiscali dei nuovi principi Oic

A cura di

Andrea Scaini

Coordinatore Formazione e Commissione Studi dell'Ordine
dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Mantova

OIC N. 15 I CREDITI

- a) chiarito che **tra le immobilizzazioni** si iscrivono i **crediti di natura finanziaria**, **nell'attivo circolante i crediti commerciali**; successivamente si distingue la scadenza
- c) previsto il caso delle controllanti delle controllanti (classificati nei «crediti verso controllanti»), mentre i crediti verso società soggette a comune controllo sono classificati negli «altri crediti» (immobilizzati o di attivo circolante)
- d) lo scorporo degli interessi attivi impliciti riguarda solo i crediti commerciali (non finanziari) con scadenza superiore all'anno e che incorporano un interesse irragionevolmente basso ; il credito è rilevato al nominale con rettifica del ricavo di vendita a oneri finanziari poi riscontati in base al tempo
- e) inserito un paragrafo che tratta della **cessione e cancellazione dei crediti**
- f) per crediti di importo non significativo e raggruppabili con caratteristiche omogenee è accettabile una valutazione forfettaria e non analitica per la stima di eventuali perdite da accantonare al F.do Svalutazione Crediti

OIC N. 15 I CREDITI

8. La classificazione dei crediti tra l'attivo circolante e le immobilizzazioni finanziarie non è effettuata sulla base del criterio finanziario (cioè sulla base del periodo di tempo entro il quale le attività si trasformeranno in liquidità, convenzionalmente rappresentato dall'anno), bensì sulla base del ruolo svolto dalle diverse attività nell'ambito dell'ordinaria gestione aziendale. In sostanza, la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della “destinazione” (o dell'origine) degli stessi rispetto all'attività ordinaria. In particolare, il legislatore richiede la separata indicazione: dei crediti considerati tra le immobilizzazioni finanziarie (cioè di origine finanziaria) i cui importi sono esigibili entro l'esercizio successivo (si veda voce BIII2 dell'attivo); e dei crediti ricompresi nell'attivo circolante (tendenzialmente di origine commerciale) i cui importi sono esigibili oltre l'esercizio successivo (si veda voce CII dell'attivo). In questo modo lo schema in esame fornisce, benché in modo frazionato e senza un riepilogo, alcune informazioni di natura finanziaria.

OIC N. 15 | CREDITI

6. Le ricevute bancarie (o RIBA) sono strumenti che contengono un ordine di incasso disposto dal creditore ad un istituto finanziario (banca assuntrice) per la riscossione di crediti verso propri clienti derivanti da operazioni commerciali comprovate da fatture. Le ricevute bancarie di tipo “elettronico” sono procedure interbancarie di gestione automatica degli incassi commerciali. Esse non costituiscono titoli di credito, bensì strumenti per l’incasso dei crediti. Il trasferimento di ricevute bancarie non costituisce da un punto di vista sostanziale sconto o cessione del credito e, **pertanto, il credito non è rimosso dal bilancio fino all’incasso.**
14. *Debiti verso banche.* La voce D4 ricomprende i debiti contratti nei confronti delle banche indipendentemente dalla loro veste tecnica. Sono ricomprese nella voce gli scoperti di conto corrente, le anticipazioni a scadenza fissa, anticipi su fatture o ricevute bancarie, i finanziamenti a diverso titolo.
36. Lo scopo del fondo svalutazione crediti è quello di fronteggiare le previste perdite sui crediti in bilancio, pertanto il fondo è determinato tramite l’analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto.
Le stime devono pertanto basarsi su presupposti ragionevoli, utilizzando tutte le informazioni disponibili, al momento della valutazione, sulla situazione dei debitori, sulla base dell’esperienza passata, della corrente situazione economica generale e di settore, nonché dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio che incidono sui valori alla data del bilancio (ad esempio il fallimento di un debitore la cui situazione era già nota alla data di bilancio).
37. Tecnicamente, lo stanziamento al fondo svalutazione crediti può avvenire tramite:
- analisi dei singoli crediti e determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di anomalia già manifestatasi o ragionevolmente prevedibile;
 - stima, in base all’esperienza e ad ogni altro elemento utile, delle ulteriori perdite che si presume si dovranno subire sui crediti in essere alla data di bilancio; a tal fine si tiene, fra l’altro, conto della valutazione dell’andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti e delle condizioni economiche generali, di settore e di rischio paese.



OIC N. 19

Art. 101, comma V, TUIR

5. Le perdite su crediti,, sono **deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore e' assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.** Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso **quando il credito sia di modesta entita' e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso.** Il credito si considera di modesta entita' quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese... (con piu' di 100 milioni di Euro di fatturato), e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi **sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito e' prescritto.** **Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.**

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

[...] **sono** potenzialmente **riconducibili nell'ambito della disciplina** in esame **le perdite riferibili a tutti i crediti presenti in bilancio**, senza alcuna distinzione relativa alla natura degli stessi o all'attività svolta dal creditore, né rileva la causa che ha comportato l'iscrizione a conto economico della perdita [...]. **Rilevano anche i crediti vantati nei confronti di soggetti non residenti** [n.d.r., si veda però l'art. 110, comma 10, del TUIR, per le perdite vantate nei confronti di soggetti *black list*]

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- **l'articolo 101, comma 5, del TUIR** indica i requisiti di natura probatoria al ricorrere dei quali sono deducibili, senza limiti, gli oneri derivanti dalla mancata esigibilità di crediti, o di parte di essi, divenuta “definitiva”;
- **l'articolo 106 del TUIR** stabilisce una misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti che, se pur probabile, si presenta ancora come “potenziale”. [...]

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Individuate le procedure concorsuali idonee ad integrare la condizione di deducibilità delle perdite su crediti, **è opportuno soffermarsi sul periodo d'imposta nel quale tali perdite devono concorrere** alla determinazione della base imponibile.
- Come si evince dal tenore letterale della norma in esame, in caso di procedure concorsuali il legislatore **considera integrati i requisiti di deducibilità "dalla data" della sentenza o del provvedimento di ammissione alla specifica procedura o del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione**. Al riguardo, pertanto, si ritiene che, una volta aperta la procedura, l'individuazione dell'anno in cui dedurre la perdita su crediti **deve avvenire secondo le ordinarie regole di competenza**.

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Perciò, in presenza di una delle procedure sopra descritte, sarà deducibile una perdita su crediti di ammontare pari a quello imputato a conto economico (evidentemente inferiore o al massimo uguale al valore del credito).
- In altri termini, si ritiene che la perdita deducibile corrisponda a quella stimata dal redattore di bilancio e, quindi, non investa necessariamente l'intero importo del credito. Del resto, il riconoscimento di una perdita integrale del credito sarebbe improprio nel contesto di quelle procedure, contemplate dalla norma, che sono volte alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale del soggetto in crisi (come il concordato preventivo) o che addirittura sono poste in essere per motivi differenti dall'insolvenza del debitore (come nel caso della liquidazione coatta amministrativa). In tali contesti, infatti, può essere ragionevole ritenere di poter riscuotere il credito o almeno parte di esso.

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

- Analogamente, in relazione a crediti vantati **nei confronti di un debitore estero**, costituiscono validi elementi di supporto alla determinazione dell'entità della perdita **tutti i documenti prodotti da organi ufficialmente nominati all'interno della procedura estera alla quale il debitore risulta assoggettato.**
- Coerentemente a quanto detto, infine, **qualora in un esercizio successivo a quello in cui è stata rilevata una perdita su crediti nei confronti di un debitore assoggettato alle predette procedure intervengano nuovi elementi idonei a dimostrare che la stessa è maggiore di quella inizialmente rilevata e dedotta, anche l'ulteriore perdita, purché rilevata in bilancio e corredata da idonea documentazione, assume rilievo fiscale.** E' il caso, ad esempio, di un credito vantato nei confronti di un soggetto ammesso a concordato preventivo e per il quale viene successivamente dichiarato il fallimento,

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

Per le **perdite su crediti “da valutazione”**, la **“definitività”** può essere verificata solo **in presenza di una situazione oggettiva di insolvenza non temporanea del debitore**, riscontrabile qualora la situazione di illiquidità finanziaria e di incapienza patrimoniale del debitore sia tale da fare escludere la possibilità di un futuro soddisfacimento della posizione creditoria (riscontrabile, ad esempio, in presenza di un **decreto accertante lo stato di fuga, di latitanza o di irreperibilità del debitore**, ovvero in caso di **denuncia di furto d'identità** o nell'ipotesi di **persistente assenza del debitore**).

In questi casi potrebbe essere legittimata la emissione di Nota di variazione ai fini IVA ex art. 26 II comma Dpr. 633 del 1972

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Circolare AdE n.26/E del 1° agosto 2013

Possono considerarsi sufficienti elementi di prova:

documenti attestanti l' esito negativo di azioni esecutive attivate dal creditore (ad esempio, il verbale di pignoramento negativo), sempre che l' infruttuosità delle stesse risulti anche sulla base di una valutazione complessiva della situazione economica e patrimoniale del debitore, assoluta e definitiva;

documentazione idonea a dimostrare che il debitore si trovi nell' impossibilità di adempiere per un' oggettiva situazione di illiquidità finanziaria ed incapienza patrimoniale e che, pertanto, è sconsigliata l' instaurazione di procedure esecutive (ad esempio, le lettere di legali incaricati della riscossione o le relazioni negative rilasciate dalla agenzie di recupero crediti).

Anche in questi casi potrebbe essere legittimata la emissione di Nota di variazione ai fini IVA ex art. 26 Il comma Dpr. 633 del 1972

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Art. 1, comma 161, del D.D.L. di Stabilità 2014

“Le disposizioni di cui al comma 160 si applicano dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Resta ferma l' applicazione delle previgenti disposizioni fiscali alle rettifiche di valore iscritte in bilancio nei periodi di imposta precedenti”.

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Relazione illustrativa al D.D.L. di Stabilità 2014

“[...] **La norma**, inoltre, al fine di migliorare la coerenza fra le regole fiscali e la disciplina di redazione del bilancio, **a prescindere dai principi contabili adottati**, con la modifica all’ultimo periodo del comma 5 dell’articolo 101 del tuir, **consente di estendere le ipotesi in cui si considerano soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite su crediti anche all’ipotesi di cancellazione dei crediti dal bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali**. Per i soggetti IAS/IFRS adopter, [...], è già stato previsto che la sussistenza degli elementi certi e precisi [...] deve considerarsi realizzata, tra l’altro, nell’ipotesi in cui è possibile effettuare **la derecognition di un credito, tra cui rientrano anche i trasferimenti «giuridici»**. [...]”.

OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Analisi dei principali contenuti della proposta di integrazione in tema di cancellazione dei crediti del principio contabile nazionale OIC 15

- Gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno essere cancellato dal bilancio sono l'esistenza del diritto a ricevere flussi finanziari e, nel caso di trasferimento di tale diritto, l'esposizione ai rischi inerenti il credito stesso. Quando il credito si estingue o viene ceduto in un'operazione di cessione che trasferisce al cessionario sostanzialmente tutti i rischi inerenti lo strumento finanziario ceduto, il credito è cancellato dal bilancio. Nel caso in cui, invece, al trasferimento della titolarità del diritto non corrisponda il trasferimento dei rischi, il credito rimane iscritto in bilancio. Questo
- Con il nuovo principio contabile si supera l'impostazione del precedente OIC 15, che consentiva – a fronte di cessioni che non trasferivano sostanzialmente tutti i rischi – sia di cancellare il credito, sia di mantenerlo in bilancio, con l'inevitabile pregiudizio che ne derivava in termini di comparabilità dei bilanci. L'eliminazione dell'opzione contenuta nel precedente principio, inoltre, consente un'applicazione uniforme delle regole fiscali in materia di deducibilità delle perdite che emergono in caso di cessione del credito, con i vantaggi che ne derivano in termini di coerenza sistemica dell'ordinamento contabile-
- Coerentemente con quanto disposto dai principi contabili internazionali, le operazioni di smobilizzo dei crediti che non comportano il trasferimento sostanziale di tutti i rischi inerenti il credito vengono rappresentate come operazioni di finanziamento. La differente qualificazione dell'operazione rispetto alle altre operazioni di cessione comporta che la differenza tra la differenza tra importo ricevuto a fronte della cessione e valore di iscrizione in bilancio sia rilevata in bilancio, anziché come perdita da realizzazione del credito, come interesse passivo sul finanziamento (o, se del caso, in componenti di costo per servizi).

TUTTO CHIARO MA



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Relazione illustrativa al D.D.L. di Stabilità 2014

“[...] In considerazione del fatto che, anche per le imprese che adottano i principi contabili nazionali, i trasferimenti giuridici dei crediti comportano la cancellazione di questi ultimi dal bilancio, la modifica normativa apportata all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 101, consente di garantire parità di trattamento nei confronti di tutte le tipologie di imprese, a prescindere dagli standard contabili che adottano. Resta fermo il potere dell'amministrazione finanziaria di applicare l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e di sindacare l'inerenza di tali perdite laddove derivanti da un'operazione antieconomica che dissimuli un atto di liberalità”.



OIC N. 15 I CREDITI E IL FISCO

Smobilizzo di crediti - Appendice C

Cancellazione del credito	Mantenimento del credito
<ul style="list-style-type: none"> • forfaiting; • datio in solutum; • conferimento del credito; • vendita del credito, compreso factoring con cessione pro-soluto con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito; • cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito. 	<ul style="list-style-type: none"> • sconto, cessioni pro-solvendo e cessioni pro-soluto che non trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito; • cartolarizzazioni che non trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito. • mandato all'incasso, compreso mandato all'incasso conferito a società di factoring e ricevute bancarie; • cambiali girate all'incasso; • pegno di crediti; • cessione a scopo di garanzia;

OIC N. 15 | CREDITI E IL FISCO

CASO

TRANSAZIONE
COMMERCIALE

CESSIONE DEL
CREDITO

RINUNCIA AL
CREDITO

PRESCRIZIONE DEL
CREDITO

CREDITI VERSO NON
RESIDENTI

NUOVO PRINCIPIO

AUTOMATICA DEDUCIBILITA'
PERDITA

IN CASO DI CESSIONE CON
PASSAGGIO DEI RISCHI
DEDUCIBILITA'

SE COMPORTA ESTINZIONE DEL
CREDITO DEDUCIBILITA'

AUTOMATICA DEDUCIBILITA'
PERDITA

DEDUCIBILI SEMPRE

DUBBI/VERIFICHE

SUPERATA CIRCOLARE 26 2013
SU MAGGIORE CONVENIENZA

SUPERATA CIRCOLARE 26 2013
SU MAGGIORE CONVENIENZA

ATTENZIONE A
CONFIGURABILITA' DELLA
LIBERALITA'

ATTENZIONE A
CONFIGURABILITA' DELLA
LIBERALITA' (ASSONIME 15 DEL
2013)

ESIMENTI EX ART. 110 TUIR PER
BLACK LIST (cm 35/2012 E
26/2013)

OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA

DISPOSIZIONI DI PRASSI IN MATERIA DI IVA
EMISSIONE DI NOTA CREDITO
EX ART. 26 DPR 633/72

possibilità di nota creditare l'Iva non incassata a fronte di procedure esecutive infruttuose o al termine della procedura concorsuale. La Ratio della parte IVA della questione è illustrata dettagliatamente

nella circolare 77 del 2000

e per i termini di emissione delle Note di Credito valgono le precisazioni

nelle risoluzioni 195 del 2008 e 120 del 2009.

OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA

CONTENUTO DELL'ART. 26 DEL D.P.R. 633 DEL 1972

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182 bis o di un piano attestato ex art. 67 LF, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.

**CERTEZZA DEL RECUPERO DELL'IMPOSTA E QUINDI PERDITA
ISCRITTA AI FINI IMPOSTE SUI REDDITI E DEI PRINCIPI
CONTABILI AL NETTO DELLA IVA**

OIC N. 15 I CREDITI E L' IVA



NORMA DI COMPORTAMENTO N. 192

MOMENTO DI EMISSIONE DELLE NOTE DI VARIAZIONE IVA

NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

Massima

Nel caso di procedure concorsuali, il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, anche prima della conclusione della procedura.

L'emissione della nota di variazione, ai fini IVA, può coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, secondo i parametri fissati dall'articolo 101, comma 5, del D.P.R. 917/1986.

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Finalità, ambito di applicazione e definizioni

Il nuovo OIC 10 contiene le disposizioni per la redazione del rendiconto finanziario e le metodologie pratiche per illustrare i flussi finanziari generati e assorbiti durante il periodo amministrativo.

Predisposizione del rendiconto finanziario per tutte le società

È stata rimossa la precedente esenzione per le imprese minori “amministrativamente meno dotate” dalla predisposizione del rendiconto finanziario. Ora l’OIC 10 raccomanda la presentazione del rendiconto a tutte le tipologie societarie e ai gruppi. La nuova disposizione prevede che la società o il gruppo presenti il rendiconto finanziario nella nota integrativa.

Contenuto e struttura

Disponibilità liquide

L’OIC 10 precisa che sono disponibilità liquide i depositi bancari e postali, gli assegni, il denaro, i valori e la valuta estera in cassa. La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto finanziario è l’insieme delle disponibilità liquide.

A differenza dello IAS 7 tra le disponibilità liquide non si comprendono gli scoperti di c/c rimborsabili a vista in quanto essi sono generalmente una risorsa finanziaria utilizzata per la gestione della tesoreria.

Struttura

È previsto un unico schema: rispetto al passato non è più consentito scegliere il tipo di prospetto. Nel nuovo OIC 10 i flussi di disponibilità liquide sono presentati distintamente tra:

- la gestione reddituale;
- le attività di investimento;
- le attività di finanziamento.

È eliminato il metodo di presentazione dei flussi di CCN per la redazione del rendiconto: la risorsa finanziaria presa a riferimento è rappresentata dalle disponibilità liquide. Il nuovo documento introduce un chiarimento: i flussi finanziari sono presentati al lordo di compensazioni.

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Tavola 1

La redazione del rendiconto finanziario

Flusso della gestione reddituale	Flusso di cassa generato dalla "gestione operativa" dell'impresa. Si può determinare con il metodo diretto oppure con il metodo indiretto (vedi Tavola 2).
+ Flussi finanziari dell'attività di investimento	(- Investimenti) + disinvestimenti di immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) e di attività finanziarie non immobilizzate. Comprende anche il flusso derivante da acquisizione/cessione di controllate e rami di azienda.
+ Flussi finanziari dell'attività di finanziamento	Ottenimento e restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio (mezzi propri) e di debito (mezzi di terzi).
= Variazione delle disponibilità liquide	Questo ammontare deve "quadrare" con la variazione dell'aggregato delle disponibilità liquide di periodo (liquidità di fine esercizio meno inizio periodo).

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Gestione reddituale

Il flusso derivante dalla gestione reddituale può essere determinato con il metodo indiretto oppure con il metodo diretto (vedi **Tavola 2**): l'OIC 10 non dà disposizioni in merito al metodo "preferito" e pertanto ogni impresa sceglierà lo schema che meglio rappresenta i movimenti dei propri flussi finanziari.

Alcuni esempi di flussi finanziari generati o assorbiti dalla gestione reddituale sono:

- incassi da vendite e da prestazioni di servizi;
- incassi da royalty, commissioni, compensi, rimborsi assicurativi e altri ricavi;
- pagamenti per l'acquisto di materie prime, semilavorati, merci e altri fattori produttivi;
- pagamenti per l'acquisizione di servizi;
- pagamenti a, e per conto di dipendenti;
- pagamenti e rimborsi di imposte;
- pagamenti per oneri finanziari;
- incassi per proventi finanziari.

Con il metodo indiretto si determina la variazione dei flussi finanziari originati dalla gestione reddituale rettificando l'utile (perdita) netto di esercizio per tenere conto:

- dei costi senza esborso (tipicamente ammortamenti, accantonamento ai fondi, svalutazione per perdite non monetarie) e delle altre rettifiche contabili che non hanno richiesto esborsi e incassi;
- delle operazioni che hanno determinato differimenti nelle variazioni di liquidità, come le variazioni di CCN conseguenti allo svolgimento dell'attività operativa (per es. concessione di crediti, dilazione dei debiti, ecc.);
- delle operazioni i cui effetti devono essere ricompresi tra i flussi connessi ad operazioni d'investimento o finanziamento (per es. plusvalenze o minusvalenze su cespiti ceduti).

Con il metodo diretto, invece, si presentano i flussi finanziari lordi derivanti dalle attività della gestione reddituale.

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

- a) L'unica grandezza di riferimento sono le disponibilità liquide definite come **depositi bancari e postali, assegni, denaro e valori in cassa**.
- b) E' esposto nella nota integrativa
- c) Si applica a tutte le società che redigono il bilancio in base al Codice Civile (*eliminata la possibilità di non applicazione per i bilanci abbreviati*)
- d) Ha una struttura scalare definita (categorie, lettere,)
- e) Sono individuate e definite chiaramente le componenti delle gestioni reddituale, di investimento e di finanziamento
- f) Deve essere predisposto anche per il periodo precedente (*significa che per il bilancio 2014 vanno recuperate le informazioni a partire dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2012*)
- g) Previsti casi particolari per interessi e dividendi, imposte sul reddito, flussi in valuta e derivati di copertura
- h) Se necessario è possibile indicare informazioni in calce al rendiconto finanziario

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale

Utile (perdita) dell'esercizio	4.510.000	
Imposte sul reddito	750.000	
Interessi passivi/(interessi attivi)	459.200	
(Dividendi)	-410.500	
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività	46.300	
1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione		5.355.000
Accantonamenti ai fondi	865.000	
Ammortamenti delle immobilizzazioni	390.000	
Svalutazioni per perdite durevoli di valore	100.000	
Altre rettifiche per elementi non monetari	20.000	
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		1.375.000
2. Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn		<u>6.730.000</u>

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Decremento/(incremento) delle rimanenze	-1.310.000
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti	-1.937.000
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori	-139.000
Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi	63.000
Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi	-15.000
Altre variazioni del capitale circolante netto	85.000
<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>	-3.253.000

3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn	3.477.000
---	------------------

Interessi incassati/(pagati)	-467.200
(Imposte sul reddito pagate)	-500.000
Dividendi incassati	100.500
(Utilizzo dei fondi)	-225.000
<i>Altre rettifiche</i>	-1.091.700

Flusso finanziario della gestione reddituale (A)	2.385.300
---	------------------

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento

(Investimenti)	-362.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	412.500	
Immobilizzazioni materiali		50.500
(Investimenti)	-119.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	39.500	
Immobilizzazioni immateriali		-79.500
(Investimenti)	-767.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	138.000	
Immobilizzazioni finanziarie		-629.000
(Investimenti)	-839.000	
Prezzo di realizzo disinvestimenti	241.700	
Attività finanziarie non immobilizzate		-597.300
Acquisizione o cessione di controllate o rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide		0
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)		-1.255.300

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento

Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	277.000	
Accensione finanziamenti	1.500.000	
Rimborso finanziamenti	-2.752.000	
Mezzi di terzi		-975.000
Aumento di capitale a pagamento	900.000	
Cessione (acquisto) di azioni proprie	0	
Dividendi (e acconti su dividendi) pagati	-350.000	
Mezzi propri		550.000
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)		-425.000

Disponibilità liquide al 1° gennaio 200X+1	1.505.000
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)	705.000
Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X+1	<u>2.210.000</u>

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

Modalità alternativa di rappresentazione dei Flussi di Cassa individuano altre tipologie di grandezze finanziarie :

Cash Flow to Equity flusso di cassa disponibile per gli azionisti

Cash Flow to Debt flusso di cassa disponibile per il rimborso del debito

Queste grandezze sono tipiche, applicabili ed applicate nella rappresentazione dei Flussi di Cassa nei Piani di Risanamento :

a) Quanto al CFE, il termine «disponibile» va esteso e ricondotto anche al possibile contributo richiesto agli Azionisti ; quindi

b) Relativamente al CFD, dovrà essere esaminato non solo il rapporto con gli istituti di credito in termini di rimborso del debito, ma il concetto andrà esteso per evidenziare anche l'erogazione della cd. nuova finanza.

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

EBIT *Earning before interest and taxes (Risultato prima di oneri finanziari e imposte)*

(+) Ammortamenti, accantonamenti e acc. F.do TFR

= **EBITDA**

(-) Utilizzo Fondo TFR

(-) Utilizzo Fondi Rischi

(-) Oneri finanziari

(+/-) Gestione straordinaria

(-) Imposte correnti

= **FLUSSO DI CASSA REDDITUALE**

(+/-) Variazione CCN (Magazzino, Clienti, Fornitori, Crediti Debiti diversi, Ratei e Risconti ; N.B. separati)

(+/-) Flusso da gestione cespiti (Investimenti, Disinvestimenti ; N.B. separati)

= **FLUSSO DI CASSA DISPONIBILE**

Disponibile per

- ➡ servizio del debito finanziario (capitale e interessi)
- ➡ servizio dei leasing
- ➡ servizio eventuali piani di rientro fornitori
- ➡ azionisti

OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO

= **FLUSSO DI CASSA disponibile per l'AZIENDA**

- (-) Rimborso istituti bancari non aderenti *(in caso di piani di risanamento)*
- (-) Rimborso società di leasing non aderenti *(in caso di piani di risanamento)*
- (-) Rimborso fornitori non aderenti *(in caso di piani di risanamento)*
- (-) Rimborso debiti bancari
- (-) Rimborso debiti leasing
- (-) Rimborso piani di rientro fornitori

= **FLUSSO DI CASSA disponibile per l'AZIONISTA**

- (-) Erogazione dividendi ad azionisti

= **FLUSSO FINANZIARIO (fabbisogno / surplus)**

- (+) Accensione finanziamenti *(anche per erogazione di nuova finanza)*
- (+/-) Variazione capitale e riserve

= **FLUSSO DI CASSA TOTALE**

OIC N. 31 FONDI RISCHI ED ONERI – FONDO TFR

- a) elencato, commentato e precisato il contenuto della voce B3 «Altri fondi per rischi e oneri» (*comunque non da intendersi esaustivo*)
- b) gli **accantonamenti ai fondi sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale cui si riferisce l'operazione** (*caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria*) **prevalendo il criterio della classificazione "per natura" dei costi.**

Gli accantonamenti circa l'attività caratteristica sono iscritti prima e se possibile fra le voci della B di CE, solo successivamente in B12 e B13 come voci residuali. Gli accantonamenti relativi all'attività finanziaria o straordinaria sono iscritti fra le voci in C ed E del conto economico.

Ad esempio un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari è rilevato nella gestione finanziaria in C17 o C17 bis o in caso di ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21

OIC N. 31 FONDI RISCHI ED ONERI – FONDO TFR

- c) se dopo la cessione sostanziale di tutti i rischi relativi ad un credito, permangono ancora rischi minimali, tali importi vanno iscritti in B 12 «accantonamenti per rischi» con contropartita in B 3 del passivo
- d) il **fondo per prepensionamento e ristrutturazioni** viene **iscritto quando gli organi amministrativi approvano il piano** che identifichi : a) attività o ramo interessato ; b) principali unità operative coinvolte ; c) localizzazione, categoria, numero dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro; d) costo da sostenere per l'attuazione del programma; e) aspetti principali del piano sono stati comunicati agli interessati
- e) l'**accantonamento per resi** non può essere classificato in riduzione della voce A 1
- f) aggiornata la sezione dedicata al Fondo TFR

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

INQUADRAMENTO GENERALE

- **Art. 1751 Cod.civ.** così come modificato dal Dlgs.303 del 1991 (**subordina la debenza di tutte le indennità di fine rapporto agenti a determinate condizioni**)
- **Inquadramento contabile** accantonabilità ex **art. 2424bis III c. C.c.** , (vedi seguito principio OIC n. 31)
- **Inquadramento fiscale:** le indennità ai fini IVA sono escluse dalla base imponibile ex **art. 15 I c. 633/72**; ai fini imposte dirette riferimenti in **art. 105 IV c., 17 lettera d) TUIR e riferimento generale a 107 u.c. e 109 I c. TUIR (requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità)**. Per l' assoggettamento a ritenute vale l' art. **25 I c. del Dpr 600/73 (ammontare 20% - codice 1040)**

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

In sintesi, quindi, l'art. 1751:

- disciplina l'indennità di cessazione senza operare più alcun riferimento ad altre fonti, costituendo pertanto l'unica fonte normativa in ordine alla relativa disciplina;
- non ripropone la distinzione (prevista dalla contrattazione collettiva) tra "indennità di risoluzione del rapporto", "indennità suppletiva di clientela" e "indennità meritocratica"), fornendo quindi una nozione unitaria e compiuta dell'indennità di cessazione;
- fornisce una disciplina unitaria della "indennità di cessazione del rapporto di agenzia" sottoponendola a determinate condizioni.

Nell'attuale quadro normativo, in conclusione, sono deducibili, ai sensi del richiamato art. 105 del TUIR, gli accantonamenti per "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia" di cui all'art. 17, comma 1, lettera d) del TUIR, i quali sono disciplinati in via esclusiva ed unitaria dall'art. 1751 del codice civile.

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

3 *Giurisprudenza della Corte di Cassazione*

Più di recente la Corte di Cassazione, affrontando la questione della deducibilità dell'accantonamento per *"indennità suppletiva di clientela"* alla luce della modifica normativa intervenuta a decorrere dal 1° gennaio 1993 (che ha riformulato, come illustrato nel paragrafo precedente, l'articolo 1751 del codice civile), ne ha riconosciuto la deducibilità (Cass. 11 giugno 2009, nn. 13506, 13507, 13508).

Tale orientamento può ritenersi confermato dalla sentenza dell'11 aprile 2011, n. 8134, nella quale la Cassazione ha ribadito che *"in tema di*

Nella più recente pronuncia del 4 aprile 2013, n. 8288 la Suprema Corte sottolinea che "La giurisprudenza di questa Corte, in effetti, è oramai giunta a ritenere, sul presupposto della "unificazione", da parte dell'art. 1751 c.c., riformato, di tutte le indennità di cessazione rapporto - e al di là del carattere eventuale dell'indennità di clientela, questa soltanto dovuta in caso di scioglimento del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa del preponente per fatto non imputabile all'agente - che anche la ridetta convenzionale indennità suppletiva di clientela rientri nella previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 70, applicabile ratione temporis (trasfuso nel vigente art. 105 TUIR), che prevedeva la deducibilità delle indennità inerenti la cessazione del rapporto d'agenzia nei limiti "delle quote maturate nell'esercizio" (Cass. n. 13506 del 2009)".

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

TUIR. Al riguardo l'Avvocatura Generale dello Stato, in sede consultiva, ha precisato che *“il dubbio potrebbe prospettarsi in considerazione del connotato di eventualità che caratterizza la componente costituita dalla indennità suppletiva di clientela ...: senonché da un lato va osservato che il principio enunciato nel richiamato co. 1 dell'art. 109 è destinato ad operare in quanto “le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente” (e come si è accennato il precedente art. 105 contenuto nella stessa sezione concerne e disciplina specificamente gli accantonamenti relativi alle indennità che trovano causa nella fine del rapporto anche di agenzia); e d'altro lato, che per natura loro propria, gli accantonamenti (pur fiscalmente deducibili per competenza nei casi e nei limiti fissati dalla legge) in quanto anticipano all'esercizio una quota di costo destinato a verificarsi in futuro hanno necessariamente alla loro base un elemento previsionale e probabilistico (e non già certo o oggettivamente determinabile nel suo ammontare) come si desume anche dagli artt. 106 e 107 del TUIR e, in definitiva, pure dall'ultimo comma dell'art. 105 il quale, come più volte ribadito, consente espressamente l'accantonamento per indennità di fine rapporto di agenzia” (parere del 02.10.2013 n. 391527).*

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

4 Prassi dell'Agenzia delle entrate

In relazione all'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia come disciplinata dal citato art. 1751 cod. civ., nella formulazione della norma civilistica in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1993, l'Agenzia delle entrate ne aveva sostenuto la deducibilità dal reddito d'impresa con la risoluzione 9 aprile 2004, n. 59/E; successivamente - in considerazione dell'indirizzo interpretativo espresso all'epoca dalla Cassazione⁶ - nella circolare 6 luglio 2007, n. 42, si è affermata la non deducibilità, per competenza, dal reddito d'impresa della casa mandante, degli accantonamenti effettuati per indennità suppletiva di clientela e si è ritenuta *“non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa secondo cui l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle sue diverse componenti (indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica) è fiscalmente deducibile nei limiti dell'importo massimo previsto dall'articolo 1751, terzo comma, del codice civile.”*

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

CIRCOLARE 33/E DEL 8 NOVEMBRE 2013

5 *Gestione del contenzioso*

Diversamente, per le controversie relative a fattispecie disciplinate dall'art. 1751 c.c. nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 1993, in considerazione della oramai consolidata posizione della Corte di Cassazione richiamata al paragrafo 3.2, deve ritenersi corretta la tesi favorevole alla deducibilità, per competenza, dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tutte le sue componenti, senza che possa invocarsi *a contrario* la carenza dei requisiti di certezza e determinabilità fissati dall'art. 109 TUIR: nell'attuale quadro normativo le condizioni per la corresponsione dell'indennità di cessazione si riferiscono a tutta l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia, di talché l'aleatorietà dovrebbe eventualmente comportare l'indeducibilità dell'intero accantonamento, in aperto contrasto con l'art. 105 del TUIR.

Pertanto, anche gli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, dovuta in applicazione della norma recata dall'art 1751 in vigore dal 1° gennaio 1993, devono ritenersi deducibili dal reddito di impresa della casa mandante, in quanto detta indennità è compresa tra le "*indennità per la cessazione di rapporti di agenzia*", cui fa riferimento l'art. 17, primo comma, lettera d) del Tuir.

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

- Quali somme accantonare civilisticamente?

Art. 1751 C.c. “L' importo dell' indennità non può superare una cifra equivalente ad un' indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall' agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione. La concessione dell' indennità non priva comunque l' agente del diritto all' eventuale risarcimento dei danni. L'agente decade dal diritto all'indennità prevista dal presente articolo se, nel termine di un anno dallo scioglimento del rapporto, omette di comunicare al preponente l' intenzione di far valere i propri diritti. **Le disposizioni di cui al presente articolo sono inderogabili a svantaggio dell' agente.**”

Sentenza della Corte di Giustizia della UE del 23 Marzo 2006 e del 19 11 2008 – **l'ammontare stabilito dall'Art. 17 della Direttiva 86/653 (recepita nel Codice civile) non può essere sostituita da un accordo economico collettivo a meno che si provi che l'applicazione di quest'ultimo garantisce all'agente un'indennità pari o superiore a quella prevista dalla Direttiva stessa e dalla Legge poiché il potere discrezionale accordato agli Stati Membri va esercitato nei limiti del sistema istituito dall'art. 17 della Direttiva citata**

- Il problema per le imprese: i fac simili di conteggio stimato in base all'art. 17 della direttiva, in caso di agenti che hanno realmente incrementato la zona le somme dovute **sono nettamente superiori a quelle degli AEC ante recepimento Sentenza Corte Giustizia UE. (Attenzione alle decisioni della Cassazione Sez. Lavoro 16 Gennaio 2008 n. 687, 24 Luglio 2007 n. 16347 e 23 Aprile 2007 n. 9538)**

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

PRINCIPIO OIC N. 31

Fondo per indennità suppletiva di clientela

48. L'indennità suppletiva di clientela per gli agenti e i rappresentanti di commercio viene corrisposta tutte le volte che il contratto si scioglie per fatto non imputabile all'agente, come previsto dall'articolo 1751 codice civile.
49. Gli accantonamenti al fondo sono iscritti nella voce B1 del passivo, in misura coerente al periodo di maturazione.
50. Conseguentemente nel passivo di stato patrimoniale viene stanziato un fondo per l'importo, previsto per tale indennità e maturato alla data di bilancio, determinato anche in base a stime, tenendo conto altresì dei dati storici della società.
51. Nel conto economico gli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela sono iscritti alla voce B7 "per servizi").

INDENNITÀ FINE RAPPORTO AGENTI

PRINCIPIO OIC N. 31

Fondi di indennità per cessazione di rapporti di agenzia e per patto di non concorrenza

52. Il fondo di indennità per cessazione di rapporti di agenzia, accoglie l'indennità dovuta all'agente all'atto della cessazione del rapporto, ove ricorrono le condizioni previste dall'articolo 1751 codice civile. L'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione.
53. Il contratto di agenzia potrebbe prevedere, anche, un patto che limita la concorrenza da parte dell'agente. Tale clausola comporta la corresponsione all'agente di un'indennità di natura non provvisoria, in occasione della cessazione del rapporto di agenzia. L'indennità va commisurata alla durata del vincolo di non concorrenza, non superiore a due anni, dopo l'estinzione del contratto, alla natura del contratto di agenzia e all'indennità di fine rapporto.
54. Gli accantonamenti al fondo sono iscritti, in misura coerente al periodo di maturazione sulla base delle norme previste dagli accordi economici collettivi relativi al settore di appartenenza dell'agente, dell'esperienza acquisita e di elaborazioni statistiche della percentuale delle prestazioni riconosciute rispetto al numero complessivo degli agenti che hanno cessato il rapporto.

A large, stylized tree graphic in the background. The trunk and branches are composed of thin, light brown lines. The leaves are represented by small, light brown circles connected by thin lines, creating a dense, textured canopy. The tree is positioned on the left side of the slide, with its trunk extending towards the bottom.

VideoFisco
25 marzo 2015

Bilancio 2014: approfondimenti
fiscali

Il bilancio 2014: analisi di alcune poste di natura tributaria

A cura di Fabrizio Giovanni Poggiani

Termini di approvazione

Limiti D.lgs. 173/2008	Bilancio abbreviato	Collegio sindacale	Bilancio consolidato
Totale attivo netto dello stato patrimoniale	4.400.000	4.400.000	17.500.000
Ricavi da vendite e prestazioni	8.800.000	8.800.000	35.000.000
Dipendenti	50	50	250

ATTENZIONE

- Se il periodo d'imposta è diverso da 12 mesi, i ricavi vanno ragguagliati (anche nel primo esercizio)
- Possono essere obbligate alla redazione del bilancio consolidato anche le snc e le sas se tutti i loro soci illimitatamente responsabili sono rappresentati da spa, sapa o srl

Adempimento	Soggetto tenuto all'adempimento	Scadenza	Data ultima per esercizio chiuso al 31 dicembre 2014	
			Termine ordinario	Termine prorogato
Predisposizione progetto di bilancio	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (art.2429, co.1 del Codice Civile)	31 marzo 2015	30 maggio 2015
Predisposizione relazione sulla gestione				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore contabile				
Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale	Organo amministrativo + organi di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (art.2429, co.1 del Codice Civile)	15 aprile 2015	14 giugno 2015
Celebrazione assemblea per approvazione bilancio	Convocazione a cura organo amministrativo	Entro 120 – 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (art.2364, co.2 del Codice Civile)	30 aprile 2015	29 giugno 2015
Deposito del bilancio approvato presso il Registro delle imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (art.2435, co.1 del Codice Civile)	30 maggio 2015	29 luglio 2015

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

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

La **sanzione amministrativa** prevista dall'art. 2631 del Codice civile sarà irrogata dalle **Camere di Commercio** in quanto, per effetto del d.lgs. n. 113/1998 tutte le funzioni di accertamento, di contestazione ed irrogazione di sanzioni precedentemente svolte dall'UPICA(Uffici provinciali per l'industria, il commercio, e l'artigianato) sono ora svolte dalle Camere di Commercio.

Così si è espresso il **Ministero dello Sviluppo Economico - Dipartimento registro delle imprese** - in merito alla sussistenza in capo alle stesse di poteri di accertamento, di contestazione e di irrogazione di sanzioni nelle ipotesi di omessa convocazione assembleare (art. 2631 c.c.)

La giurisprudenza di legittimità si era già espressa in tal senso (**Cassazione, 9 dicembre 2005, n. 27293 e sentenza 20 marzo 2007, n. 6559**).

IL CHIARIMENTO

Il dubbio era se, in tema di applicazioni di sanzioni amministrative, dovessero essere i **prefetti** a irrogare le sanzioni (art. 2, D.P.R. n. 571/1982) o le **camere di commercio**.

I tecnici del **Ministero dello Sviluppo Economico, Dipartimento registro delle imprese** hanno precisato che l'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 689/1981, individua la competenza del prefetto, in tema di applicazioni delle sanzioni amministrative in mancanza di un ufficio periferico al quale siano demandate le attribuzioni e i compiti dell'amministrazione nella cui competenza rientra la materia alla quale si riferisce la violazione. Ciononostante, considerato che la materia è da ricondurre al prefetto, i tecnici dell'interno, ritengono che gli **organismi territorialmente competenti** per sanzionare l'omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione dei bilanci possano essere individuato nelle **Camere di Commercio**.

SANZIONI

La sanzione pecuniaria, nei confronti degli amministratori e sindaci, per la mancata convocazione dell'assemblea prevista dall'art. 2631 c.c., va da un minimo di **1.032 euro** ad un massimo di **6.197 euro**.

L'art. 16 della Legge n. 689/1981 (**pagamento in misura liberatoria**) consente di versare in misura ridotta la sanzione pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo pari a **2.064 euro**.

MANCATA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Gli amministratori che entro trenta giorni dall'**approvazione del bilancio** non provvedono al deposito dello stesso in **CCIAA** sono sanzionati in misura pari ad **un terzo** delle sanzioni pecuniarie previste dall'art. 2630 c.c.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano il bilancio di esercizio è compresa tra un minimo di **45,78 euro** ed un massimo di **458,67 euro** se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di **137,33 euro** ed un massimo di **1.376 euro** se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

L'articolo **16 della Legge n. 689/81** (**pagamento in misura liberatoria**) consente di sanare la violazione versando la sanzione in misura ridotta pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo.

Nel caso di presentazione tra il 31° giorno e il 60° giorno successivo la sanzione ridotta è pari a **91,56 euro** mentre nel caso di presentazione oltre il 60° giorno la sanzione ridotta è pari a **274,66 euro**.

MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ELENCO SOCI

La presentazione dell'**elenco soci** è un obbligo rimasto in capo alle Spa e alle Sapa che devono depositare l'elenco soci riferito alla data di presentazione del bilancio qualora siano intervenute variazioni nella compagine sociale rispetto all'esercizio precedente.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano l'elenco soci è compresa tra un minimo di **34,33 euro** ed un massimo di **344 euro** se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di **103 euro** ed un massimo di **1.032 euro** se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

Il pagamento in misura liberatoria è pari a **68,66 euro** se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine e di **206 euro** nel caso di presentazione oltre il sessantesimo giorno.

Composizione della pratica di bilancio	Prospetto contabile (Stato patrimoniale e Conto economico) formato XBRL	Nota integrativa formato pdf/a-1	Documento unico (Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa) formato XBRL	Allegati al bilancio formato pdf/a-1
Bilancio d'esercizio depositato fino al 2.3.2015	✓	✓		✓
Bilancio d'esercizio depositato a partire dal 3.3.2015			✓	✓
Bilancio consolidato	✓	✓		✓

A stylized tree with a brown trunk and a canopy of small grey circles connected by thin, light brown lines. The tree is positioned on the left side of the slide, with its trunk extending to the bottom edge.

Passaggio dall'utile civilistico all'utile fiscale

LA DETERMINAZIONE DEL RISULTATO DI ESERCIZIO, AI FINI FISCALI, AVVIENE SECONDO REGOLE E NORME SPECIFICHE, CHE TENDONO A DILATARE LA MATERIA IMPONIBILE E A LIMITARE IL PIÙ POSSIBILE I MARGINI DI MANOVRA SULLE VALUTAZIONI E L'INCERTEZZA DEL REDDITO D'IMPRESA.

Riepilogo dei principi fondamentali per la determinazione del reddito imponibile

Competenza

I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi sono imputati all'esercizio o agli esercizi in cui ricade la loro competenza economica, in base al momento in cui si considerano sostenuti o conseguiti sotto il profilo tributario.

Inerenza

Ai fini della deducibilità le spese e gli altri componenti negativi devono essere inscindibilmente connessi ad attività, operazioni aziendali o beni da cui derivano i ricavi e i proventi che concorrono a formare il reddito imponibile.

Certezza e determinabilità oggettiva

I costi e i ricavi non concorrono a formare il reddito tassabile:

- se la loro esistenza non è certa, ovvero non si è verificato il fatto da cui derivano;
- se il loro importo non è oggettivamente determinabile.

IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO

- **I ricavi, gli altri proventi e le rimanenze** concorrono a formare il reddito d'impresa anche se non risultano imputati al conto economico dell'esercizio.
- **Le spese e gli altri componenti negativi** non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

NOTA BENE

Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. **Sono tuttavia deducibili:** quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme del Tuir che dispongono o consentono il rinvio; quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO

- **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 (*del Tuir, n.d.a.*).
- In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.
 - Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, c. 7-ter D. Lgs. 28.02.2005, n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

DIVERGENZA FRA RISULTATO DI BILANCIO E IMPONIBILE FISCALE

Il codice civile regola le modalità di determinazione del risultato economico di esercizio; la normativa fiscale prevede, invece, modalità diverse per stabilire l'imponibile Ires: **di fatto, solo in casi eccezionali i valori civilistici e fiscali coincidono. A titolo esemplificativo, occorre tenere conto di quanto segue:**

- deducibilità parziale o frazionata di determinati costi (autovetture, ammortamenti, spese di rappresentanza, telefonia, interessi passivi, ecc.);
- rilievo fiscale rinviato a esercizi successivi (spese manutenzione, compensi amministratori, ecc.);
- costi interamente indeducibili (sanzioni, spese non documentate, ecc.);
- possibile frazionamento di componenti positivi di reddito, quale le plusvalenze;
- tassazione di alcuni ricavi su base catastale.

Alcune di tali componenti sono comunque destinati a essere riassorbite negli esercizi successivi (differenze temporanee); altre, invece, sono definitivamente «perse» (differenze permanenti).

DIVERGENZA FRA RISULTATO DI BILANCIO E IMPONIBILE FISCALE

In tale contesto assume rilievo anche la fiscalità delle perdite che, per i soggetti Ires, hanno regole differenziate rispetto ai soggetti Irpef.

Se la società consegue una perdita fiscale, questa può essere portata in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, eccetto il caso in cui la società sia interessata da acquisizioni rilevanti di partecipazioni e dalla modifica dell'attività principale.



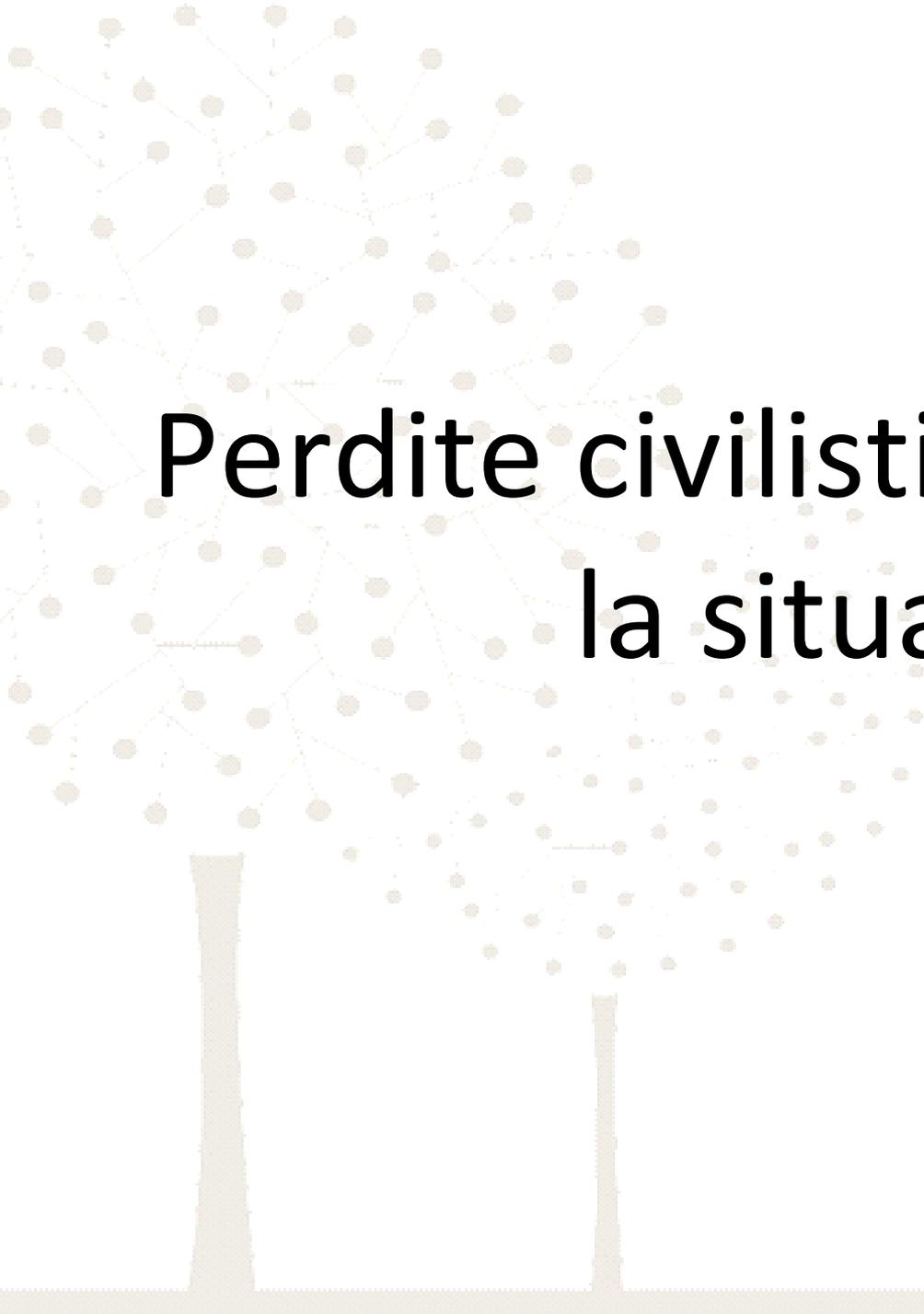
- L'ammontare della perdita riportabile è ridotto:
 - .. in presenza di proventi esenti;
 - .. per i soggetti che fruiscono di regimi di esenzione del reddito o dell'utile.

Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

Fino al 2010
 Riportabili nei 5 periodi d'imposta successivi



La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valedoli per la determinazione del reddito, può essere portata in diminuzione del "reddito complessivo" dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il 5°, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi.



Perdite civilistiche e fiscali: la situazione

La perdurante congiuntura che ha caratterizzato il periodo 2008–2014 potrebbe aver determinato risultati negativi tali da minare l'integrità sia del capitale sociale sia del patrimonio netto aziendale.



Società di capitali: è estremamente importante considerare, in presenza di perdite di esercizio, le seguenti fattispecie:

conseguenze civilistiche
per perdite rilevanti
sul patrimonio netto

rilevazione imposte differite attive
in presenza di perdite fiscali
riportabili negli esercizi successivi

INDICATORI DI RISCHIO FINANZIARI



- 1) Situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo.
- 2) Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso.
- 3) Eccessiva dipendenza a prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine.
- 4) Indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e di altri creditori.
- 5) Bilanci storici o prospettici con *cash flow* negativi.
- 6) Principali indici economico-finanziari negativi.
- 7) Consistenti perdite operative o significative perdite di valore di attività che generano *cash flow*.

INDICATORI DI RISCHIO FINANZIARI



8) ⇨ Mancanza o discontinuità della distribuzione di dividendi.

9) ⇨ Incapacità di saldare i debiti alla scadenza.

10) ⇨ Incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti.

11) ⇨ Cambiamenti nelle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione a credito alla condizione di pagamento alla consegna.

12) ⇨ Incapacità di ottenere i finanziamenti necessari per lo sviluppo di nuovi prodotti o per altri investimenti necessari.

INDICATORI DI RISCHIO GESTIONALI



- 1) Perdita di amministratori o di dirigenti chiave.
- 2) Perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti.
- 3) Difficoltà nell'organico del personale o difficoltà nel mantenere il flusso di approvvigionamenti da importanti fornitori.

ALTRI INDICATORI



- 1) Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non in conformità alle disposizioni normative.
- 2) Contenziosi legali e fiscali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l'impresa non è in grado di sostenere.
- 3) Modifiche legislative o politiche governative dalle quali si attendono sfavorevoli effetti per l'impresa.

Il codice civile

Art. 2446

Art. 2482-bis

Art. 2447

Art. 2482-ter

Riduzione del capitale per perdite

Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale

S.p.a.

S.r.l.

S.p.a.

S.r.l.

Limiti alla distribuzione di utili

Art. 2303, c. 2

Art. 2433, c. 3

Art. 2478-bis, c. 5

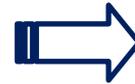
S.n.c. e S.a.s.

S.p.a.

S.r.l.

Riserve e copertura delle perdite

L'effetto delle perdite sul capitale sociale si manifesta solo dopo l'integrale utilizzo delle riserve, secondo un ordine tassativo, ossia per «disponibilità».



Cassazione, sentenze:
6.11.1999, n. 12347;
17.11.2005, n. 2369;
2.04.2007, n. 8221.



Ordine di utilizzo riserve

facoltative

statutarie

di rivalutazione monetaria

legale

perdita residua

conforme:
O.I.C. 30



capitale sociale₆₆

Perdite, riserve e capitale sociale: casi possibili

Per valutare gli effetti delle perdite sul capitale sociale occorre che le medesime siano assunte «al netto» delle riserve allocate in bilancio.

A



**perdite
< 1/3 C.S.**

B



**perdite > 1/3 C.S.
senza riduzione
al di sotto del
minimo legale**

C



**perdite > 1/3 C.S.
con riduzione
al di sotto del
minimo legale**

La s.r.l. può ripartire dal capitale minimo di 1 euro

Non è necessaria la ricapitalizzazione fino al limite minimo «ordinario» di 10 mila euro.

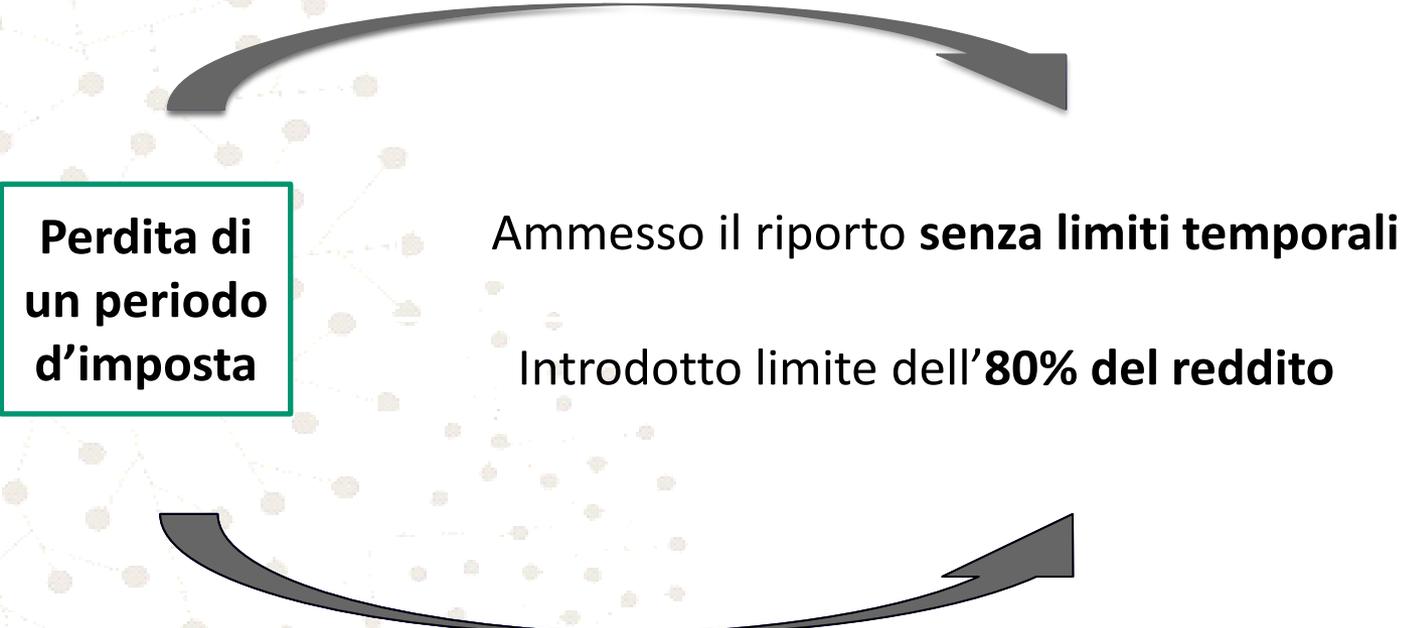
Le novità introdotte dall'articolo 9, D.L. 76/2013 non comportano modifiche alla disciplina prevista alla riduzione del capitale per perdite dall'articolo 2482-bis c.c. in base alla quale in caso di perdite superiori a un terzo del capitale, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.

Se, poi, entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate.

In tal caso occorre allora coordinare tali situazioni con le nuove disposizioni introdotte dall'articolo 9 di 76/2013 che hanno introdotto nel nostro ordinamento società con capitale inferiore a 10 mila euro.

In presenza dei presupposti di cui all'articolo 2482-ter c.c. (perdite superiori al terzo del capitale sociale che lo facciano scendere al disotto dei 10 mila euro) rimane l'obbligo di adottare una delibera di riduzione, di trasformazione o di scioglimento della società.

Consiglio Nazionale del Notariato, studio n. 892-2013



**Perdita di
un periodo
d'imposta**

The diagram features a central text box on the left with a green border containing the text 'Perdita di un periodo d'imposta'. To its right, two lines of text are stacked: 'Amnesso il riporto senza limiti temporali' and 'Introdotta limite dell'80% del reddito'. Two large, dark grey curved arrows originate from the top and bottom of the text box and point towards the right, framing the text.

Amnesso il riporto **senza limiti temporali**

Introdotta limite dell'**80% del reddito**

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

Nuovo regime

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



Vecchio regime

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

FINALITÀ DELLA NORMA

- 
- **Norma anti crisi:** favorisce le imprese con riporto delle perdite illimitato nel tempo.
 - **Semplificazione:** eliminate le valutazioni circa la possibile iscrizione delle imposte differite attive.
 - **Antiabuso:** «scoraggiate» manovre societarie, in prossimità della scadenza del quinquennio, finalizzate a «rivitalizzare» la perdita.
 - **Maggiore gettito:** imponibile al 20% con effetto immediato.

AMBITO SOGGETTIVO

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

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

Quindi soggetti Irpef due casi:

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

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



CNDCEC

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

IRDCEC, circolare 14.09.2011, n. 24/IR

Criterio di scelta sul riporto delle perdite:

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



Gli ammortamenti

La Legge Finanziaria 2008 ha introdotto notevoli cambiamenti in merito alla disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali strumentali.

Le disposizioni si applicano **a partire dall'esercizio 2008** per le società con esercizio coincidente con l'anno solare.

Le novità riguardavano:

- **eliminazione delle deduzioni extracontabili (indicate nel quadro EC del modello Unico);**
- **eliminazione degli ammortamenti anticipati;**
- **eliminazione ammortamenti accelerati.**

Tali interventi sono stati introdotti al fine di attuare il principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio.

A partire dal 2008:

- la deduzione dell'ammortamento è subordinata all'imputazione della relativo quota a conto economico, e quindi la quota di ammortamento civilistica risulta essere anche quella deducibile fiscalmente, essendo venuta meno la possibilità di effettuare deduzioni extracontabili in sede di dichiarazione dei redditi;
- non è più possibile effettuare una maggiore deducibilità della quota di ammortamenti anticipati o accelerati

**Eliminato ammortamento
anticipato e accelerato a
decorrere dal periodo
successivo a quello in corso al
31 dicembre 2007**

**Programmata la revisione delle
tabelle di ammortamento di cui
al D.M. del 31 dicembre 1988**

**Possibilità primo anno
ammortamento pieno
solo per il 2008**

**Commissione al lavoro da
sempre????**

Non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali, in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 83 del TUIR.

Agenzia delle Entrate, risoluzione 17 giugno 2005 n. 789

Contabilizzazione unitaria del terreno e del fabbricato

In caso di contabilizzazione unitaria, **il costo riferibile al terreno (e, quindi, non ammortizzabile) è determinato attraverso la semplice applicazione al costo complessivo (costo che, quindi, è comprensivo della componente "terreno" e della componente "fabbricato") delle percentuali del 20% o del 30%**

(art. 36, comma 7, D.L. n. 223/2006)

L'Amministrazione finanziaria può **disconoscere** gli ammortamenti gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore

Se contabilizzati in modo incoerente rispetto al passato

salvo che si dimostri la giustificazione economica in base a corretti principi contabili

Revisione del regime fiscale degli ammortamenti

L'art. 23, comma 47, D.L. 6 luglio 2011 n. 98 (convertito nella Legge 15.7.2011 n. 111) ha stabilito che, in attesa della riforma del sistema fiscale, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012 (2013, per i soggetti "solari"), con regolamento da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 2, Legge 23 agosto 1988 n. 400, è rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino:

- attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti, e
- attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.

ATTENZIONE

La norma non ha al momento trovato attuazione

La deducibilità dei canoni leasing

DEDUCIBILITÀ CANONI DI LEASING

ART. 1, CC. 162 E 163

- **modificati gli articoli 54 e 102 Tuir.**
- la deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni è ammessa **per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto.**
- **Beni immobili:** deduzione ammessa per un **periodo non inferiore a 12 anni.**

Impresa utilizzatrice (imputazione canoni al conto economico)

- a prescindere dalla durata contrattuale prevista, **la deduzione del leasing è ammessa per un periodo non inferiore alla metà** (anziché 2/3) del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa.
- **Beni immobili:**
 - a) la deduzione è ammessa per un **periodo non inferiore a 12 anni;**
 - b) riguarda anche i **professionisti** (*incluso il bene a uso promiscuo*).

Decorrenza

contratti di locazione finanziaria stipulati **dall'1.01.2014**

- la deduzione dei canoni leasing è, comunque, **indipendente dalla durata del contratto.**
- **ai fini Irap nessun rilievo,** nella misura in cui si assume il principio di derivazione della base imponibile dal risultato che emerge dal bilancio – conto economico.
- **nessun effetto per i soggetti IAS.**
- **introdotta l'imposta di registro del 4%** sulla cessione, da parte degli utilizzatori dei beni strumentali in leasing, degli immobili strumentali, anche da costruire (nuovo art. 8-bis, Tariffa, parte prima Dpr 131/1986). Si tratta delle cessioni di immobili strumentali che, in base all'art. 10, n. 8-ter Dpr 633/1972 possono essere esenti da Iva oppure soggetti a Iva per opzione. Qualora la cessione riguardi il fabbricato, l'atto è già soggetto a imposta ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 4%. La disposizione introduce l'imposta di registro, di importo analogo, per la cessione del contratto di leasing. La **base imponibile** è pari al corrispettivo pattuito per la cessione aumentato della quota capitale compresa nei canoni ancora da pagare oltre al prezzo di riscatto.
- **soppressa, dal 1.01.2014, l'imposta provinciale di trascrizione (Ipt)** nell'ipotesi di riscatto degli autoveicoli detenuti in leasing.

Deducibilità canoni leasing per «beni mobili» delle imprese

**Fino al
31/12/2007**

deduzione legata
alla durata
minima del
contratto pari alla
metà del periodo
di ammortamento
tabellare

**Dall'1/1/2008 al
28/04/2012**

deduzione legata
alla durata
minima del
contratto pari a
2/3 del periodo di
ammortamento
tabellare

**Dal 29/04/2012 al
31/12/2013**

durata
contrattuale
libera e
deduzione
ammessa per un
periodo non
inferiore a 2/3 del
periodo di
ammortamento
tabellare

Dall'1/1/2014

durata
contrattuale
libera e
deduzione per un
periodo non
inferiore alla
metà del periodo
di
ammortamento
tabellare

Deducibilità canoni leasing per «beni immobili» delle imprese

Fino al
2/12/2005

deduzione legata alla durata minima del contratto pari a 8 anni

Dal 3/12/2005
al 31/12/2007

deduzione legata alla durata minima del contratto pari alla metà del periodo di ammortamento tabellare con un minimo di 8 e un massimo di 15 anni

Dall'1/1/2008 al
28/04/2012

deduzione legata alla durata minima del contratto pari a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con un minimo di 11 e un massimo di 18 anni

Dal 29/04/2013
al 31/12/2013

durata contrattuale libera e deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento tabellare, con un minimo di 11 e un massimo di 18 anni

Dall'1/01/2014

Durata contrattuale libera e deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni

I compensi degli amministratori

I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

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

Occorre premettere che, come prevede l'articolo 95, D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), **i compensi corrisposti agli amministratori di società sono deducibili, come visto, per cassa («principio di cassa allargato»)**, posto che ciò è espressamente contemplato dal legislatore.

I compensi corrisposti agli amministratori sono deducibili soltanto se effettivamente pagati entro il 12 gennaio 2015, in base al “principio di cassa allargato”, nel periodo d'imposta considerato (in tal caso il 2014).

Agenzia delle Entrate, circolare 18 giugno 2001 n. 57/E

I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

Nell'ambito dell'attività di accertamento, l'Amministrazione finanziaria ha la potestà di recuperare a tassazione i costi che, a suo avviso, non possono essere dedotti in quanto non inerenti l'attività aziendale.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in sede di attività di controllo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere totalmente o parzialmente la deducibilità dei **compensi** agli **amministratori** in tutte le ipotesi in cui questi appaiano insoliti, sproporzionati ovvero strumentali all'ottenimento di indebiti vantaggi (**Agenzia delle Entrate, risoluzione 31 dicembre 2012 n. 113/E**)

La Corte di Cassazione (**sentenza 31 ottobre 2005 n. 21155**), ha stabilito che *"allo stato attuale della legislazione l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti agli amministratori "*, poiché *"l'art. 62 [ora 95] del D.P.R. n. 917/86, nella sua nuova formulazione introdotta nel testo unico, non prevede più il richiamo a un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità dei compensi, per cui l'interprete non può che prendere atto della modificazione normativa e concludere per l'inesistenza del potere di verificare la congruità delle somme date ad un amministratore di società a titolo di compensi per l'attività svolta "*.

L'assunto è stato confermato dalla Cassazione (sentenze 2 dicembre 2008 n. 28595 e 10 dicembre 2010 n. 24957).

In base a ciò, all'Agenzia delle Entrate non sarebbe attribuito il potere di valutare la congruità del compenso, in quanto non sarebbe possibile sindacare le scelte imprenditoriali.

I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI: LA CONGRUITÀ

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

Sul tema la giurisprudenza di legittimità si espressa più volte affermando:

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

INDENNITÀ DI FINE MANDATO

La disciplina legislativa non prevede il diritto alla corresponsione di un'indennità di fine mandato come avviene per i dipendenti, che ai sensi dell'art. 2120 C.C. hanno diritto al trattamento di fine rapporto (TFR). Tuttavia, tale indennità, trova legittimazione nell'art 2389, c.c. e nell'art. 2364 comma 1 n. 3) del C.C., dove anche se non espressamente menzionato, il TFM viene assimilato al compenso degli amministratori.

L'art. 2389 C.C. prevede che *“I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea”*.

L'art 2364 comma 1 n. 3), C.C. statuisce, inoltre, che è l'assemblea ordinaria a determinare il compenso degli amministratori se non è stabilito nello statuto.

Dall'analisi degli articoli sopra indicati si evince che la presenza di un'indennità di trattamento di fine mandato per gli amministratori è prevista e determinata:

- con apposita previsione nello statuto;
- in sede di assemblea dei soci, se lo statuto tace in proposito.

DISCIPLINA CIVILISTICA

Per quanto attiene alla determinazione dell'ammontare **del trattamento di fine mandato**, non esistono disposizioni specifiche né nel T.U.I.R. né in altre norme di legge, rispetto a quanto avviene, invece, per il TFR dei lavoratori dipendenti (art. 2120 C.C.) costituito da una quota pari all'importo della retribuzione per l'anno stesso, divisa per 13,5.

La determinazione del trattamento di fine mandato, non essendo presenti né uno specifico parametro né indicazioni precise, viene rimessa alla libera volontà delle parti e comunque sempre nel rispetto del criterio di congruità e ragionevolezza.

DISCIPLINA FISCALE-TASSAZIONE PER L'AMMINISTRATORE

L'art. 17 comma 1, lettera c) del T.U.I.R. prevede che le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione continuata e continuativa (co.co.co) sono soggette a tassazione separata *“se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto”*.

Pertanto l'indennità di trattamento di fine mandato è imponibile in capo all'amministratore al momento dell'effettivo incasso, con la possibilità di poter assoggettare tale reddito a tassazione separata se sussiste il requisito dell'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

La condizione che l'atto sia recedente all'inizio del rapporto è soddisfatta anche nel caso in cui il diritto all'indennità sia contestuale alla nomina dell'amministratore.

In merito alla data certa dell'atto, **la norma di comportamento n. 125 dell'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano**, fornisce dei chiarimenti in merito, affermando che la condizione possa considerarsi soddisfatta se si adotta uno dei seguenti metodi:

- trascrizione del verbale nel libro delle assemblee e vidimazione del libro prima dell'inizio del rapporto, oppure effettuazione di un estratto notarile del libro assemblee;
- notifica agli amministratori della delibera che attribuisce loro l'indennità di fine mandato;
- invio agli stessi, tramite raccomandata, di copia dell'atto in plico senza busta.

DISCIPLINA FISCALE-TASSAZIONE PER LA SOCIETÀ

L'art. 105 comma 4 del T.U.I.R. stabilisce che gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1 lettera c) del T.U.I.R., le indennità per cessazione del rapporto di co.co.co., sono deducibili per competenza, in misura pari alla quota maturata nell'esercizio, analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti al fondo TFR dei lavoratori dipendenti.

La **Risoluzione dell'agenzia delle Entrate n. 211/E del 22 maggio 2008** ha fornito un'importante chiarimento affermando la deducibilità per competenza degli accantonamenti eseguiti dalla società in presenza dei requisiti, in precedenza analizzati, per la fruizione della tassazione separata in capo all'amministratore (art. 17, comma 1, lettera c), del T.U.I.R.; ovvero la condizione secondo cui il diritto deve risultare da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto. Riassumendo:

-se il diritto all'indennità di trattamento di fine rapporto risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, la società ha la possibilità di dedurre per competenza le quote annualmente accantonate, ovvero la parte maturata nell'esercizio, così come indicato nell'art. 105 comma 4 del T.U.I.R.-.

-se non sussiste la condizione della data certa oppure l'atto è successivo all'inizio del rapporto, la società deduce la somma erogata nell'anno di effettiva erogazione. Quindi effettua la deduzione per cassa del trattamento fine mandato dell'amministratore.

INDENNITÀ FINE MANDATO

Non esiste norma per la sua determinazione



A differenza del TFR

Si determina
contrattualmente

**Problematiche fiscali
art. 17, c. 1, lettera c)**

D.P.R. 917/1986

**TASSAZIONE
SEPARATA**



**Indispensabile prevederla
Prima dell'inizio del rapporto**



Indispensabile data certa

ULTERIORE GIURISPRUDENZA E PRASSI SUL TEMA

- la deducibilità dei compensi è acclarata (Cassazione, sentenza 10 dicembre 2010 n. 24957).
- l'incarico di amministratore è tipicamente oneroso (Cassazione, sentenza n. 1915 del 29 gennaio 2008)
- un amministratore non socio senza compenso giustifica ritenere che il compenso sia percepito in nero (Cassazione, sentenza n. 1915 del 29 gennaio 2008)
- per rendere deducibili i compensi occorre la delibera assembleare (Cassazione - Sezioni Unite – sentenza 29 agosto 2008 n. 21933)
- l'indennità' di fine mandato - è deducibile per competenza solo se l'assemblea l'ha stabilito precedentemente la nomina con atto avente data certa (R.M. n. 211 del 22 maggio 2009)
- la rinuncia dell'amministratore al compenso comporta comunque la sua tassazione (C.M. n. 73 del 1994)
- l'amministratore non può essere dipendente della società – (Cassazione, sentenze n. 13009 del 5/9/2003 e n. 24118 del 13/11/2006)

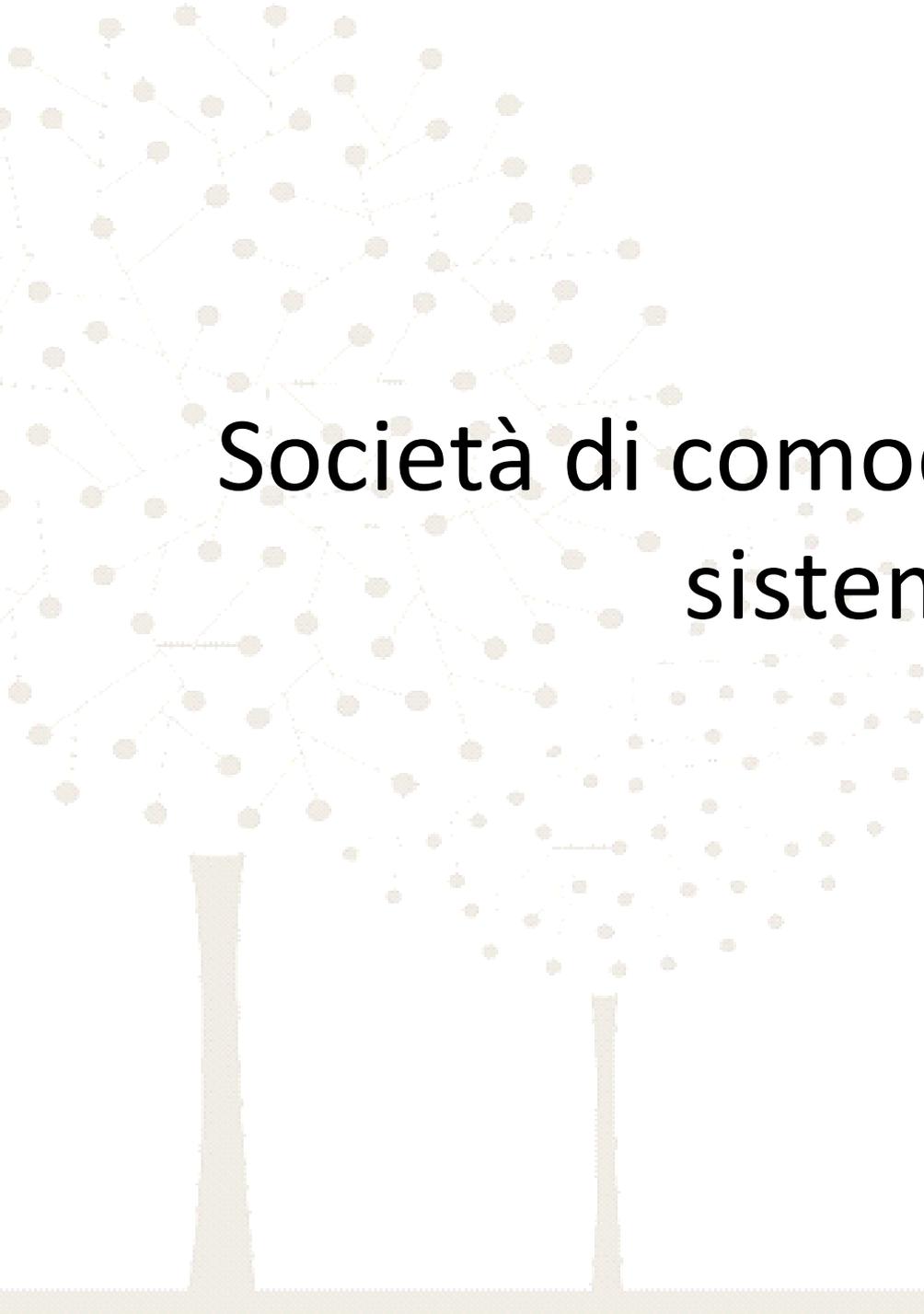
ULTERIORE GIURISPRUDENZA, DOTTRINA E PRASSI SUL T.F.M.

- il trattamento di fine mandato degli amministratori è un costo inerente, deducibile e la sua quantificazione è vincolata solo dalla discrezionalità dell'imprenditore (**C.T.R Lazio, sentenza n. 25/01/2012**)
- il DL 201/2011 ha disposto che l'amministratore può beneficiare della tassazione separata del TFM fino a importi non superiori a 1 milione di euro. L'eventuale eccedenza concorre alla formazione del reddito complessivo (chiarimenti in merito con **circolare 3/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate**)
- l'indennità è deducibile solo nell'esercizio in cui avviene l'effettiva erogazione all'amministratore (**Agenzia delle Entrate, risoluzione 211/E/2008**); la dottrina non concorda (**ADC, norma di comportamento n. 180/2010**).

SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

ORDINANZA N. 18702 DEL 2010

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



Società di comodo e in perdita sistemica

La normativa in questione ha molteplici implicazioni, prescindendo dagli aspetti soggettivi, quali:

- la **determinazione dei ricavi minimi e del reddito minimo** ai fini delle imposte sui redditi;
- i riflessi dell'imputazione di tale **reddito minimo ai fini Irap**;
- le **limitazioni alla compensazione o al rimborso del credito Iva**;
- la **disapplicazione della norma mediante interpello**;
- la **disciplina agevolativa prevista dalla legge n. 296/2006 per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice delle società non operative**;
- la **maggiorazione dell'aliquota Ires (38,00%) in presenza di perdite «sistemiche».**

- scopo essenziale della normativa riguardante le cosiddette «società di comodo» è la **disincentivazione del ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario del bene**, avvalendosi delle più favorevoli norme previste per le società, costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'attività commerciale.
- così enucleato il principio ispiratore della norma primigenia (art. 30 legge n. 724/1994), **la disciplina in questione è stata oggetto di numerose modifiche (ben diciotto, considerando le ultime disposizioni ex D.L. n. 138/2011)**, che ne hanno significativamente modificato l'impianto originario.
- **in particolare, oltre al D.L. n. 138/2011, si segnalano il D.L. 4.07.2006, n. 223 e la L. 27.12.2006, n. 296**, dichiaratamente volti a scoraggiare ulteriormente gli utilizzi impropri dello schermo societario, miranti ad attuare lo spossessamento formale tra i beni e i loro proprietari (attività di mero godimento).

Ciò rilevato, dalla lettura della materia emergono aspetti di evidente **criticità**, sintetizzabili come segue:

- il rischio, soprattutto dopo le modifiche normative intervenute con riguardo alla possibilità di fornire la prova contraria, che sia stata introdotta una **surrettizia tassazione di tipo patrimoniale**. In particolare, il prelievo sulle società di comodo assumerebbe la valenza di una tassa **sulla personalità giuridica e sulla responsabilità limitata o, comunque, sulla creazione di patrimoni autonomi e separati rispetto alla sfera degli effettivi proprietari**;
- la disciplina appare finalizzata a dirigere la tassazione verso **oggetti socialmente disapprovati, o** comunque ritenuti **scarsamente meritevoli**, anche a costo di scarsa chiarezza dell'effettiva capacità economica sottostante.
- In sintesi, una **«presunzione di evasione»**.

Ciò premesso, con l'articolo 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies* del D.L. 13.8.2011 n. 138, è stata integrata in modo significativo la disciplina delle società non operative (o di «comodo»), con un duplice scopo:

- contrastare l'utilizzo della forma societaria per l'intestazione di beni che, in realtà, permangono nella disponibilità dei soci o dei familiari, **innalzando per le società di comodo l'aliquota Ires al 38,00% dal 2012;**
- **prevedere nuovi strumenti di controllo sulle società in perdita «sistemica»,** attribuendo loro lo *status* di società di comodo se questa situazione si protrae per almeno un triennio ovvero, nell'arco del triennio, per 2 periodi d'imposta e con la produzione di un reddito inferiore a quello minimo nel 3° (novità applicabile a decorrere dal 2012).

L'originario presupposto per considerare di comodo la società (*insufficienza dei ricavi*) e il nuovo (*stato di perdita strutturale*) sono alternativi: pertanto, le società saranno esposte alle penalizzazioni ex L. 724/1994 in presenza di anche solo uno di essi. La «vecchia», dunque, disciplina continua a essere in vigore.

La maggiorazione riguarda i soli soggetti Ires; per le società di persone il reddito, pur se adeguato al minimo presunto, è tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie.

Secondo la Relazione al D.L. 138/2011 sono soggette alla nuova aliquota Ires del 38%:

- sia le «vecchie» società di comodo, i cui ricavi sono inferiori a quelli minimi presunti
- sia le «nuove» società di comodo (ovvero, strutturalmente in perdita)

La formulazione letterale della norma autorizza a ritenere che la maggiorazione del 38% sia applicabile al reddito complessivo della società e, quindi, anche all'eventuale parte eccedente il reddito minimo; la *ratio* della maggiorazione, infatti, è quella di colpire le società non operative per il semplice fatto di essere tali.

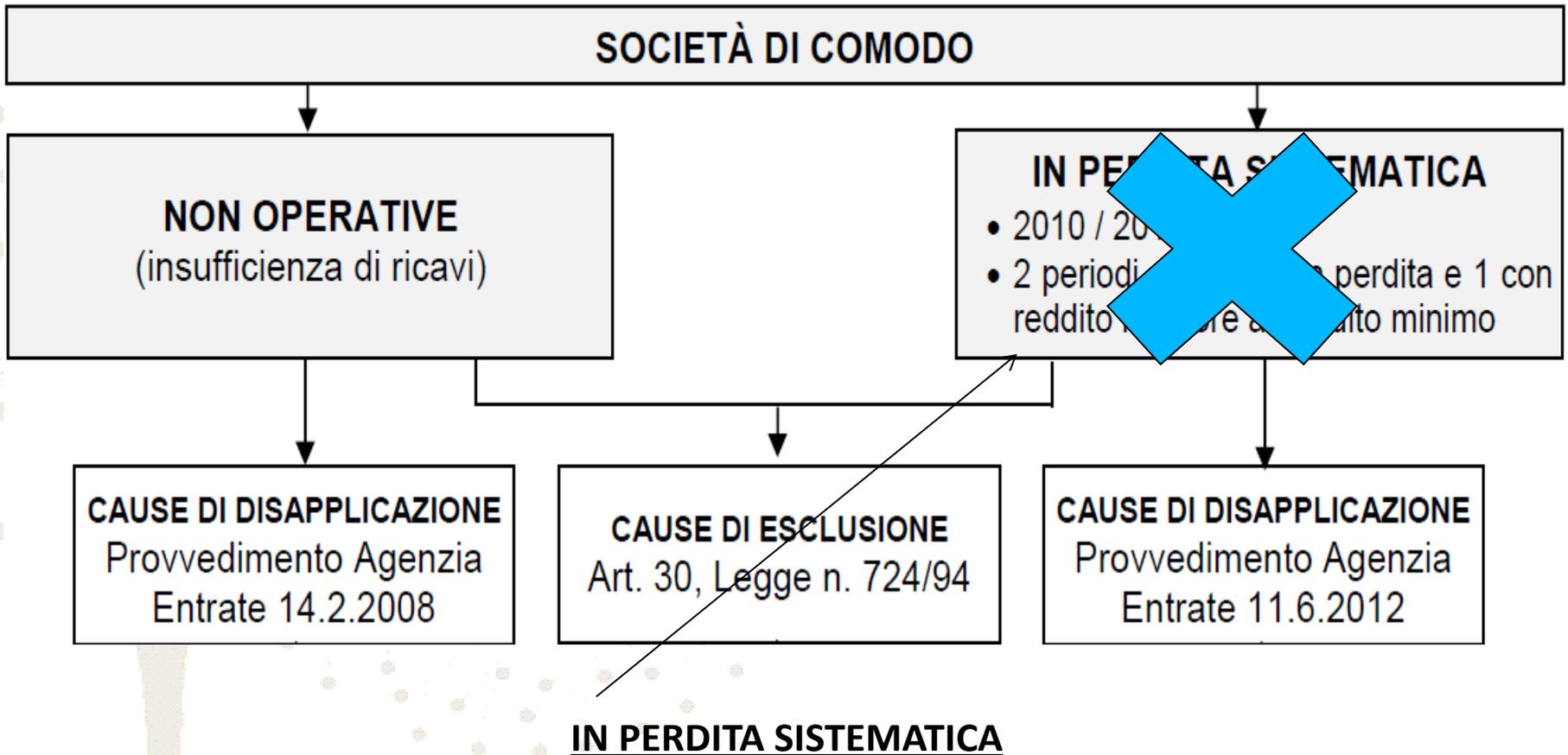
- la base imponibile a cui applicare la maggiorazione Ires è, di norma, il **reddito imponibile del periodo d'imposta in cui il soggetto interessato risulta «di comodo»**, ossia il **reddito minimo presunto** ex art. 30, c. 3 L. 23.12.1994, n. 724, **ovvero il reddito «ordinariamente» determinato** (qualora quest'ultimo risulti superiore al reddito minimo presunto).
- solo in quest'ultimo caso, ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare la maggiorazione Ires, è possibile tenere conto delle perdite concernenti i periodi d'imposta precedenti, ferme restando le modalità e i limiti al loro utilizzo individuati dall'art. 84 del Tuir e dall'art. 30, c. 3, ultimo periodo della L. n. 724/1994 (**cf. circolare 19.06.2012, n. 25/E, par. 6.1**).

N.B.



- se la base imponibile della maggiorazione Ires è costituita dal reddito minimo ex art. 30, c. 3 L. n. 724/1994, questo deve essere ridotto delle eventuali agevolazioni fiscali spettanti – **circolare 4.05.2007, n. 25/E**.

- Il 2° periodo del c. 36-*quinquies* precisa che **la maggiorazione Ires si applica anche alla quota del reddito imputato per trasparenza**, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, dai soggetti «di comodo», a società o enti soggetti passivi Ires ex art. 73 Tuir.
- Pertanto, **se una società di persone «di comodo» imputa**, per trasparenza, parte del proprio **reddito imponibile** (sia esso determinato, a seconda dei casi, in via ordinaria o in base ai coefficienti del citato art. 30), **a un soggetto passivo Ires che, a sua volta, non si qualifica «di comodo»** per il medesimo periodo d'imposta, la maggiorazione Ires deve essere applicata limitatamente al reddito imputato per trasparenza. Spetta al soggetto passivo Ires liquidare e versare la maggiorazione Ires, secondo le regole ordinarie (naturalmente solo sulla quota parte del proprio reddito imputato dal soggetto trasparente).
- **Nel caso in cui il soggetto passivo Ires si qualifichi «di comodo»** (per il medesimo periodo d'imposta nel quale è attribuito al medesimo, per trasparenza, il reddito di una società di persone «di comodo»), questo sarà tenuto alla liquidazione e al versamento della maggiorazione Ires sul proprio reddito imponibile complessivo (comprensivo, cioè, del reddito imputato dal soggetto trasparente).



- le società in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi
- le società che, nello stesso arco temporale, abbiano chiuso per quattro periodi consecutivi in perdita e per il rimanente periodo con un reddito inferiore al minimo

14 SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA

14.1 Decorrenza

Domanda

Con riferimento alla precedente formulazione dell'articolo 2, comma 36-decies e seguenti, del DL n. 138/2011, l' Agenzia delle Entrate (Circ. 25/E/2012 § 6.2) ha precisato che, stante il fatto che la disciplina sulle società in perdita sistematica richiede un "periodo di osservazione" di tre anni, la disciplina delle società in perdita sistematica trovava applicazione solo a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività ovvero dal quinto anno di attività. Pertanto, vista la novità introdotta dal D.lgs n. 175/2014, è possibile affermare che la disciplina delle società in perdita sistematica opera dal sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ovvero dal settimo anno di attività?

Risposta

L'articolo 18 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) ha esteso da “tre” a “cinque” periodi d'imposta il c.d. periodo di osservazione ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica. Di conseguenza, per i soggetti (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) costituiti da meno di sei anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto. Il primo periodo d'imposta astrattamente utile (considerando anche la causa di disapplicazione automatica prevista dall'articolo 1, lettera m), del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012) di applicazione della disciplina in esame sarà il settimo anno dalla costituzione.

SEMPLIFICAZIONI FISCALI/ Il decreto 175/2014 pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale

Responsabilità solidale addio

Appalti, si cambia dal 13 dicembre. Successioni soft

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Dal prossimo 13 dicembre, via la responsabilità solidale sugli appalti, incrementata la detrazione dell'Iva sulle sponsorizzazioni e la soglia per la comunicazione delle operazioni con Paesi «black list». Previsto anche l'ampliamento dei casi di esonero per la presentazione delle dichiarazioni di successione.

Risolto, infine, il problema del versamento degli acconti d'imposta, in scadenza lunedì 1° dicembre, per i soggetti in perdita sistemica, dopo l'allungamento del periodo di osservazione da tre a cinque anni, con la possibile fuoriuscita dal regime e l'inapplicabilità della maggiorazione Ires (10,5%).

Con la pubblicazione del decreto legislativo n. 175 del 21/11/2014, più noto come il «decreto sulle semplificazioni fiscali», nella *Gazzetta Ufficiale* del 28/11/2014 n. 277, alcune semplificazioni scattano già a partire dal prossimo 13 dicembre, stante l'entrata in vigore nei 15 giorni successivi alla pubblicazione.

Tra le semplificazioni più interessanti, e che si rendono subito applicabili, trova spazio anche l'abolizione della responsabilità fiscale negli appalti; il provvedimento in commento, infatti, abroga i commi da 28 a 28-ter, dell'art. 35, dl n. 223/06.

Si ricorda che i detti articoli disponevano che, in caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore rispondesse in solido con il subappaltatore delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, dovute dal subappaltatore all'erario, con riferimento alle prestazioni eseguite nell'ambito del rapporto di subappalto, sebbene nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.

Il presupposto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica è costituito, già dal periodo d'imposta 2014, da cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, da quattro in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore al reddito minimo, in luogo dei tre previsti con le vecchie disposizioni.

La disciplina sulle società in perdita fiscale, pertanto, sarà applicabile soltanto qualora il medesimo soggetto abbia conseguito perdite di tale natura per i precedenti cinque periodi d'imposta (per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012

e 2013) ovvero in perdita fiscale per quattro periodi (per esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al reddito minimo (2011);

to degli acconti in scadenza il 1° dicembre.

I soggetti che operano con paesi a fiscalità privilegiata («black list») devono inviare una comunicazione all'Entrate ma, con l'entrata in vigore del decreto in commento, restano escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni che non superano 10 mila euro, stante il fatto che quest'ultimo rappresenta il limite complessivo annuo.

Si aggiunge l'ulteriore novità concernente all'opzione necessaria per effettuare operazioni intracomunitarie, che sarà esercitata contestualmente all'apertura della partita Iva, con l'immediata inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che compiono operazioni intracomunitarie e quella riguardante le sanzioni riguardanti i modelli Intrastat che saranno applicate una sola volta per ogni elenco mensile, inesatto o incompleto, a prescindere dal numero delle operazioni mancanti o inserite in modo non corretto nel listing stesso.

Infine, il provvedimento introduce l'esonero dalla presentazione della dichiarazione di successione, per eredità da parenti in linea diretta inferiore ai 100 mila euro, esclusi immobili o diritti reali sugli stessi, oltre a talune semplificazioni in termini di documenti da allegare.

—© Riproduzione riservata—

Attuazione in salita

Un decreto in *Gazzetta Ufficiale* ogni quattro giorni fino al 15 marzo 2015. Sarebbe questa la tabella di marcia che il governo dovrebbe tenere per stare entro i tempi della delega e non ricorrere alla proroga. Attualmente solo un provvedimento, quello sulle semplificazioni fiscali, ha ricevuto ieri l'ufficialità. Non solo. La tabella di marcia non tiene conto del fatto che



Enrico Zanetti

una volta approvati in prima lettura i provvedimenti traggono in un lungo iter tra camera e senato per poi avere un doppio passaggio (se non anche triplo) di approvazione. Il ritardo al momento è respinto dal ministero dell'economia

Nuove regole in arrivo

La nuova previsione	Le società di persone e/o di capitali sono considerate «non operative» se per cinque esercizi consecutivi dichiarano una perdita fiscale o anche una volta un reddito fiscale, ma inferiore a quello minimo
Esoneri	Le società che realizzano perdite fiscali, con le nuove regole, fuoriescono dalla disciplina se: <ul style="list-style-type: none"> • nei due anni precedenti al triennio che le aveva collocate tra le non operative ha realizzato utili fiscali, tenendo conto del reddito minimo in un esercizio; • si colloca in una situazione di disapplicazione della disciplina (Agenzia delle entrate, provvedimento 11/6/2012) in almeno un esercizio nel triennio (o, in futuro, nel quinquennio); • ha ottenuto il via libera dalla Dre competente a seguito di una specifica istanza di interpello disapplicativo
Penalità	Le società, cui si rende applicabile la disciplina, devono: <ul style="list-style-type: none"> • dichiarare un «reddito minimo»; • applicare, se soggetti Ires, la maggiorazione del 10,5% (l'aliquota, di fatto, passa dal 27,5 al 38%); • congelare, fino alla confisca, il credito Iva (non è compensabile in maniera orizzontale e nemmeno cedibile); • determinare il valore della produzione, ai fini Irap, utilizzando il «reddito minimo» determinato ai fini delle li.dd., incrementato dei costi relativi a retribuzioni, compensi ai collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro occasionale e interessi passivi
Decorrenza	La novità si rende applicabile dal periodo d'imposta 2014 (Unico 2015) con riferimento al quinquennio 2009/2013

Arrivederci ai prossimi incontri:

Special Operativo di VideoFisco - 8 aprile 2015

Bilancio 2014: aspetti pratici e operativi

a cura di Marco Paolini e Giuliana Beschi

VideoFisco – 22 aprile 2015

Dichiarazioni dei redditi;

Panoramica sulle agevolazioni fiscali
per le imprese

a cura di Alessandro Pratesi e Fabrizio Giovanni Poggiani