



METODOLOGIE E DETERMINAZIONI QUANTITATIVE D'AZIENDA ANNO ACCADEMICO 2005/2006

MATERIALE DIDATTICO PER IL CORSO:

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (IRES)

DISPENSE ILLUSTRATIVE

PROF. STELLA CUCCOLI

IN COLLABORAZIONE CON



TITOLO DEL CORSO INTEGRATIVO:

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (IRES)

DESCRIZIONE DEL CORSO INTEGRATIVO:

PARTENDO DALL'UTILE DI ESERCIZIO DETERMINATO SECONDO CORRETTI PRINCIPI CONTABILI E CIVILISTICI, RICHIAMATI E SINTETIZZATI DURANTE IL CORSO, VERRA' ILLUSTRATA E COMMENTATA LA NORMATIVA FISCALE CHE DISCIPLINA LA QUANTIFICAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE AI FINI IRES (IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA').

VERRA' PRESA DETTAGLIATAMENTE IN ESAME LA NUOVA NORMATIVA FISCALE IN VIGORE DAL 1/1/2004, CON GLI AGGIORNAMENTI A TUTTO IL MESE DI APRILE 2006, ED I VARI ARGOMENTI VERRANNO INTRODOTTI E TRATTATI CON L'AUSILIO DI ESERCITAZIONI ESEMPLIFICATIVE SVOLTE IN AULA E DERIVATE DIRETTAMENTE DALLA PRATICA PROFESSIONALE.

DOCENTE:

STELLA CUCCOLI, COMMERCIALISTA E REVISORE UFFICIALE DEI CONTI, PRESIDENTE DI OLTRESTUDIO ASSOCIATI, ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE CON SEDE A MODENA.

<http://www.oltrestudio.com>

MATERIALE DIDATTICO:

FORNITO DALLA DOCENTE E LIBERAMENTE SCARICABILE DAL SITO:

<http://www.oltrestudio.com/metodologie2005.ferrara/>

- DISPENSE ILLUSTRATIVE (testo di studio);
- ARTICOLI DA 2424 A 2435 DEL CODICE CIVILE (bilancio);
- ARTICOLI DA 72 A 110 E ART. 164 DEL D.P.R. 22/12/1986 N°917 -TUIR (ires);
- FORM DEI PROSPETTI DELLE VARIAZIONI (basi per esercitazioni in aula);
- MODULISTICA DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI PER LE SOCIETA' DI CAPITALI;
- TESTI DELLE ESERCITAZIONI DA SVOLGERE IN AULA;

TUTORAGGIO E INFORMAZIONI:

LA DOCENTE POTRA' ESSERE CONTATTATA PER ATTIVITA' DI TUTORAGGIO, CHIARIMENTI, INFORMAZIONI, ECC. ALL'INDIRIZZO E-MAIL: cuccoli@oltrestudio.com

CALENDARIO DELLE LEZIONI:

IL CORSO PREVEDE 7 LEZIONI DI DUE ORE OGNUNA, E SI TERRA' NEL MESE DI MAGGIO 2006 CON IL SEGUENTE CALENDARIO:

| N° LEZ. | DATA | | ORARIO |
|---------|------------|-----------|-------------|
| 1 | MARTEDI' | 2/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 2 | MERCOLEDI' | 3/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 3 | MARTEDI' | 9/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 4 | MERCOLEDI' | 10/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 5 | MARTEDI' | 16/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 6 | MERCOLEDI' | 17/5/2006 | 17.00/19.00 |
| 7 | GIOVEDI' | 18/5/2006 | 09.00/11.00 |

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (IRES)

A CURA DI STELLA CUCCOLI

DISPENSE DELLE LEZIONI TENUTE NEL CORSO:

| | | |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| LEZIONE 1 | DALL'UTILE DI ESERCIZIO AL REDDITO FISCALMENTE IMPONIBILE: CONCETTI E METODOLOGIE DI DETERMINAZIONE | PAG. 3 |
| LEZIONE 2 | L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' | PAG. 19 |
| LEZIONE 3 | DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte prima, artt. da da 85 a 91) | PAG. 25 |
| LEZIONE 4 | DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte seconda, artt. da 92 a 98) | PAG. 43 |
| LEZIONE 5 | DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte terza, artt. da 102 a 106) | PAG. 61 |
| LEZIONE 6 | DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte quarta, artt. da 99 a 101, art. 105, artt. da 107 a 110, art. 164) | PAG. 68 |

LEZIONE N° 1

DALL'UTILE DI ESERCIZIO AL REDDITO FISCALMENTE IMPONIBILE: CONCETTI E METODOLOGIE DI DETERMINAZIONE

SOMMARIO:

- IL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI
- REDDITI IMPONIBILI DI IMPRESA
- REDDITI IMPONIBILI DELLE SOCIETA'
- LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI ESERCIZIO SECONDO I PRINCIPI CIVILISTICI DI REDAZIONE DEL BILANCIO
- LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI ESERCIZIO IMPONIBILE SECONDO LA NORMATIVA FISCALE
- I CONCETTI DI IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE

Il D.P.R. 917/86, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, rappresenta la principale fonte normativa della disciplina fiscale italiana relativa all'imposizione diretta sul reddito.

Esso detta regole precise per la determinazione e quantificazione delle imposte sui redditi, suddivise in due grandi categorie: l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società (IRES).

Per le persone fisiche sono previste diverse classificazioni di reddito, a seconda della specifica natura di derivazione: il contribuente persona fisica determinerà la quantificazione dell'imponibile quale somma delle varie categorie di reddito che rientrano nella sua sfera economica.

Per ogni categoria di reddito esistono specifiche previsioni normative e discipline.

Le fonti di reddito delle persone fisiche si distinguono così in:

Redditi fondiari (quelli inerenti al possesso e godimento di terreni e ai fabbricati)

Redditi di capitale

Redditi di lavoro dipendente

Redditi di lavoro autonomo

Redditi di impresa

Redditi diversi (categoria residuale con specifica definizione delle fattispecie comprese).

Per le società, invece, non è prevista una specifica ripartizione di classi di reddito: infatti il reddito delle società è definito come "reddito di impresa" da qualsiasi fonte provenga.

Dal 22 dicembre 1986, data di approvazione dell'originario D.p.r. n°917, le modifiche e integrazioni legislative si sono susseguite numerose e rilevanti, come il recente D.lgs. N°344 del 12/12/2003 entrato in vigore il 1 gennaio 2004, che nell'ambito dell'ennesima riforma fiscale ha comportato la ri-scrittura di molti articoli del Testo Unico delle Imposte sui redditi, (TUIR) introducendo modifiche di carattere strutturale (soppressione dell'IRPEG e introduzione dell'IRES), e di carattere logico-dispositivo (riorganizzazione dei diversi capi).

La riforma dell'imposta sulle società ha corrisposto ad esigenze di fiscalità internazionale e globale e va inquadrata, pare, in un'ottica di semplificazione e riduzione dei tributi.

Viene infatti generalmente asserito che, sul piano della globalità, il fenomeno tributario italiano non può disgiungersi dai processi globali e dalle affermazioni di interessi internazionali e non si può non tendere ad adeguare la normativa tributaria nazionale alla evoluzione del diritto e della giurisprudenza comunitaria, in quanto i principali interessi della Unione Europea evolvono nella direzione di una sempre maggiore armonizzazione fiscale, anche mediante l'avvicinamento e il coordinamento di istituti fiscali comuni.

L'imposta sul reddito delle società, IRES, dovrebbe avvicinare il nostro sistema fiscale a quello degli altri Paesi ad economia avanzata, tramite il recepimento di taluni istituti di riconosciuto interesse comune e di cultura comunitaria come la "participation exemption", di tipo tedesco e olandese, il "consolidato fiscale", che mancava solo al Belgio e all'Italia, la "thin capitalization" del modello tedesco, e "la trasparenza fiscale" ispirata al modello britannico.

Per effetto di tali disposizioni, dal 1° gennaio 2004 i redditi prodotti da società ed enti sono soggetti all'IRES, costruita sulla base del modello fiscale europeo prevalente, che incide principalmente sui redditi prodotti nell'ambito dello svolgimento della normale attività d'impresa, escludendo da imposta le fasi straordinarie quali le riorganizzazioni aziendali o cessioni di partecipazioni; l'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota unica proporzionale del 33%.

L'IRES non riguarda solo le società, in quanto i soggetti passivi sono individuati da una serie eterogenea di enti collettivi (societari e non societari, pubblici e privati, residenti e non residenti).

Della riforma in vigore dal 2004, l'aspetto più noto è costituito dall'abbandono del sistema del "credito d'imposta", basato sul tentativo di ricostruire, in capo al socio, la stessa base imponibile utilizzata per tassare le società, procedendo al conguaglio fra le imposte dovute dal socio e quelle corrisposte in precedenza dalla società.

Il meccanismo suddetto era risultato inadeguato alla nuova realtà dell'economia globalizzata caratterizzata da soci localizzati in paesi differenti, che portava a discriminazioni a danno dei soci residenti in Paesi che non riconoscevano l'IRPEG pagata in Italia ed anche in Paesi comunitari che non ammettevano rimborsi di eccedenze.

Con l'adozione dell'istituto della "participation exemption" la tassazione si incentra sulle società, rendendo pressoché irrilevanti sia i dividendi distribuiti ad imprese societarie, e quasi del tutto neutre le plusvalenze e le minusvalenze realizzate sulle partecipazioni sociali.

L'esenzione dei dividendi, sebbene non totale, in sostanza fa sì che il reddito venga assoggettato ad imposizione in capo alla società o all'ente, con una minima imposizione degli ulteriori passaggi intermedi che avvengano fra soggetti IRES.

L'istituto denominato "Thin Capitalization" ha finalità antielusive, in quanto tende a limitare l'indebitamento delle imprese nei confronti dei soci: la forma elusiva consisteva nella minore tassazione degli interessi passivi deducibili pagati ai soci per finanziamenti ricevuti, rispetto al carico d'imposta superiore sui dividendi da distribuire.

Come anzidetto, la normativa finora emanata in materia di IRES presenta il grande pregio di aver avvicinato l'imposizione sui redditi societari a quella europea, con effetti positivi anche nei rapporti con l'estero, ma non è comunque da considerare definitiva, in quanto - come accade normalmente - ha già subito nel corso del 2005 e subirà in futuro tutte le modifiche che saranno suggerite dalla pratica applicazione ai casi concreti, dai risultati della riforma civilistica delle società e dalla introduzione dei nuovi criteri contabili (IAS).

Si prevedono, pertanto, i consueti continui adattamenti e variazioni, che fanno della materia fiscale un complesso di regole continuamente "in divenire".

In questo corso esamineremo in particolare le norme dettate dal Titolo secondo del D.P.R. 917/86, dedicato appunto all'imposta sul reddito delle società, IRES, che disciplina la tassazione del reddito di impresa, in particolare gli artt. da 72 a 110.

La tassazione del reddito di impresa è regolamentata per le società di capitali in modo puntuale in tutti i suoi aspetti: le regole che governano la determinazione del reddito di impresa sono specificamente dettate per le società di capitali e il loro utilizzo è previsto per rimando anche per le imprese individuali e le società di persone.

Il reddito imponibile delle società è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti dall'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni della Sezione I del Capo II del D.p.r. 917/86.

Il bilancio di esercizio è il rendiconto delle operazioni di gestione relative ad un periodo amministrativo, nella maggioranza dei casi identificato convenzionalmente con l'anno solare.

La sua finalità è quella di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda ed il risultato economico dell'esercizio.

L'estrema sintesi del bilancio è rappresentata dalla quantificazione del risultato di esercizio: utile o perdita; su tale risultato, nella sua accezione sintattica di "guadagno", si innesta la normativa fiscale, per determinare l'imponibile da assoggettare a tassazione.

Utile di esercizio ed imponibile non sono sinonimi: i due valori teoricamente potrebbero anche coincidere, ma le finalità fiscali, pur prendendo origine dalla quantificazione economica dell'utile di esercizio, finiscono per divergerne anche sensibilmente.

Il reddito di esercizio, secondo l'accezione civilistica, è la risultanza del periodo di gestione esaminato, calcolata con veridicità, prudenzialità ed esattezza e rappresenta la nuova ricchezza che si è prodotta con l'attività aziendale.

Il reddito imponibile, invece, rappresenta l'entità numerica che viene assoggettata a tassazione nel periodo di imposta, calcolata secondo precisi e puntigliosi criteri analiticamente dettati dalla normativa fiscale, spesso basati su concetti soltanto aritmetici, dettati da logiche anti-elusive o agevolative.

Tante norme fiscali fissano in modo più o meno arbitrario percentuali di attribuzione di costi o limitano la deducibilità (che significa "riconoscimento del costo ai fini fiscali"), più raramente dettano disposizioni agevolative per realizzare un'incentivazione fiscale.

In materia fiscale sono frequenti le variazioni della tassazione derivanti da modifiche dei criteri impositivi di attrazione di imponibile, che hanno valenza e quantificazione anche notevolmente diversa da quella più strettamente civilistica.

Chiarito che non si tratta di "tassare il vero guadagno", è considerato efficiente dal nostro ordinamento utilizzare la leva fiscale per ottenere una maggiore o minore attrazione di imponibile secondo logiche politiche - economiche, suscettibili di mutazioni ed aggiustaggi nel tempo a seconda delle condizioni generali dell'economia del paese, ovviamente, nel rispetto dei canoni fissati in ambito comunitario europeo.

Partendo dalle risultanze del bilancio, formato secondo il più rigoroso e corretto dettato civilistico, si esplicitano in un documento denominato "dichiarazione dei redditi" (attualmente Modello Unico Società di Capitali) e in appositi allegati tutte le necessarie variazioni in più o in meno, applicate sul reddito di esercizio per farlo diventare reddito imponibile secondo la vigente normativa fiscale. La fiscalità di impresa si è via via fatta sempre più importante, nell'ultimo ventennio: percentuali di imposizione crescenti, aumento dell'imponibile relativo alla indeducibilità di alcuni costi, indeducibilità parziale di altri, fanno sì che il carico fiscale possa diventare una voce notevole del conto economico, rilevante al punto da poter modificare in modo apprezzabile le percentuali di redditività netta dell'azienda, a parità di modelli e flussi gestionali.

E' comprensibile, pertanto, come diverse scelte aziendali possano essere influenzate da un approccio fiscale più o meno sofisticato e corretto.

Nel corso delle lezioni vedremo analiticamente quali sono e come si determinano le principali variazioni che debbono essere apportate all'utile civilistico per ottenere l'imponibile fiscale; il meccanismo è concettualmente piuttosto semplice da sintetizzare, si tratta della somma algebrica di componenti positive o negative, come segue:

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------|
| UTILE (O PERDITA) DI ESERCIZIO | + |
| VARIAZIONI POSITIVE PER COSTI DELL'ESERCIZIO IN TUTTO O IN PARTE NON DEDUCIBILI | + |
| VARIAZIONI POSITIVE PER RIPORTO DI POSTE NON TASSATE NEGLI ESERCIZI PRECEDENTI | + |
| VARIAZIONI NEGATIVE PER RICAVI DELL'ESERCIZIO NON IMPONIBILI | - |
| VARIAZIONI NEGATIVE PER RIPORTO DI COSTI NON DEDOTTI NEGLI ESERCIZI PRECEDENTI | - |

Dall'applicazione delle regole tributarie derivano taluni sfasamenti sulla deducibilità, o tassabilità, di costi e ricavi, regolarmente appostati a conto economico.

Dal punto di vista fiscale si possono distinguere:

- **Differenze (variazioni) definitive (o permanenti)**, la loro portata si esaurisce nell'esercizio e non determinano conseguenze per la tassazione nei successivi esercizi. Esistono costi non deducibili, cioè costi sostenuti dall'impresa, che sono inerenti l'attività aziendale e concorrono alla formazione del risultato di esercizio, ma dei quali il fisco non

consente la deducibilità.

Il recupero ai fini fiscali di questi costi determina un carico impositivo maggiore rispetto alla quantificazione del reddito civilistico dell'anno di imposta.

Esistono altresì ricavi non tassabili, cioè ricavi conseguiti dall'impresa, che sono inerenti l'attività aziendale e concorrono alla formazione del risultato di esercizio, ma sui quali il fisco non pretende imposizione, considerandoli esenti.

L'esclusione ai fini fiscali di questi ricavi determina un imponibile minore (e di conseguenza un minor carico impositivo) rispetto alla quantificazione del reddito civilistico dell'anno di imposta.

Una volta che il contribuente ha evidenziato e conteggiato la relativa variazione (positiva o negativa) in dichiarazione dei redditi, il fenomeno esaurisce i suoi effetti senza ulteriori conseguenze.

Tali differenze non determinano alcun differimento o anticipazione d'imposta, in quanto non saranno più recuperate, nemmeno negli esercizi futuri

- **Differenze (variazioni) temporanee**, che si determinano quando la competenza civilistica di una componente reddituale differisce da quella fiscale.

Ciò si verifica quando la competenza economica di un costo o un ricavo non è contemporanea alla riconosciuta rilevanza fiscale: vi sono per esempio taluni costi deducibili secondo il criterio di cassa e non secondo quello di competenza, ma vedremo in seguito anche altri parametri tecnicamente fissati dalla normativa fiscale.

In conseguenza del diverso criterio quantitativo/temporale di attrazione all'imponibile tassabile, si genera un'aspettativa di risparmio (o di aggravio) negli esercizi successivi.

Accade, ad esempio, quando un costo viene ammesso in deduzione o un ricavo viene assoggettato a tassazione in un esercizio diverso da quello in cui essi correttamente debbono iscritti nel conto economico.

La differenza temporanea determina una variazione in aumento o in diminuzione nel reddito imponibile del periodo e la contemporanea "prenotazione" di una corrispondente variazione di segno opposto nei redditi imponibili dei periodi successivi.

Da qui nasce il contrapposto fenomeno delle imposte anticipate e di quelle differite.

La differenza temporanea è definita:

- a) **deducibile**, quando comporta una riduzione dei redditi imponibili futuri a fronte di un aumento del reddito imponibile attuale; nell'esercizio in cui si manifesta ha segno positivo e dà luogo a maggiori ammontari imponibili, generando attività per imposte anticipate¹; negli esercizi successivi ha segno negativo e crea un flusso opposto.
- b) **tassabile**, quando comporta un incremento dei redditi imponibili futuri a fronte di una riduzione del reddito imponibile attuale; nell'esercizio in cui si manifesta ha segno negativo e dà luogo a minori ammontari imponibili, generando passività per imposte differite². negli esercizi successivi ha segno positivo e crea un flusso opposto.

L'argomento "imposte anticipate e differite" divenne di attualità per la formazione del bilancio dell'esercizio già dal 1999, in seguito ad un provvedimento della Banca d'Italia che forniva direttive alle banche per l'iscrizione in bilancio di imposte anticipate e/o differite; successivamente fu ulteriormente esplicitato dalla pubblicazione del principio contabile n° 25 del Consiglio Nazionale dei Dottori e Ragionieri Commercialisti.

¹ In partita doppia:

DARE crediti per imposte anticipate (attivo stato patrimoniale, voce C II 4 -ter)
AVERE imposte sul reddito dell'esercizio (conto economico, voce 22)

² In partita doppia:

DARE imposte sul reddito dell'esercizio (conto economico, voce 22)
AVERE (passivo stato patrimoniale, voce B 2)

Dal 1 gennaio 2004, nell'ambito della riforma del Codice Civile che riguarda la disciplina delle Società per Azioni, sono entrate in vigore alcune modifiche agli articoli 2424 (stato patrimoniale) e 2425 (conto economico) che hanno per oggetto la quantificazione e l'evidenziazione in bilancio delle imposte anticipate e differite.

Le imposte sul reddito rappresentano oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito e conseguentemente, in ossequio al principio della competenza, nel bilancio devono essere recepite le imposte che:

- a) pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso (imposte anticipate)
- b) pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili solo in esercizi futuri (imposte differite).

La loro contabilizzazione deriva dalle differenze temporanee tra il valore attribuito ad una posta secondo criteri civilistici ed il valore attribuito a quella stessa voce ai fini fiscali.

In sostanza si tratta di ricavi e costi o di parte di essi che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Solamente le differenze temporanee concorrono nel loro complesso a determinare la base di calcolo delle imposte anticipate e differite e costituiscono la causa principale (ma non unica, vedremo oltre la rilevanza delle perdite di esercizio fiscalmente riportabili a nuovo) da cui si origina l'anticipazione oppure il differimento della tassazione di poste reddituali, rispetto all'esercizio in cui esse assumono rilevanza ai fini civilistici.

In altre parole, le **variazioni temporanee negative** si originano quando la normativa fiscale prevede la tassazione posticipata di componenti positivi di reddito che partecipano alla determinazione del risultato economico d'esercizio, o anche la anticipata deducibilità, ai fini fiscali, di componenti negativi di reddito di competenza economica di esercizi futuri.

Tali differenze determinano un risultato di bilancio, prima del calcolo delle imposte, superiore al reddito imponibile, in conseguenza del fatto che esistono ammontari che saranno imponibili negli esercizi successivi.

Pertanto, le imposte esigibili dall'Erario sono inferiori a quelle che derivano dall'applicazione dell'aliquota d'imposta vigente all'utile ante imposte.

Tali minori imposte pagate originano un debito (passività) per imposte differite, da pagare nei futuri esercizi e la loro iscrizione in bilancio annulla il temporaneo "vantaggio fiscale" dovuto al pagamento differito.

Le **variazioni temporanee positive**, al contrario, si originano quando la normativa fiscale prevede la posticipata deducibilità, ai fini fiscali, di componenti negativi di reddito attribuiti all'esercizio di competenza, ovvero la anticipata tassazione di componenti positivi di reddito di competenza futura.

Tali differenze determinano un risultato di bilancio, prima del calcolo delle imposte, inferiore al reddito imponibile, in conseguenza del fatto che originano ammontari imponibili nell'esercizio in cui sono rilevate, e saranno deducibili negli esercizi successivi.

Pertanto, le imposte esigibili dall'Erario sono superiori a quelli che derivano dall'applicazione dell'aliquota d'imposta vigente all'utile ante imposte.

Le maggiori imposte pagate originano un credito (attività) per imposte anticipate da recuperare in futuro e la loro iscrizione nel bilancio annulla il temporaneo "svantaggio fiscale" causato dal pagamento anticipato.

Dal 1/1/2004 gli schemi di stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa sono stati oggetto di alcune modifiche, al fine di consentire la contabilizzazione delle imposte differite:

A) **Voci dell'attivo:**

la voce **CII 4-bis** denominata "**Crediti tributari**", deve essere utilizzata per indicare eventuali imposte versate in eccedenza, ed è destinata ad accogliere esclusivamente l'importo delle imposte versate in eccedenza, in correlazione alla voce **D12 "Debiti tributari"**;

la voce **CII 4-ter** denominata "**Imposte anticipate**", deve essere utilizzata per indicare le minori imposte da pagare in futuro, in quanto imposte "prepagate";

Si noti che la locuzione utilizzata dal legislatore "Imposte anticipate" e non "Crediti per imposte anticipate" è da ricollegarsi alla diversa natura delle imposte anticipate: infatti,

mentre il credito tributario in senso stretto fa sorgere in capo al contribuente il diritto ad esigere un dato ammontare dall'Erario (ovvero il diritto alla sua compensazione), quello per imposte anticipate si traduce in un minor carico fiscale da pagare in futuro. Più precisamente, tali poste consentono di godere di benefici di non certa realizzazione, collegati alla eventuale sussistenza di redditi imponibili, entro il periodo in cui le perdite sono fiscalmente riportabili.

B) Voci del passivo:

nella sezione del passivo della struttura dello stato patrimoniale è prevista la voce **B2 "Fondi per imposte, anche differite"** per indicare le maggiori imposte da pagare in futuro.

Come per la rilevazione delle imposte anticipate, anche le imposte differite sono state evidenziate separatamente dai "**Debiti tributari**" nella voce **D12**, poiché non rappresentano dei debiti correnti.

C) Conto economico:

La voce **22** dello schema di conto economico, "**Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate**", comprende il totale delle imposte quantificate per l'esercizio.

D) Nota integrativa:

Per fornire al lettore del bilancio tutte le informazioni necessarie per una completa comprensione del fenomeno di cui trattasi, il legislatore ha previsto all'art. 2427 n° 14 del codice civile una informativa particolareggiata in merito alle rettifiche di valore e agli accantonamenti operanti esclusivamente in applicazione di norme tributarie, da attuare mediante la redazione di un prospetto dal quale devono risultare:

- la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite ed anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

In sostanza, nella nota integrativa deve essere riportata un'accurata descrizione delle rilevazioni che hanno dato luogo all'iscrizione in bilancio delle imposte differite e anticipate.

In linea generale, si può affermare che il legislatore ha accolto quanto previsto dai principi contabili nazionali con il documento n. 25 e da quelli internazionali (IAS n. 12), rendendo vincolante il comportamento da seguire.

Tali documenti prevedono, infatti, che le imposte da contabilizzare in bilancio non siano semplicemente quelle risultanti dalla dichiarazione dei redditi, ma, nel pieno rispetto del principio di competenza, siano quelle "pertinenti" all'esercizio, ivi comprese quelle anticipate e differite. Il principio contabile n. 25 afferma che, nel rispetto del principio della prudenza, le attività per imposte anticipate non devono essere contabilizzate se esistono ragionevoli dubbi circa la disponibilità di futuri utili che ne consentano l'utilizzo.

In altri termini, l'annullamento di differenze temporanee deducibili si traduce in una variazione in diminuzione nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi.

Chiaramente l'impresa otterrà un vantaggio economico, in termini di minore pagamento di imposte, solamente se realizzerà redditi imponibili sufficienti a compensare le variazioni sopracitate.

E' disposto, altresì, che le imposte differite passive si iscrivono solo nella misura in cui ne è probabile il pagamento.

Le attività per imposte anticipate derivano, oltre che dalle differenze temporanee deducibili (determinanti un minor carico fiscale futuro), anche dal riporto a nuovo di perdite fiscali.

Il principio contabile n. 25 prevede che il beneficio fiscale potenziale connesso al riporto a nuovo di perdite fiscali (in quanto beneficio futuro di incerta realizzazione) non possa essere iscritto a

bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo che sussistano contemporaneamente due condizioni:

- la ragionevole certezza di ottenere, in futuro, imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria;
- le perdite di cui trattasi derivano da circostanze ben identificate, ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno in futuro.

Si precisa che le imposte anticipate e differite devono essere calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee, applicando le aliquote delle imposte in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riassorbiranno (ovvero si annulleranno), salvi gli opportuni aggiustamenti, per tenere conto delle variazioni delle aliquote vigenti e a condizione che la legge di modificazione dell'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio.

Per ulteriori approfondimenti e informazioni sull'argomento, si suggerisce la lettura del commento del Prof. Imerio Facchinetti (Università di Bergamo) "IMPOSTE CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE E LATENTI" fornito tra il materiale facoltativo di corredo del corso.

BILANCIO DI ESERCIZIO: TAVOLA DI RIFERIMENTO FISCALE DELLE VOCI DEL CONTO ECONOMICO

Con riferimento alle singole voci del conto economico previste dallo schema obbligatorio dall'art. 2425 C.C., nel seguente prospetto sono riassunte le principali occorrenze fiscali che possono dare origine a variazioni di imponibile.

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>A1) Ricavi delle vendite Ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa. Ricavi derivanti dalla vendita, anche occasionale, di materie prime, sussidiarie e di consumo, ecc. (con esclusione dei beni strumentali). Iscritti al netto di resi, sconti (solo di natura commerciale, incondizionati ed indicati in fattura), abbuoni e premi, se relativi al medesimo esercizio. Rettifiche di ricavi di esercizi precedenti: componenti straordinari (E20 E21). Sconti finanziari, legati alle condizioni di pagamento, devono invece essere indicati nella voce 17) del conto economico. Resi, sconti e abbuoni vanno a riduzione dei ricavi anche se solo stimati (in quanto effettuati dopo il 31 dicembre). Per i resi stimati (accantonamento al fondo resi – voce B3 del passivo), l'importo della rettifica corrisponderà alla differenza tra il ricavo che viene meno e il costo (o, se minore, valore di mercato) del bene che sarà restituito.</p> | <ol style="list-style-type: none"> Vendite a controllate, controllanti o consociate estere (art.110 c. 7, Tuir) . Se il ricavo contabilizzato è inferiore al valore normale (art. 9, Tuir), occorre effettuare una variazione in aumento per la differenza. Beni merce assegnati a soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 85, comma 2, Tuir) Occorre effettuare una variazione in aumento pari al valore normale dei beni. Eventuale accantonamento ad un fondo resi su vendite o in genere rettifiche ai ricavi solo stimati. La rettifica ai ricavi per accantonamenti a fondi resi e simili che al 31 dicembre non possedevano i requisiti di certezza e determinabilità oggettiva comporta una variazione in aumento. Stanziare le imposte anticipate. Variazione in diminuzione per utilizzo fondo resi tassato in anni precedenti. Reddito degli immobili non strumentali e non beni merce (art. 90, Tuir [CFF 5190]). Variazioni conseguenti alla applicazione della normativa sui redditi fondiari (art. 90, Tuir). Immobile sfitto: variazioni in aumento pari alla rendita catastale, eventualmente maggiorata di un terzo. Immobile locato: variazione in aumento pari al maggiore tra rendita catastale e 100% del canone (al netto delle spese di manutenzione ordinaria comunque non superiori al 15% del canone), e variazione in diminuzione pari al 100% del canone contabilizzato nei ricavi. |
| <p>A2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, di semilavorati e di prodotti finiti. Voce esposta già al netto di eventuali svalutazioni effettuate per tener conto del minore tra costo e mercato (art. 2426, n. 9 Codice civile)</p> <p>A3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione. Voce già comprensiva di eventuali svalutazioni per perdite previste su commesse, salvo che non siano appostate alla voce B13 (accantonamenti).</p> | <ol style="list-style-type: none"> Rimanenze o lavori in corso su ordinazione valutati al di sotto del valore minimo fiscale (artt. 92 e 93, Tuir). Variazione in aumento per la svalutazione. Imposte anticipate. Variazione in diminuzione per maggiore valore fiscale delle rimanenze iniziali a seguito di ripresa in aumento effettuata nell'esercizio precedente. Lavori in corso su ordinazione. Rettifica solo fiscale per rischio contrattuale (art. 93 comma 3, Tuir). Se non già in bilancio, possibile variazione in diminuzione per rischio contrattuale (max 2% o 4% se all'estero). Imposte differite e quadro EC. |
| <p>A4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni Comprende i costi (personale, ammortamenti, materiali e servizi) sostenuti per la costruzione, con lavori interni, delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Interessi passivi capitalizzati a norma dell'art. 2426, n. 1 c.c.: da esporre in A4 e non invece da stornare in conto nella voce C17.</p> | <p>Nessuna variazione specifica. L'art. 110, comma 1, lett. B), Tuir prevede l'incremento del costo dei cespiti materiali ed immateriali degli interessi passivi capitalizzati a norma di legge. L'iscrizione effettuata ai sensi dell'art. 2426, c.c ha efficacia fiscale.</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>A5) altri ricavi e proventi</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. proventi derivanti da gestioni accessorie (affitti immobiliari, royalties, canoni); 2. plusvalenze da alienazione di beni strumentali per fisiologica sostituzione dei cespiti e non anche da ridimensionamento dell'attività o da riconversione produttiva (proventi straordinari); ripristini di valore a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali e dei crediti dell'attivo circolante (svalutazioni in precedenza iscritte nella voce B10); 3. sopravvenienze ed insussistenze relative a valori stimati che non derivano da errori (es: insussistenza fondi rischi ed oneri); 4. ricavi e proventi diversi di natura non finanziaria (rimborsi, tra cui il rimborso oneri per distacco personale, penalità addebitate, risarcimenti assicurativi per sinistri che non hanno comportato la rilevazione di oneri straordinari); 5. contributi in conto esercizio (non vanno considerati i contributi di natura finanziaria che riducono l'onere degli interessi passivi); quota di competenza dell'esercizio dei contributi in conto capitale e dei contributi in conto impianti il cui concorso alla formazione del reddito dell'esercizio avviene attraverso la tecnica dei risconti. | <ol style="list-style-type: none"> 1. plusvalenze realizzate su beni posseduti da oltre 3 anni (art. 86, comma 4, Tuir). Possibile rateazione in quote costanti fino a 5 esercizi. <ul style="list-style-type: none"> • Variazione in aumento per la quota di plusvalenza dell'esercizio; • Variazione in aumento per quote dell'esercizio di plusvalenze frazionate in anni precedenti; • Variazione in diminuzione per il 100% delle plusvalenze contabilizzate. Imposte differite. 2. Beni, diversi dai beni merce, assegnati a soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 86, comma 1, lett. C), Tuir) 3. Reddito degli immobili non strumentali non beni merce. Si veda il punto A4, dei Ricavi. 4. Plusvalenze da cessione di beni su cui erano stati stanziati in anni precedenti ammortamenti anticipati solo fiscali (disallineamento). Variazione in aumento (maggiore plusvalenza fiscale) se esiste disallineamento. 5. Plusvalenze da cessione di beni a deducibilità limitata (art. 64, Tuir) . Variazione in diminuzione calcolata in proporzione al rapporto tra ammortamenti non dedotti e ammortamenti totali. 6. Sopravvenienze attive non imponibili (art. 88, Tuir) Variazione in diminuzione per eventuali proventi a fronte di oneri non dedotti in esercizi precedenti. 7. Contributi in conto d'esercizio non imponibili. Variazione in diminuzione per contributi esclusi da Ires in base a specifica norma di legge. 8. Plusvalenze neutrali in regime di consolidato fiscale (art. 123, Tuir). Variazione in diminuzione solo nel mod. Cnm. |
| <p>B6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci. Acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, oggetto dell'attività ordinaria dell'impresa. Acquisti di beni destinati a mense, asili circoli ricreativi, per il personale (alimenti per la mensa, acquisti di beni per omaggi, acquisti di vestiario, ecc.). Sempre al netto dei resi, sconti (solo commerciali incondizionati e indicati in fattura), abbuoni e premi, relativi agli acquisti di competenza dell'esercizio. Sconti finanziari, legati alle modalità di pagamento, sono esposti nella voce C16. Costo comprensivo di oneri accessori (trasporto, carico e scarico, solo se servizi inclusi nel prezzo di acquisti dei beni; in caso contrario: voce B7) e delle imposte non recuperabili (Iva indetraibile, imposte di fabbricazione) gravanti sugli stessi.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Transfer price (art. 110, comma 7, Tuir) Vedi punto A1 della scheda Ricavi. 2. Costi per acquisti da fornitori domiciliati in paradisi fiscali (art. 110, comma 10, Tuir). Acquisti effettuati presso fornitori domiciliati nei paesi della black – list (D.M. 23.1.2002): indeducibili, salvo dimostrare : che il fornitore svolge un'attività commerciale effettiva; oppure che l'operazione ha avuto concreta esecuzione, nonché che essa risponde ad un effettivo interesse. Anche per i costi deducibili, indispensabile la doppia indicazione in dichiarazione. 3. Spese di rappresentanza deducibili per un terzo in 5 esercizi (art. 108 Tuir). Variazioni in aumento: <ul style="list-style-type: none"> • 2/3 dell'importo (variazione definitiva); • 4/15 dell'importo (variazione temporanea) con stanziamento delle imposte anticipate. • Variazione in diminuzione per recupero delle quote da precedenti esercizi. 4. Spese per mezzi di trasporto parzialmente deducibili (art. 164, Tuir). Variazione in aumento per il 50%: spese autoveicoli diverse da quelle assegnate in uso promiscuo a dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>B7) per servizi Costi che derivano dalla prestazione di servizi al netto delle rettifiche (abbuoni, premi e sconti commerciali). Ad esempio, trasporti (se non già rilevati alla voce B6 come oneri accessori), assicurazioni, utenze varie, lavorazioni di terzi, manutenzioni, pubblicità, provvigioni, anche occasionali, consulenze varie, anche occasionali, compensi ad amministratori, sindaci e revisori, collaboratori, indennità per cessazione co.co.co. (in alternativa all'inserimento alla voce B13), ecc. . Servizi relativi ai dipendenti: gestione di mense, colonie, circoli; buoni pasto distribuiti ai dipendenti; vitto, viaggio e alloggio per trasferte; rimborso indennità chilometriche. Prestazioni rese da società finanziarie e banche: commissioni e spese bancarie (diverse da interessi e da commissioni di massimo scoperto); commissioni su fidejussioni (non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti); spese istruttoria mutui e finanziamenti; commissioni di <i>factoring</i> (non aventi natura d'interessi).</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Transfer price (art. 110, comma 7, Tuir). Vedi punto 1 voce B6). 2. Costi per acquisti da fornitori domiciliati in paradisi fiscali (art. 110, comma 10, Tuir). Vedi punto A2 voce B6). 3. Rimborsi spese per trasferte a dipendenti e co.co.co. indeducibili (art. 95, comma 3, Tuir). Variazione in aumento per la parte che eccede € 180.76 (Italia) o 258.23 (estero) giornalieri. 4. Indennità chilometriche corrisposte a dipendenti e co.co.co. indeducibili (art. 95, comma 3, Tuir). Variazione in aumento per la parte eccedente i costi di percorrenza dei veicoli fino a 17 (benzina) o 20 (diesel) cavalli fiscali. 5. Spese relative ad opere e servizi utilizzabili dalla generalità o da categorie di dipendenti eccedenti (art. 100, comma 1, Tuir). Importo che eventualmente eccede il 5 per mille del costo del personale: variazione in aumento. 6. Spese di rappresentanza deducibili per un terzo in 5 esercizi (art. 108, Tuir). Variazioni in aumento e in diminuzione come da punto 3 della voce B6). 7. Compensi amministratori non pagati (art. 95, comma 5, Tuir). Variazione in aumento dell'importo contabilizzato e non pagato entro il 12 gennaio dell'anno successivo (criterio di cassa allargato). Variazione in diminuzione degli importi di esercizi precedenti pagati nell'anno. 8. Contributi associativi non pagati (art. 99, comma 3, Tuir). Variazione in aumento per l'importo non pagato e in diminuzione per i pagamenti dell'anno su contributi di anni precedenti. 9. Spese utilizzo telefoni cellulari (art. 102, comma 9, Tuir), 50% dell'importo contabilizzato: variazione in aumento. 10. Spese utilizzo autovetture parzialmente deducibili (art. 164, Tuir). Variazione in aumento: 50% delle spese per servizi relativi alle autovetture (assicurazioni, manutenzioni, ecc.) 11. Spese relative ad immobili non strumentali e non beni merce (art. 90, comma 2, Tuir). Variazione in aumento. Secondo la norma Adc 156/2004, restano deducibili, anche per le società immobiliari di gestione, le spese societarie. 12. Prestazioni di servizi non ultimate o non certe o di importo non determinabile in modo oggettivo (art. 109, Tuir). Variazione in aumento temporanea per servizi che al 31 dicembre non hanno maturato i requisiti di deducibilità. Variazione in diminuzione per spese di precedenti esercizi i cui requisiti si sono realizzati nel periodo d'imposta. 13. Utili ad associati in partecipazione con apporto di capitale o misto (art. 109, comma 9 lett. b), Tuir). Variazione in aumento per la remunerazione di tali contratti. Deducibili gli utili ad associati con apporto di sola opera (art. 95, comma 6, Tuir). 14. Spese di manutenzione eccedenti (art. 102, comma 6, Tuir). variazione in aumento per spese eccedenti il 5%. Variazione in diminuzione per quinti da esercizi precedenti. 15. Perizia capital gain (D.L. 282/2002 e succ. modd.). Variazione in aumento pari a 4/5 del costo perizia <i>capital gain</i> dell'esercizio. Variazione in diminuzione per un quinto di spese anni precedenti. |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>B8) per godimento di beni di terzi Corrispettivi (al netto di sconti commerciali, abbuoni e premi) del godimento di beni di terzi: affitti di azienda; locazione immobili e relative spese accessorie; <i>royalties</i> per utilizzo di brevetti, marchi, ecc.; canoni di <i>leasing</i>; canoni corrisposti per usufrutto, uso, ecc.</p> | <p>1. Canoni di locazione e spese di funzionamento di strutture recettive e immobili per dipendenti (art. 95 comma 2, Tuir). Variazione in aumento dell'importo sostenuto. Fabbricati concessi in uso a dipendenti: variazione in aumento dell'importo quando costituisce reddito a norma dell'art. 51, Tuir. Deducibili spese per i fabbricati in uso a dipendenti che hanno trasferito la residenza per ragioni di lavoro (esercizio di trasferimento e 2 successivi).</p> <p>2. Canoni di locazione, leasing e di noleggio di autoveicoli parzialmente deducibile (art. 164, Tuir). Variazione in aumento pari alla differenza tra canone contabilizzato e:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 50% del canone rapportato ad un costo dell'auto non superiore a € 18.076 o 25.823 per gli agenti; • 50% del canone di noleggio o locazione non superiore a € 3.615. <p>3. Canoni di leasing con durata minima inferiore a quella di legge. Variazione in aumento. Beni materiali e immateriali durata non inferiore alla metà del tempo di ammortamento. Per gli immobili: contratti stipulati entro il 2 dicembre 2005 durata minima 8 anni. Dopo, metà del tempo di ammortamento, con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni.</p> <p>4. Deduzione leasing contabilizzato con metodo finanziario (art. 109, comma 4, lett. b, Tuir). Variazione in diminuzione della differenza tra canone di competenza e somma di ammortamenti e interessi passivi imputata a conto economico. Compilare quadro EC.</p> |
| <p>B9a) salari e stipendi Salari e stipendi lordi. Comprese le quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive (tredicesima, ecc.) e a ferie non godute.</p> <p>B9b) oneri sociali Oneri previdenziali ed assicurativi a carico dell'impresa al netto degli importi fiscalizzati.</p> <p>B9c) trattamento di fine rapporto Accantonamento per Tfr maturato a favore dei dipendenti a norma dell'art. 2120, c.c. compreso costo per Tfr dei dipendenti cessati nel corso dell'esercizio. Anche in tale voce è necessario mantenere evidenza degli oneri relativi a contratti di apprendistato e di formazione e lavoro.</p> <p>B9d) trattamento di quiescenza e simili Accantonamenti a fondi di previdenza integrativi previsti da contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali, ecc.</p> <p>B9e) altri costi Tutti gli altri costi relativi al personale dipendente, non iscrivibili nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 e B8. a titolo di esempio: quote associative (associazioni, circoli privati); borse di studio (per dipendenti o familiari); erogazioni di denaro a favore dei dipendenti.</p> | <p>Nessuna variazione specifica. Verificare rispetto criterio di competenza. Eventuali oneri divenuti definitivi dopo il 31 dicembre (es., rinnovi contrattuali firmati nel 2006 con previsione di una tantum o arretrati a valere sull'esercizio precedente) formano oggetto di variazione in aumento per carenza di certezza.</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>B10a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali della classe B.I dell'attivo.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Ammortamenti eccedenti (art. 103, Tuir). Variazione in aumento per la quota eccedente tetto fiscale. Marchi : 10%. Avviamento. Quota massima un diciottesimo calcolato sul costo originario. Variazione in diminuzione per quote fiscali non dedotte in esercizi precedenti. 2. Ammortamento beni immateriali dedotto solo in via extracontabile (art.109, comma 4, lett.d), Tuir). Variazione in diminuzione per differenza tra importo deducibile e ammontare a conto economico. Quadro EC. Variazione in aumento per ammortamenti già dedotti in via extracontabile nel quadro EC del 2004, ora stanziati in bilancio. 3. Ammortamenti su beni rivalutati L. 266/2005. Variazione in aumento pari alla differenza tra quota sul costo rivalutato (civile) e quota su costo storico (fiscale). Effetti fiscali solo dal 2008. |
| <p>B10b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali Ammortamenti dei cespiti iscrivibili a diretta riduzione del valore contabile delle corrispondenti voci della classe B.II) dell'attivo.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Ammortamenti eccedenti (art. 102, Tuir). Variazione in aumento: eccedenza stanziata rispetto alle aliquote fiscali. 2. Ammortamento autoveicoli parzialmente deducibili (art. 164, Tuir). variazione in aumento: eccedenza rispetto all'ammortamento deducibile a norma di legge (50% della quota riferite al costo del bene non superiore a € 18.076). 3. Ammortamento dedotto in via extracontabile (art. 109, lett.b), Tuir). Variazione in diminuzione pari alla differenza tra massimo deducibile e importo stanziato a conto economico. Variazione in aumento per ammortamenti già dedotti nel quadro EC, ora stanziati in bilancio. 4. Ammortamenti su beni rivalutati L. 266/2005. Variazione in aumento pari alla differenza tra quota su costo rivalutato (civile) e quota su costo storico (fiscale). Effetti fiscali solo dal 2008. |
| <p>B10c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni Svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali non considerate di natura straordinaria.</p> | <p>Svalutazioni non deducibili (art. 101, Tuir). Variazione in aumento per minusvalenze non realizzate.</p> |
| <p>B10d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide Accantonamenti e svalutazioni dei crediti iscritti nell'attivo circolante. Perdite su crediti: voce B14.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Svalutazioni non deducibili (art. 101, Tuir). Variazioni in aumento: ammontare stanziato in bilancio oltre il 5 per mille dei crediti. 2. Svalutazioni dei crediti extracontabili (art. 109, lett. b), Tuir). variazione in diminuzione per svalutazioni contenute nel 5 per mille non transitate a conto economico. Compilare quadro EC. |
| <p>B11) variazioni delle rimanenze di materie prime sussidiarie, di consumo e di merci. Variazione in più o meno dei materiali acquistati esternamente. Comprende eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto.</p> | <p>Vedi commento alla voce A2).</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>B12) accantonamenti per rischi Accantonamenti per passività, relative a situazioni già sorte alla data di bilancio, la cui esistenza è solo probabile, in quanto subordinata al verificarsi di uno o più eventi futuri. Ad esempio: fondo rischi cause in corso; fondo rischi garanzia prodotti; fondo per buoni sconti e concorsi a premio; fondo per manutenzione ciclica; fondo per costi per operazioni su commesse; fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto; fondo recupero ambientale.</p> | <p>Accantonamenti indeducibili. Variazione in aumento per tutti gli accantonamenti mancanti dei requisiti di certezza e determinabilità oggettiva, salvo quelli indicati espressamente dalla legge.</p> |
| <p>B13) altri accantonamenti Accantonamenti ai fondi oneri iscritti nella classe B del passivo, diversi dai fondi imposte e dal Tfr. A titolo esemplificativo: fondo garanzia prodotti; fondo per buoni sconti e concorsi a premio; fondo per manutenzione ciclica; fondo per costi per operazioni su commessa; fondo per perdite previste su commesse; fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto; fondo recupero ambientale.</p> | <p>1. Accantonamenti eccedenti o diversi da quelli deducibili. Variazione in aumento. 2. Accantonamenti deducibili in via extracontabile (art. 109, lett. b) Tuir). Variazione in diminuzione per accantonamenti dedotti solo in dichiarazione. Compilare quadro EC. Secondo l' Agenzia delle Entrate non è consentita la deduzione extracontabile per l'accantonamento di fine rapporto agenti e rappresentanti.</p> |
| <p>B14) oneri diversi di gestione Costi, diversi da quelli sopra indicati, relativi alla gestione caratteristica e alle gestioni accessorie, non aventi natura finanziaria o straordinaria. Sempre al netto di resi, sconti commerciali, abbuoni e premi. A titolo esemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Costi gestioni accessorie (gestione e manutenzione immobili civili, manutenzione e riparazione di beni locati a terzi); • Minusvalenza alienazione beni strumentali in occasione di sostituzioni ricorrenti o fisiologiche dei beni, e non per eventi straordinari); • Sopravvenienze passive relative a valori stimati che non derivino da errori (es.: perdite su crediti circolanti non coperte da precedenti svalutazioni, sopravvenienze passive ordinarie); • Imposte indirette, tasse e contributi (es.: Registro, Bollo, Invim, Ici, Iva indetraibile, non costituente costo accessorio di acquisto dei beni); • Costi e oneri diversi di natura non finanziaria (contributi ad associazioni, omaggi, oneri di utilità sociale, liberalità, acquisto e abbonamenti a giornali e riviste). | <p>1. Costi immobili civili non strumentali e non beni merce. variazione in aumento. 2. Spese di rappresentanza classificate in B14. Variazione in aumento e in diminuzione (vedi punto 3. della voce B6). 3. Minusvalenze non deducibili. Variazione in aumento. Ad esempio: beni ex art. 164, Tuir (rapporto tra ammortamenti non dedotti e ammortamenti totali); beni per i quali sono stati stanziati ammortamenti anticipati solo fiscali, o comunque per i quali vi siano disallineamenti (valore contabile più alto di quello fiscale). 4. Imposte deducibili, ma non pagate entro il 31 dicembre. Variazione in aumento. 5. Ici e altre imposte e tasse indeducibili (ad es: Iva su omaggi senza rivalsa). Variazione in aumento. 6. Perdite su crediti indeducibili (art. 101, Tuir). Perdite mancanti degli elementi certi e precisi: variazione in aumento. Perdite già coperte da svalutazioni dedotte solo in dichiarazione (quadro EC): variazione in aumento. 7. Multe, sanzioni e ammende. Variazione in aumento 8. Erogazioni liberali (art. 100, comma 2, Tuir). variazione in aumento dell'intero importo e variazione in diminuzione per l'ammontare previsto come deducibile dall'art. 100, comma 2, Tuir). 9. Utilizzo di fondi svalutazione crediti tassati in precedenti esercizi a fronte di perdite deducibili. Variazione in diminuzione. 10. Utilizzo di fondi rischi e spese tassati a fronte di oneri deducibili. Variazione in diminuzione. 11. Imposte deducibili accantonate in bilanci precedenti e pagate nell'esercizio (art. 99, Tuir). Variazione in diminuzione.</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>C15) proventi da partecipazioni Dividendi; plusvalenze da alienazioni di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante; ricavi vendita diritti di opzione.</p> | <p>1. Dividendi incassati (art. 89, Tuir). Variazione in diminuzione per il 95% dell'importo. Società di paradisi fiscali, nessuna variazione. Società in regime di consolidato fiscale, ulteriore detassazione del 5% nel mod Cnm. Dividendi pagati da società con opzione par la trasparenza nel 2005 (art. 115), variazione del 100%.</p> <p>2. Dividendi imputati per competenza o maturazione (art. 89, Tuir). dividendi non incassati: variazione in diminuzione del 100%. Variazione in aumento del 5% per dividendi incassati nell'esercizio, ma imputati per competenza nell'esercizio precedente.</p> <p>3. Plusvalenze su partecipazioni (art. 87, Tuir). plusvalenze da partecipazioni dotate dei 4 requisiti per la Pex: variazione in diminuzione come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cessioni fino al 3 ottobre 2005: 100% • Cessioni dal 4 ottobre al 2 dicembre 2005: 95%; • Cessioni dal 3 dicembre 2005: 91%. <p>Imponibili per il 2005 plusvalenze fino a concorrenza di svalutazioni dedotte nel 2002 e nel 2003.</p> |
| <p>C16) altri proventi finanziari Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni (interessi attivi maturati, differenze di indicizzazione, quota aggi su prestiti concessi); da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni (interessi maturati su titoli, compresa indicizzazione, scarto di emissione); proventi diversi dai precedenti (interessi attivi su conti e depositi, interessi di mora e per dilazioni di pagamento, associazione in partecipazione, proventi da partecipazione a fondi comuni di investimento, sconti finanziari, plusvalenze ordinarie da alienazione titoli iscritti nell'attivo circolante, contributi di natura finanziaria relativi ad interessi passivi contabilizzati in anni precedenti).</p> | <p>1. Interessi attivi da thin – cap (art. 98 e art. 89, Tuir). gli interessi attivi conseguiti da soci qualificati in relazione a finanziamenti da loro erogati ed eccedenti il tetto di cui all'art. 98, Tuir (thin – cap) sono riqualeficati dividendi: variazione in diminuzione del 95%.</p> <p>2. Remunerazione di associazioni in partecipazione con apporto di capitale o misto. Gli utili conseguiti dall'associato in partecipazione per apporti di capitale o misti sono equiparati ai dividendi. Vedi punto 1.</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>C17) interessi passivi ed altri oneri finanziari Tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio di natura non straordinaria: interessi passivi, sconti passivi su finanziamenti, commissioni su finanziamenti; interessi di dilazione; sconti finanziari passivi; quote di competenza dell'esercizio dei disaggi su emissione di prestiti passivi e obbligazioni; minusvalenza da alienazione titoli e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante. I contributi in c/interessi su finanziamenti devono essere classificati in tale voce se conseguiti nel medesimo esercizio in cui sono contabilizzati gli interessi passivi.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Interessi passivi eccedenti l'importo deducibile per la thin – cap (art. 98, Tuir). Finanziamenti erogati o garantiti da "soci qualificati" superiori a patrimonio netto rettificato di spettanza dei soci qualificati, moltiplicato per quattro. Variazione in aumento per interessi indeducibili. 2. Interessi passivi per pro – rata patrimoniale (art.97, Tuir). presupposto: partecipazioni <i>pex</i> iscritte ad un valore superiore al patrimonio netto rettificato. Non si tiene conto delle partecipazioni in società trasparenti. 3. Interessi passivi su prestiti obbligazionari (art. 3, comma 115, L. 549/1995). Variazione in aumento per interessi superiori a quelli calcolati al limite di legge (tasso ufficiale di sconto alla data di emissione maggiorato di 2/3). Dal 6 dicembre 2005 tasso rilevante 2.25%. 4. Utilizzo fondo svalutazione attività finanziarie tassato a fronte di minusvalenze deducibili. Variazione in diminuzione. 5. Minusvalenze su partecipazioni (art. 101, Tuir). Indeducibili minusvalenze su partecipazioni con i 4 requisiti <i>pex</i> variazione in aumento. Deducibili nel 2005 minusvalenze sino a concorrenza delle svalutazioni riprese nel 2002 e nel 2003. 6. Interessi Iva contribuenti trimestrali. Variazione in aumento. |
| <p>C17 – bis) utili/perdite su cambi Accoglie il saldo utili/perdite (segno +/-) sia realizzati che da valutazione. Occorre però tenere distinta evidenza dei due importi in quanto l'utile netto non realizzato dev'essere destinato ad una riserva non distribuibile. Inoltre, dal 2005, la parte non realizzata non è rilevante fiscalmente.</p> | <p>Utili e perdite su cambi non realizzati (art. 110, comma 3, Tuir). Variazione in aumento delle perdite su cambi non realizzate e variazione in diminuzione degli utili su cambi non realizzati.</p> |
| <p>D18) rivalutazioni a) partecipazioni; b) immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni; c) titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni. Comprende: ripristino di valore delle attività finanziarie svalutate; rivalutazioni da metodo del patrimonio netto.</p> | <p>Plusvalenze iscritte su partecipazioni (art. 110, lett. d), Tuir). non sono rilevanti fiscalmente. Variazione in diminuzione.</p> |
| <p>D19) svalutazioni Comprende: svalutazioni per perdite durevoli di valore, o per adeguamento al minor valore di realizzo; svalutazioni da metodo del patrimonio netto; accantonamento al f.do copertura perdite società partecipate (da iscrivere nella classe B3 del passivo)</p> | <p>Svalutazioni di partecipazioni (art. 101 e art. 110, lett. d), Tuir). Interamente deducibili. Variazione in aumento. Compresi versamenti a copertura del deficit patrimoniale della partecipata (cosiddetto sottozero).</p> |

| Voci di conto economico | Controlli per variazioni fiscali Ires |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>E20) proventi straordinari Oneri che non trovano la loro fonte nella gestione ordinaria dell'impresa. Plusvalenze da: operazioni di ristrutturazione aziendale, cessione d'azienda; alienazione di parte rilevante delle partecipazioni e dei titoli immobilizzati; alienazione di immobili civili e di altri beni non strumentali; sopravvenienze passive: furti o ammanchi di beni aventi natura straordinaria; liberalità ricevute in denaro o in natura (diverse dai contributi in conto esercizio); rettifiche positive di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori, per sconti, premi, abbuoni o resi relativi ad acquisti o vendite di precedenti esercizi; proventi derivanti da mutamenti nei criteri di valutazione (da Lifo a Fifo); provento da disinquinamento fiscale pregresso.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Plusvalenze a tassazione differita (art. 86, comma 4, Tuir). si veda punto 1. della voce A5. 2. Plusvalenze da cessione di beni su cui erano stati stanziati in anni precedenti ammortamenti anticipati solo fiscali (disallineamento). Si veda punto 4. della voce A5. 3. Plusvalenze da cessione di beni a deducibilità limitata (art 164, Tuir). Si veda punto 5 della voce A5. 4. Plusvalenze su partecipazioni (art. 87, Tuir). Si veda punto 3. della voce C15. 5. Soppravvenienze attive non imponibili (art. 88, Tuir). Si veda punto 6 della voce A5. 6. Cessione contratto di leasing (art. 88, Tuir). Variazione in aumento pari alla differenza tra valore normale bene ceduto (al netto canoni attualizzati) e provento a conto economico. |
| <p>E21) oneri straordinari Oneri che non trovano la loro fonte nella gestione ordinaria dell'impresa. Minusvalenze da: operazioni di ristrutturazione aziendale, cessione di azienda; alienazione di parte rilevante delle partecipazioni e dei titoli immobilizzati; alienazione di immobili civili e di altri beni non strumentali; sopravvenienze passive: furti o ammanchi di beni aventi natura straordinaria; perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari; rettifiche negative di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori; per sconti, premi, abbuoni o resi relativi ad acquisti o vendite di precedenti esercizi; derivanti dall'adozione di un diverso criterio di valutazione; imposte relative ad esercizi precedenti (comprese sanzioni e gli interessi) per accertamenti, rettifiche, decisioni delle commissioni tributarie, condoni fiscali, ecc.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Sopravvenienze passive indeducibili (art. 101, Tuir). In particolare: costi di competenza di esercizi precedenti. Variazione in aumento. 2. Minusvalenze non deducibili. Si veda punto 3. voce B14. 3. Minusvalenze su partecipazioni. Si veda punto 5 voce C17. 4. Imposte indeducibili e relative sanzioni. Variazione in aumento (anche per costo condono fiscale). |
| <p>22) imposte sul reddito dell'esercizio Comprende, oltre all'Ires e all'Irap di competenza dell'esercizio, le imposte sostitutive delle stesse. Indicare anche le imposte anticipate e differite, nonché, in caso di adozione del consolidato fiscale, gli oneri e i proventi per somme compensative tra le diverse società.</p> | <p>Interamente indeducibile o non imponibile a seconda dei casi.</p> |

LEZIONE N° 2

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (artt. Da 72 a 84)

SOMMARIO:

- PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA (art. 72)
- SOGGETTI PASSIVI (art. 73)
- BASE IMPONIBILE (art. 75)
- PERIODO DI IMPOSTA (art. 76)
- ALIQUOTA DELL'IMPOSTA (art. 77)
- DETRAZIONE D'IMPOSTA PER ONERI (art. 78)
- SCOMPUTO DEGLI ACCONTI (art. 79)
- RIPORTO O RIMBORSO DELLE ECCELENZE (art. 80)
- REDDITO COMPLESSIVO (art. 81)
- CESSIONI OBBLIGATORIE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI (art. 82)
- DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO (art. 83)
- RIPORTO DELLE PERDITE (art. 84)

DISPOSIZIONI GENERALI

(Artt.72 e 73 TUIR)

Presupposto dell'Ires – soggetti passivi

L'Ires applica sui redditi in denaro o in natura di qualsiasi categoria posseduti dai soggetti indicati nel prospetto che segue.

| Residenza del soggetto passivo (1) | Tipi di soggetti | | Norma |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| Residenti in Italia | Società di capitali Cooperative | Spa, Sapa, Srl Cooperative Mutue di assicurazioni | Art.72, c. 1, lett. a) |
| | Enti commerciali | Enti pubblici e privati diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (2) (3) | Art.72, c. 1, lett. b) |
| | Enti non commerciali | Enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (2) (3) | Art.72, c. 1, lett. c) |
| Non residenti in Italia | Società di ogni tipo Enti commerciali | Società ed enti commerciali di ogni tipo, con o senza personalità giuridica che hanno per oggetto esclusivo o principale esercizio di attività commerciali comprese le società di persone e le associazioni professionali (4) | Art.72, c. 1, lett. d) |

- (1) **Società residenti:** si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale.

- (2) **Oggetto sociale dell'ente residente:** è determinato in base all'atto costitutivo, se redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.
Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dello statuto.
- (3) **Enti:** si comprendono anche le associazioni non riconosciute, i consorzi, nonché le altre organizzazioni, che possiedono redditi in modo unitario e autonomo.
- (4) **Oggetto sociale dell'ente residente:** l'oggetto sociale è determinato in ogni caso in base all'attività effettivamente svolta in Italia.

Base imponibile

(Art. 75 TUIR)

Società ed enti commerciali residenti

L'Ires si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni relative al reddito d'impresa per le società e per gli enti commerciali residenti in Italia (Capo II).

Enti non commerciali residenti

L'Ires si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni relative al reddito per gli enti non commerciali residenti in Italia (Capo III).

Società ed enti commerciali non residenti

L'ire si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni relative al reddito per le società di ogni tipo e gli enti commerciali non residenti in Italia (Capo IV e V).

Periodo d'imposta

(Art. 76 TUIR)

L'Ires è dovuta per periodi d'imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto previsto in materia di riporto delle eccedenze a credito e riporto delle perdite (artt. 80 e 84).

Il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società e dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo.

Se la durata dell'esercizio non è determinata, o è determinata in due o più anni, il periodo d'imposta è costituito dall'anno solare.

Aliquota dell'IRES

(Art. 77 TUIR)

L'imposta è calcolata applicando sul reddito complessivo netto l'aliquota unica del 33%.

Detrazione d'imposta per oneri

(Art. 78 TUIR)

Erogazioni a partiti politici (rif. art. 15 c. 1 bis)

Dall'imposta lorda si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro in favore dei partiti e movimenti politici.

La detrazione è consentita sulla quota di erogazioni liberali non inferiori a Euro 51,65 e non superiori a Euro 103.291,38.

E' necessario che i versamenti risultino eseguiti mediante versamento bancario o postale.

Tale detrazione è consentita solo alle società di capitali e agli enti commerciali residenti in Italia, diversi:

- dagli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica o i cui titoli siano quotati in borsa,
- dalle società ed enti che controllano, direttamente o indirettamente, tali soggetti, ovvero ne siano controllati o siano controllati dalla stessa società o ente che controlla i soggetti medesimi.

Erogazioni alle società sportive (rif. art. 15 c. 1 lett. i ter)

Dall'imposta lorda si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a Euro 1.500,00 effettuate alle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale, ovvero secondo modalità stabilite dal Ministero.

Scomputo degli acconti e delle ritenute

(Art. 79 TUIR)

Scomputo degli acconti e delle ritenute

E' previsto che la società effettui nel corso dell'anno il pagamento anticipato delle imposte a titolo di acconto.

I versamenti di acconto dell'IRES, nonché quelli relativi all'IRAP, possono essere effettuati in due rate, salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi euro 103.

La percentuale dell'acconto per l'anno di imposta 2005 è determinata nella misura del 99%, a partire dal 2006 sarà elevata al 100%.

E' in facoltà del contribuente commisurare i versamenti in acconto sulla base dell'imposta relativa all'anno precedente o a quella che si prevede di determinare per lo stesso anno in corso.

Dopo aver quantificato la misura dell'acconto dovuto (per il 2005 il 99% dell'imposta dovuta per l'anno precedente o dell'imposta che si prevede per l'anno in corso), si procede ad un primo versamento del 40% di tale importo previsionale ($99\% \times 40\% = 39,6\%$); il residuo saldo ($99\% \times 60\% = 59,4\%$) dovrà essere versato entro il mese di novembre.

Dall'IRES corrispondente al reddito imponibile si scomputano, oltre agli acconti versati, le ritenute d'acconto subite, con le seguenti modalità.

| Tipo di ritenute d'acconto subite | | Esercizio di detrazione |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ritenute su interessi, premi ed altri frutti relativi ad obbligazioni e titoli similari | | Esercizio nel quale i redditi cui si riferiscono le ritenute concorrono a formare il reddito complessivo IRES, anche se tali redditi non siano stati percepiti. In sostanza le ritenute si scomputano per competenza e non per cassa. L'importo da scomputare è calcolato in proporzione all'ammontare degli interessi e altri proventi che concorrono a formare il reddito. |
| Ritenute su interessi, premi ed altri frutti corrisposti a depositanti e correntisti da parte delle poste e delle banche | | |
| Ritenute su proventi delle cambiali accettate da banche (accettazioni bancarie) | | |
| Ritenute diverse dalle precedenti | operate prima della presentazione della dichiarazione dei redditi | Esercizio nel quale i redditi cui si riferiscono concorrono a formare il reddito complessivo IRES (per competenza) |
| | operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi | Esercizio nel quale le ritenute sono state operate (per cassa) |

Riporto o rimborso delle eccedenze

(Art. 80 TUIR)

IRES a credito: riporto, rimborso o compensazione

Se l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta, delle ritenute d'acconto e degli acconti è superiore all'Ires dovuta il contribuente può operare per detto ammontare, in tutto o in parte, alcune scelte diverse.

Eccedenze risultanti dalla dichiarazioni: scelte possibili

| SCELTA ECCEDENZE | CONDIZIONI |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Riporto | L'eccedenza può essere riportata in diminuzione (anche degli acconti) dall'Ires relativa all'esercizio successivo: in tal caso non spettano interessi. Se l'eccedenza riportata non è detratta nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo, o se questa non è presentata, il contribuente può chiederne il rimborso con istanza da presentare entro 18 mesi all'Agenzia delle Entrate competente per domicilio fiscale. |
| Rimborso | L'eccedenza può essere chiesta a rimborso nella dichiarazione dei redditi: in tal caso spettano gli interessi nella misura del 1,375% per ognuno dei semestri interi a decorrere dal secondo semestre successivo alla data di presentazione della dichiarazione |
| Compensazione | L'eccedenza può essere compensata con altre imposte o contributi, fino alla concorrenza massima di € 516.456,90, evidenziandone gli imposti su apposito mod. F24 i cui dati affluiscono al c/c fiscale. |

Reddito complessivo

(Art. 81 TUIR)

Reddito complessivo

Il reddito complessivo delle s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., cooperative, mutue assicurazione e degli enti commerciali residenti in Italia da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni previste per tale tipo di reddito.

Cessioni obbligatorie di partecipazioni sociali

(Art. 82 TUIR)

Cessioni obbligatorie di partecipazioni

La rateazione della plusvalenza in quote costanti (Art.86, c. 4) si applica alle plusvalenze imponibili conseguite in occasione della cessione obbligatoria delle azioni o quote, quali:

- **cessione obbligatoria di azioni proprie** (artt.2357, quarto comma, 2357 bis, secondo comma, e 2359 bis, terzo comma, del codice civile);
- **cessione obbligatoria imposta dalla disciplina delle partecipazioni reciproche** (Art.121 D.Lgs.24.2.1998, n. 58).

Determinazione del reddito complessivo

(Art. 83 TUIR)

Determinazione del reddito d'impresa

Il reddito d'impresa è determinato sulla base dell'utile o della perdita risultante del conto economico, rettificato con le variazioni in aumento o in diminuzione previste dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa.

Riporto delle perdite

(Art. 84 TUIR)

Riporto delle perdite (comma 1)

La perdita di un esercizio può essere portata in diminuzione del reddito imponibile degli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi.

In alternativa, la perdita può essere utilizzata in diminuzione del reddito complessivo in misure diverse, per esempio tali che l'Ires corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto ed eccedenza a credito riportate dell'esercizio precedente.

Perdite dei primi tre esercizi (comma 2)

Le perdite dei primi tre periodi possono essere compensate con il reddito dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo, anche oltre il quinto esercizio successivo.

Perdite riportabili e plusvalenze esenti

La perdita fiscalmente deducibile dall'imponibile fiscale di esercizi successivi deve essere diminuita di un importo corrispondente alla differenza tra:

- + i proventi esenti da Ires diversi dalle plusvalenze esenti (ai sensi dell'art. 87) e
- l'ammontare di interessi passivi e spese generali non deducibili (ai sensi degli artt. 96, e 109 c. 5 e 6).

Limiti al riporto delle perdite (comma 3)

Sono previsti dei limiti al riporto fiscale negli esercizi successivi delle perdite delle società, in caso si verifichino insieme ambedue le seguenti ipotesi:

| Casi di limitazione | Condizioni |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Trasferimento della maggioranza | <p>Quando quote o azioni che consentano la maggioranza di diritti di voto nella assemblea ordinaria vengano trasferite o comunque acquisite da altri anche a titolo temporaneo.</p> <p>E' il caso in cui il trasferimento delle partecipazioni della società che riporta le perdite dà luogo, nei confronti dell'acquirente, all'acquisizione del controllo della società stessa; tale risultato si realizza sia nel caso di trasferimento di un pacchetto di per sé di controllo, sia nel caso in cui l'acquisizione del controllo avvenga a seguito di integrazione della partecipazione già posseduta.</p> <p>Inoltre, detto controllo può realizzarsi non soltanto mediante il trasferimento della proprietà della partecipazione ma anche mediante altri tipi di negozi giuridici come, ad esempio, il trasferimento dell'usufrutto della partecipazione stessa.</p> <p>La limitazione è efficace anche nel caso in cui il trasferimento della partecipazione avvenga solo temporaneamente.</p> |
| Modifica dell'attività principale | <p>Quando si modifichi l'attività principale svolta nei periodi di conseguimento delle perdite, se tale modifica è attuata nel periodo d'imposta del trasferimento della partecipazione, ovvero nei due periodi successivi o nei due anteriori.</p> |

Inapplicabilità delle limitazioni:

Le limitazioni non si applicano nei seguenti casi:

- a) **operazioni infragruppo**, quando la partecipazione è acquistata da società controllate dallo stesso soggetto controllante, o da soggetto che controlla il controllante di questo,
- b) **rilevanza economica**, quando le partecipazioni sono relative a società che hanno avuto:
 - un numero di dipendenti mai inferiori a 10 unità nel biennio precedente,
 - un ammontare di ricavi (art. 2425 lett. A n. 1, Cod. Civ.) e prestazioni di lavoro subordinato (art. 2425 lett. B n. 9, lett. a) e b) Cod. Civ.) superiore al 40% della corrispondente media degli ultimi due esercizi anteriori al trasferimento.

LEZIONE N° 3
DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte prima, artt. da 85 a 91)

SOMMARIO:

- RICAVI (art. 85)
- PLUSVALENZE PATRIMONIALI (art. 86)
- PLUSVALENZE ESENTI (art. 87)
- SOPRAVVVENIENZE ATTIVE (art. 88)
- DIVIDENDI (art. 89)
- INTERESSI (art. 89)
- PROVENTI IMMOBILIARI (art. 90)
- PROVENTI ED ONERI NON COMPUTABILI NELLA DETERMINAZ. DEL REDDITO (art. 91)

Ricavi

(Art. 85 TUIR)

| Tipi di ricavo | definizione |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) Cessioni e prestazioni caratteristiche dell'impresa | Corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. |
| b) Cessioni e prestazioni di materiali utilizzati nel ciclo produttivo | Corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione. |
| c) Cessioni di azioni o quote di partecipazione non costituenti immobilizzazioni finanziarie (1) | <p>Corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazione (anche se non rappresentate da titoli al capitale) nei seguenti tipi di società ed enti purché non sostituiscano immobilizzazioni finanziarie.</p> <ul style="list-style-type: none"> - S.p.a., s.r.l., s.a.p.a., - cooperative, società di mutua assic., residenti in Italia. - Enti commerciali pubblici e privati, residenti in Italia, - Enti non commerciali residenti in Italia, - Società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia. <p>Sono considerate immobilizzazioni finanziarie solo le partecipazioni iscritte come tali in bilancio.</p> |
| d) Cessioni di strumenti finanziari assimilati alle azioni non costituenti immobilizzazioni finanziarie (1 ¹) | Corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari assimilati alle azioni, emessi da società ed enti soggetti ad Ires diversi da quelli cui si applica l'esenzione sulle plusvalenze (art.87), che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie. |
| e) Cessioni di obbligazioni e altri titoli di serie non costituenti immobilizzazioni finanziarie (1) | Corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e altri titoli in serie o di massa (ad es.: obbligazioni societarie, Bot, Cct, Btp, ecc.) anche se non rientrano tra quelli al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie. |
| f) Risarcimenti | Indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere a), b), c), d), e). |
| g) Contributi in denaro | Contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto. |

¹ Ai fini delle imposte sui redditi, i beni di cui alla lettera c), d), e), non costituiscono immobilizzazioni finanziarie se non sono iscritte come tali nel bilancio.

| Tipi di ricavo | definizione |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| h) Contributi in conto esercizio | Contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di leggi. |
| Comma 2) Assegnazioni | Valore normale dei beni indicati alle lettere precedenti assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa |

Classificazione delle cessione di azioni, quote, obbligazioni, ecc.

| oggetto della cessione | iscrizione in bilancio | tipo di reddito |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| Azioni o quote di partecipazione - S.p.a., s.r.l., s.a.p.a., cooperative, società di mutua assicurazione, residenti in Italia, - Enti commerciali pubblici e privati, - Società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residente in Italia. anche se non rappresentate da titoli ed anche se non oggetto dell'attività propria dell'impresa | immobilizzazioni finanziarie | Plusvalenze (art. 86) |
| Strumenti finanziari assimilati alle azioni Obbligazioni e altri titoli in serie o di massa ad es.: obbligazioni, Bot, Cct, Btp, ecc., anche se non oggetto dell'attività propria dell'impresa | attivo circolante | Ricavi (art. 85) |
| Altri titoli o partecipazioni ad es.: quote di s.n.c. o s.a.s., fondi comuni di investimento, ecc. | Qualsiasi: sia immobilizzazioni finanziarie, sia attivo circolante | Plusvalenze (art. 86) |

L' art. 85 del Testo Unico definisce, in via convenzionale, quelli che ai fini fiscali sono considerati ricavi.

Nell'elencazione che esso espone, vengono accomunati sotto la medesima intitolazione componenti reddituali che possono essere qualificati ricavi anche in una loro visione civilistica e componenti reddituali che, in tale ottica, non potrebbero invece essere così qualificati.

Si pone quindi la questione di trovare un'idonea collocazione dei ricavi, nella loro accezione tributaria, nelle diverse voci dello schema di conto economico sviluppato dall'art. 2425 del C.C., tenendo conto che la gestione aziendale è scomposta in tre grandi aree ideali:

- gestione ordinaria,
- gestione finanziaria,
- gestione straordinaria

I ricavi

I ricavi di cui all'art. 85 del Testo Unico, fatta eccezione per i corrispettivi delle cessioni di azioni, obbligazioni, ecc., sono tutti riconducibili all'area della gestione ordinaria e, più precisamente, alla voce A1) - ricavi delle vendite e delle prestazioni - oppure alla voce A5) - altri ricavi e proventi. Gioverà qui ricordare che alla voce A1) confluiscono i ricavi delle vendite e delle prestazioni originati dalla attività caratteristica dell'impresa, inclusi i ricavi accessori, mentre alla voce A5) affluiscono i ricavi e i proventi della gestione non caratteristica dell'impresa.

Le rettifiche dei ricavi

Con riferimento alla entità degli importi qualificabili come "ricavi", è opportuno soffermarsi a chiarire un possibile dubbio derivante dall'apparente contraddittorietà normativa: l'art. 2425 bis del codice civile dispone che "i ricavi e i proventi ... devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi ...", mentre l'art. 85 del Testo Unico non fa cenno a "netti" o "lordi". La chiarezza sulla questione è venuta a suo tempo dalla relazione governativa al progetto di Testo Unico, ove fu esplicitamente detto che <<è stata omessa la precisazione che i corrispettivi si computano al netto degli sconti, abbuoni e premi, ritenuta non solo superflua ma anche produttiva di confusione in quanto potrebbe dare adito al dubbio che negli altri casi, allorché si parla di corrispettivi, questi debbano essere presi al lordo degli sconti>>. Dunque si può affermare che sull'argomento esiste una perfetta equivalenza tra disciplina tributaria e disciplina civilistica: i ricavi e i proventi devono essere assunti al netto dei relativi resi, sconti, abbuoni e premi.

I contributi ricevuti

Una trattazione particolare deve essere riservata ai contributi che l'impresa, a qualunque titolo, riceve da terzi.

Con riferimento ad essi l'art. 85, comma 1, del Testo Unico, alle sue lettere g) e h), dispone che sono considerati ricavi <<i contributi ... spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto>> e <<i contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge>>.

Il successivo art. 88 del Testo Unico dispone, poi, che sono considerate sopravvenienze attive <<i proventi ... conseguiti a titolo di contributo ..., esclusi i contributi di cui alle lettere g) ed h) del primo comma dell'art. 85.

Se si utilizzano questi parametri fiscali, è possibile classificare i contributi ricevuti dalle imprese nelle seguenti quattro categorie, ognuna delle quali è contrassegnata da un preciso regime fiscale:

- 1) contributi spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- 2) contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge;
- 3) contributi ricevuti da terzi nè in base a contratto e nè in base a norma di legge;
- 4) contributi in conto capitale dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge.

I contributi di cui ai numeri 1) e 2) costituiscono, per specifica disposizione di legge, "ricavi"; i contributi di cui ai successivi numeri 3) e 4) sono, invece, considerati sopravvenienze attive.

Di questi ultimi ci occuperemo nel commento all'art. 88 del Testo Unico.

Con riferimento ai contributi che sono considerati "ricavi" ai sensi del comma 1, dell'art. 85, vi è da dire che anche aziendalisticamente essi possono essere assimilati a tale componente positiva di reddito: essi infatti, normalmente, costituiscono o delle vere e proprie integrazioni di prezzo corrisposte dal cessionario oppure dal committente il servizio, ovvero delle erogazioni effettuate da terzi (Stato o altri enti pubblici) per consentire un'adeguata remunerazione all'esercizio di determinate attività, socialmente rilevanti, ma aziendalisticamente poco remunerative.

Se dal punto di vista fiscale i contributi in questione sono definiti "ricavi", nell'ottica espositiva dello schema di conto economico essi, assumendo rispetto ai ricavi civilistici una posizione gerarchica di grado inferiore, affluiscono nella voce A5), "Altri ricavi e proventi" e non già nella voce A1), dedicata ai ricavi veri e propri: tra gli "altri ricavi e proventi" devono essere separatamente indicati i contributi in conto esercizio, queste voci non possono essere dedotte dal costo sostenuto, ma devono essere aggiunti ai ricavi.

Da ciò consegue una piena omogeneità tra disciplina fiscale e disciplina civilistica: i contributi considerati ricavi ai sensi dell'art. 85 del Testo Unico, sono, infatti, considerati ricavi ("altri") anche ai fini della loro esposizione nel conto economico.

Indennità risarcitoria per perdita o danneggiamento di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa

Le norme tributarie contenute nel D.P.R. 22-12-1986 n. 917 riconducono le indennità risarcitorie su tre diverse direttrici:

- Fra i ricavi, se conseguite per la perdita o danneggiamento di beni di cui all art. 85, primo comma.
Va ricordato che nel caso di perdite o danneggiamenti di beni che produrrebbero ricavi, gli indennizzi o le indennità sono ricavi se convenuti nello stesso esercizio in cui si è avuto il danneggiamento, sono sopravvenienze attive tassabili se convenuti in un esercizio successivo. L' indennizzo costituisce ricavo o plusvalenza anche se la perdita o distruzione del bene non è totale, cioè anche se si ha il solo danneggiamento del bene.
- Fra le plusvalenze, se realizzate per beni diversi da quelli sopra indicati, per effetto dell' art. 86, primo comma, lettera b): risarcimenti ottenuti per il danneggiamento o la distruzione dei beni diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 85.
- fra le sopravvenienze, se conseguite a fronte di danni diversi da quelli sopra indicati, per il disposto dell' art. 88, terzo comma, lettera a).

Plusvalenze

(Art. 86 TUIR)

Plusvalenze patrimoniali

Le seguenti operazioni generano plusvalenze **se hanno per oggetto beni diversi da quelli che originano ricavi:**

- a) Cessione a titolo oneroso: costituiscono plusvalenze anche quelle relative ad aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso.
- b) Risarcimento, anche assicurativo, per la perdita o il danneggiamento di beni strumentali.
- c) Assegnazione ai soci (compreso il caso della trasformazione di società commerciali in società semplice) o destinazione a finalità estranee all'impresa.

Plusvalenze iscritte

Le plusvalenze originate dall'iscrizione in bilancio sono fiscalmente irrilevanti.

Momento di realizzo della plusvalenza

La plusvalenza, di norma, deve essere rilevata nell'anno in cui viene realizzata.

Nello schema successivo viene indicato, a seconda dell'operazione che ha dato origine alla plusvalenza, il momento di realizzo.

| Operazione | Momento di realizzo | |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| Cessione onerosa | Beni mobili | Consegna o spedizione (1) |
| | Beni immobili | Stipula del contratto (1) |
| | Aziende | Stipula del contratto (1) |
| Risarcimento | Liquidazione del risarcimento | |
| Assegnazione ai soci Destinazione a finalità estranee all'impresa | Momento dell'assegnazione o della destinazione a finalità estranee all'impresa | |

(1) Effetti traslativi successivi: qualora gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà si verificano successivamente alla consegna o alla stipulazione, il realizzo della plusvalenza si verifica in tale successivo momento.

Non sono rilevanti eventuali clausole di riserva della proprietà.

Determinazione della plusvalenza

| Origine della plusvalenza | Misura della plusvalenza |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Cessione a titolo oneroso Risarcimento | corrispettivo o indennizzo conseguito meno oneri accessori di diretta imputazione meno costo non ammortizzato (differenza tra il costo del bene e l'ammontare dei relativi ammortamenti dedotti) |
| Assegnazione ai soci Destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa | valore normale meno costo non ammortizzato (differenza tra il costo del bene e l'ammontare dei relativi ammortamenti dedotti) |

Permuta beni ammortizzabili o aziende:

Se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale erano iscritti i beni ceduti, costituisce plusvalenze solo l'eventuale conguaglio in denaro pattuito.

Plusvalenze di beni parzialmente deducibili

Le plusvalenze relative alla cessione di beni a deduzione limitata (es., autovetture, ecc.) hanno rilevanza nella stessa proporzione esistente tra il fondo ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivo. (Vedasi art. 164 TUIR)

Concordato preventivo: cessione dei beni (comma 5)

La cessione dei beni, compresi rimanenze ed avviamento, effettuate in sede di concordato preventivo con cessione dei beni non dà luogo a plusvalenze tassabili né a minusvalenze deducibili.

Rateizzazione della tassazione delle plusvalenze (comma 4)

La tassazione delle plusvalenze, diverse da quelle esenti da Ires (Art.87), può essere rateizzata secondo le modalità esposte nel successivo schema.

| Periodo di possesso del bene (1) | Modalità di tassazione |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>non inferiore a 3 anni, calcolati secondo i giorni di calendario</p> <p>per esempio: bene acquistato il 28 aprile 2002 e venduto il 29 aprile 2005 il periodo è non inferiore a 3 anni.</p> | <p>a scelta del contribuente, con una delle seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per intero, nell'esercizio di realizzo della plusvalenza; - in quote costanti, nell'esercizio di realizzo della plusvalenza e nei successivi, ma non oltre il quarto (quindi in quote costanti in due, tre, quattro o cinque esercizi) |
| <p>inferiore a 3 anni, calcolati secondo i giorni di calendario</p> <p>per esempio: bene acquistato il 28 aprile 2002 e venduto il 27 aprile 2005 il periodo è inferiore a 3 anni</p> | <p style="text-align: center;">per intero nell'esercizio di realizzo della plusvalenza</p> |

Beni acquisiti in leasing:

Nel calcolo del periodo di possesso non si tiene conto del periodo in cui il bene è stato posseduto in leasing, bensì solo di quello decorrente dal riscatto del bene.

Immobilizzazioni finanziarie:

Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie la rateizzazione della plusvalenza è possibile solamente se sono iscritti come tali nei bilanci relativi agli ultimi 3 esercizi. Si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.

Momento dell'opzione

La scelta per la rateizzazione delle plusvalenze deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza costituisce reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata.

Imposte differite

L'istituzione di un fondo imposte differite in una situazione di differenze temporanee tra risultato di bilancio ed utile imponibile ha un'importanza rilevante (dal punto di vista degli importi interessati e da quello della tipicità della circostanza) ogni qualvolta la società si trovi in presenza di plusvalenze realizzate su beni strumentali e opti per il differimento della tassazione rispetto alla sua competenza economico-civilistica, facendo uso della facoltà concessa dalla disciplina fiscale.

L'articolo 86 del D.P.R. n. 917/1986 concede un regime agevolativo di rateizzazione fiscale delle plusvalenze, quando i beni che le hanno generate sono stati posseduti per un periodo non inferiore al triennio.

In questo caso è possibile la diluizione in quote costanti entro un arco temporale di cinque esercizi, compreso l'esercizio in cui si sono realizzate.

La norma fiscale concede tale differimento senza richiedere l'iscrizione in bilancio di poste contrastanti con la normativa civilistica, infatti, la plusvalenza viene rateizzata (come variazione) solo in sede di dichiarazione dei redditi, mentre in bilancio tra i proventi straordinari va iscritto il suo intero importo.

Se una società facesse uso del differimento parziale della tassazione e registrasse, alla voce imposte sul reddito d'esercizio, solo le imposte richieste fiscalmente nell'esercizio, ciò contrasterebbe con uno dei principi cardini della normativa civilistica, il principio di competenza.

Tale principio è contenuto all'art. 2423 bis del codice civile, punto 3, secondo il quale nella redazione del bilancio "si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

In questo caso la differenza tra il risultato di bilancio e il reddito imponibile non è permanente e le imposte relative alla quota di plusvalenze la cui tassazione viene differita saranno pagate negli esercizi futuri (non oltre il quarto), pur essendo di competenza economica dell'esercizio in cui la plusvalenza si è realizzata.

Ne deriva che il comportamento contabile corretto è quello di accantonare nell'esercizio in cui si è verificata la plusvalenza le relative imposte differite, utilizzando la voce del passivo dello stato patrimoniale "B2 Fondi per imposte, anche differite", con contropartita la voce del conto economico "22 imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate".

Lo stanziamento così ottenuto sarà utilizzato a riduzione delle maggiori imposte negli esercizi futuri dovute al differimento.

Ovviamente il differimento d'imposta esiste solo in presenza di utili fiscali futuri e non di perdite, per cui nel caso si prevedessero delle perdite verrebbe meno il requisito di differenza temporanea, necessario per effettuare tale accantonamento.

Si può ritenere accettabile il mancato stanziamento solo in presenza di evidenti prove di perdite future per tutti gli esercizi di differimento.

Cessione di bene strumentale nel corso dell'anno: come si determina la plusvalenza:

Le plusvalenze patrimoniali costituiscono una componente straordinaria del reddito d'impresa, in quanto non riferibili alla normale gestione dell'impresa stessa.

Esse, infatti, a differenza dei ricavi (componenti ordinari del reddito d'impresa), riguardano beni relativi all'impresa diversi dai c.d. beni merce e, cioè, da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa.

In particolare, formano plusvalenze i corrispettivi conseguiti dall'impresa a seguito della cessione di beni strumentali e, cioè, di beni che costituiscono strumento e non oggetto dell'attività dell'impresa, nonché i corrispettivi derivanti dalla cessione di beni d'investimento, vale a dire, di quelli che non sono né strumento né oggetto dell'attività dell'impresa.

Sono equiparate ai corrispettivi di cui sopra le indennità risarcitorie conseguite dall'impresa a seguito della perdita o del danneggiamento dei predetti beni.

In ordine ai criteri di determinazione delle plusvalenze e, in particolare, di quelle "realizzate" che interessano il caso di specie, la disciplina fiscale (art. 86, comma 2, D.P.R. n. 917/1986) stabilisce che le stesse sono costituite dalla differenza fra il corrispettivo conseguito (ovvero l'indennizzo realizzato mediante il risarcimento per la perdita o il danneggiamento dei beni), al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato.

La plusvalenza, dunque, si presenta come un componente positivo "netto" del reddito d'impresa, in quanto, diversamente dai ricavi, concorre alla formazione del reddito già al netto dei costi direttamente afferenti.

Tra i costi che, in contrapposizione al corrispettivo, concorrono alla determinazione della plusvalenza vi sono, come si è visto, oltre agli oneri di diretta imputazione (quali, ad esempio, le spese notarili sostenute per la cessione del bene), anche il costo non ammortizzato.

Quest'ultimo rappresenta il valore residuo del bene, vale a dire il costo di acquisto al netto degli ammortamenti dedotti dal reddito d'impresa.

E' evidente che maggiore è il valore del costo non ammortizzato, minore sarà l'importo netto degli ammortamenti dedotti dal reddito d'impresa.

E' evidente altresì che maggiore è il valore del costo non ammortizzato, minore sarà l'importo della differenza con il corrispettivo conseguito e, quindi, la plusvalenza.

Si presenta, quindi, di particolare importanza stabilire se, ai fini della determinazione del predetto costo, si debba tener conto anche della quota di ammortamento maturata nel corso del periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione del cespite patrimoniale.

Nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa non vi è alcuna norma che tratta specificamente l'ipotesi in questione.

Al fine di stabilire se la quota di ammortamento relativa all'esercizio in cui avviene la cessione del relativo cespite debba effettivamente concorrere alla determinazione del risultato di esercizio e, quindi, incidere nella determinazione del costo non ammortizzato del medesimo cespite, è necessario rifarsi ai principi generali che informano la procedura di ammortamento.

La disciplina civilistica stabilisce che il costo delle immobilizzazioni deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione (art. 2426 n. 2, c.c.).

Con l'ammortamento, quindi, si ha una ripartizione del costo del bene nei vari esercizi in cui ha partecipato all'apparato produttivo dell'impresa e ciò secondo il criterio di correlazione dei costi e dei ricavi, sul quale si basa il principio di competenza.

L'ammortamento, dunque, può essere definito come un procedimento tecnico contabile che attua il principio di competenza, in quanto consiste nella ripartizione del costo di un bene tra i diversi esercizi in funzione della residua utilità del bene stesso.

Da quanto sopra, appare evidente che la circostanza che il bene, alla fine dell'esercizio, non risulti più inserito nell'apparato produttivo dell'impresa (in quanto ceduto), non appare elemento sufficiente per escluderne l'ammortamento.

Detto bene, infatti, se pur per una sola parte dell'esercizio, ha contribuito alla produzione dei ricavi dell'esercizio e, quindi, il relativo costo, riferibile alla durata del possesso del bene da parte dell'impresa, deve necessariamente partecipare alla determinazione dell'utile.

In caso contrario si avrebbe una sottovalutazione dei costi della gestione ordinaria (compensandoli con i risultati straordinari derivanti dall'alienazione dei cespiti).

Si può concludere, quindi, che si deve, ai fini della determinazione della plusvalenza derivante dalla cessione del bene, calcolare anche la quota di ammortamento maturata dall'inizio del periodo d'imposta sino al momento dell'alienazione.

Plusvalenze esenti

(Art. 87 TUIR)

La ratio della *participation exemption*

Nell'ambito della disciplina dell'Ires, va sotto il nome di *participation exemption* l'esenzione da tassazione di parte (91% e 84% a decorrere dal 2007) delle plusvalenze realizzate in occasione della cessione di partecipazioni che rispondono a determinati requisiti.

La neutralità fiscale delle plusvalenze realizzate in dipendenza di cessione di immobilizzazioni finanziarie in quote o azioni trova fondamento nel concetto secondo il quale tali proventi derivano dall'accumulo di utili conseguiti (o latenti) dalla società partecipata, e perciò già tassati (o "tassandi") presso la medesima.

La previsione contenuta nell'art. 87 è volta quindi ad evitare, almeno in parte, una duplicazione di tassazione: tassazione degli utili in capo alla società e tassazione del plusvalore delle azioni o quote che rappresentano il valore partecipazione alla società stessa in capo al socio.

Plusvalenze esenti

Non costituiscono reddito d'impresa, in quanto esenti da Ires, il 91% (84% dal 2007) delle plusvalenze realizzate (anche per assegnazione ai soci) su azioni o quote di partecipazioni, comprese quelle non rappresentate da titoli, possedute in:

- società di persone o enti equiparati (escluse le società semplici e gli enti a queste ultime equiparate),
- società ed enti soggetti ad Ires,

L'esenzione è subordinata alla coesistenza di tutti i requisiti di seguito specificati.

| Classif. | Requisiti | Condizioni |
|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| REQUISITI SOGGETTIVI da verificarsi in capo alla società partecipante | a) Ininterrotto possesso | Ininterrotto possesso dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente. Le partecipazioni acquisite a seguito dell'esercizio del diritto di opzione, attribuito in relazione ad azioni già possedute, si considerano detenute dalla data delle predette azioni. |
| | b) Immobilizzazioni finanziarie | Classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. (Voce B III n. 1) La mancata iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio preclude la possibilità di avvalersi dell'esenzione anche se in un periodo successivo il titolo è classificato tra le immobilizzazioni finanziarie. Al contrario, i titoli che rispettano il requisito lo mantengono anche se successivamente sono trasferiti tra l'attivo circolante. |
| REQUISITI OGGETTIVI caratteristiche proprie della società partecipata | c) Residenza fiscale | Residenza fiscale della società partecipata in un paese o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato Tale requisito deve esistere ininterrottamente dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo. |
| | d) Esercizio di impresa commerciale | Esistenza dell'esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa commerciale, secondo la definizione prevista dalle norme tributarie. Tale requisito deve esistere ininterrottamente dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo. |

Società finanziarie e holding (art. 87 c. 5°):

Per la partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, i requisiti di cui alle lettere c) e d):

- si riferiscono alle società indirettamente partecipate,
- si verificano quando tale requisito sussiste nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante.

Presunzione assoluta per società immobiliari (art. 87 c. 1° lett. d):

Senza possibilità di prova contraria, si presume che il requisito di cui alla lettera d) non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da:

- immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (immobili merce),
- impianti
- fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa (immobili strumentali per destinazione).

Si considerano invece direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui è svolta l'attività agricola.

Titoli quotati in borsa (art. 87 c. 4°):

Il requisito di cui alla lettera d) non rileva per le partecipazioni in società i cui titoli sono quotati in borsa, fermi restando, tuttavia, quelli di cui alle lettere a), b) e c).

OPV (art. 87 c. 4°):

Alle plusvalenze realizzate mediante offerte pubbliche di vendite si applica l'esenzione indipendentemente dal verificarsi del requisito di cui alla lettera d).

Estensione dell'agevolazione

L'esenzione si applica anche alle plusvalenze realizzate relativamente a:

- 1) strumenti finanziari assimilati alle azioni (art. 87 c. 3°):
 - a) titoli e strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi;
 - b) partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti non residenti in Italia rappresentate e non rappresentate da titoli, nel caso in cui relativa remunerazione se corrisposta da una società residente sarebbe stata indeducibile nella determinazione del reddito d'impresa per effetto di quanto previsto in tema di associazioni in partecipazioni diversi da quella di sola opera (Art.110, c. 9)
- 2) contratti di associazione in partecipazione, diversi da quella di sola opera (art.2549 e segg. cod. civ.), (art. 87 c. 3°):
- 3) contratti di cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite e ai contratti con il quale un contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto (art. 2554 cod. civ.), diversi da quella di sola opera (art. 87 c. 3°).

Rimborso di riserve di capitale (art. 87 c. 6°):

L'esenzione si applica anche nei casi di somme e beni ricevuti dai soci delle società soggette all'Ires a titolo di ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con:

- sopraprezzi di emissione delle azioni o quote,
- interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote,
- versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale,
- saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

L'esenzione si applica alle somme ed al valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

La nuova veste fiscale della PEX

La normativa sulla participation exemption è stata introdotta con effetto dal 2004 (D.Lgs. 12/12/2003 n°344, ma nel corso del 2005 ha subito ben due modifiche (D.L. 30/9/2005 n°203, modificato dalla L. 2/12/2005 n°248.

Il seguente prospetto sintetizza il regime di tassazione delle plusvalenze PEX come si è evoluto nel modificato dettato legislativo:

| | cessione della partecipazione fino al 3.10.2005 | cessione della partecipazione dal 4.10.2005 al 2.12.2005 | cessione della partecipazione dal 3.12.2005 al 31.12.2006 | cessione della partecipazione dal 1.1.2007 |
|-------------------------|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Plusvalenza | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Parte imponibile | 0 | 5 | 9 | 16 |
| Ires | 0 | 1,65 | 2,97 | 5,28 |
| Netto | 100 | 98,35 | 97,03 | 94,72 |

Sopravvenienze attive

(Art. 88 TUIR)

Operazioni che costituiscono sopravvenienze attive (art. 88 c.1, c. 2, c. 3)

- Ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti, o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

- Ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha costituito reddito in precedenti esercizi
Se le indennità per il risarcimento delle perdite o danneggiamento dei beni strumentali sono incassate per un importo superiore a quello che ha costituito reddito nei precedenti esercizi, l'eccedenza è tassata in base alle norme previste per le plusvalenze; quindi se il bene è posseduto da almeno 3 anni, a scelta del contribuente, con una delle seguenti modalità:
 - per intero, nell'esercizio di realizzo;
 - in quote costanti, nell'esercizio di realizzo e nei successivi, ma non oltre il quarto (quindi in quote costanti in due, tre, quattro o cinque esercizi).
- Sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.
- Risarcimenti, anche assicurativi, di danni che non danno origine né a ricavi (art. 85) né a plusvalenze (art. 86)
- Proventi conseguiti a titolo di contributo o liberalità, esclusi
 - Art. 88, c. 3 let. B primo cap.: i contributi che danno origine a ricavi (art. 85., contributi in denaro dovuti in base a contratto e contributi in conto esercizio a norma di legge);
 - Art. 88, c. 3 let. B secondo cap.: i contributi in conto impianti per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato (es. contributi su leasing).
 Tali proventi possono essere, a scelta del contribuente:
 - a) imputati interamente al reddito d'impresa del periodo di incasso,
 - b) tassati in quote costanti per massimo di 5 anni con inizio nell'esercizio di incasso
- Valore normale dei beni in leasing in caso di cessione del contratto di leasing stesso (art. 88 c. 5).

Operazioni che non costituiscono sopravvenienze attive (art. 88 c. 4)

- Versamenti a fondo perduto o in conto capitale e la rinuncia ai crediti effettuati dai soci a società di persone o di capitali, cooperative, mutue assicurazione, enti commerciali.
- Riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo.
- Riduzione di debiti dell'impresa per effetto della partecipazione alle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

Classificazione dei risarcimenti

| Beni cui si riferiscono i risarcimenti | Tipo di reddito prodotto |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| - Merci e prodotti finiti (beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa) - Materie prime e sussidiarie, semilavorati, da impiegare nella produzione - Partecipazioni, obbligazioni e altri titoli in serie o di massa che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie | Ricavi |
| - Beni strumentali | Plusvalenze |
| - Altri beni | Sopravvenienze attive |

Art. 88 d.p.r. 917/86 – definizione di sopravvenienze attive

L' art. 88 del Testo Unico, con la sua disposizione d'apertura, definisce il regime delle sopravvenienze attive "tecniche" e cioè principalmente, di quegli elementi relativi ad esercizi precedenti che si evidenziano nell'esercizio in corso a seguito di una erronea o inaccurata redazione dei bilanci passati.

I successivi commi dell'art. 88 definiscono, invece, sopravvenienze attive alcune fattispecie di altre indennità e proventi che costituirebbero componenti positivi del reddito di esercizio per competenza.

Dal punto di vista civilistico, considerato il parametro da adottare per distinguere la gestione ordinaria da quella straordinaria dell'impresa, si può affermare che le sopravvenienze attive debbano essere scisse in «ordinarie» e «straordinarie», con conseguente loro diversa evidenza a bilancio.

Gli elementi relativi ad esercizi precedenti debbono essere considerati proventi straordinari e, di conseguenza, essi affluiscono alla voce E20) del conto economico.

Debbono invece essere considerate proventi ordinari quelle sopravvenienze attive che pur non essendo dovute a inaccuratezza, errori od omissioni nella redazione di bilanci precedenti, si verificano comunque nel corso dell'esercizio; queste ultime devono essere imputate alla voce A5), di conto economico, destinata ad accogliere «gli altri proventi» riconducibili alla gestione «ordinaria» dell'impresa.

E' il caso, ad esempio, della sopravvenuta esuberanza di fondi passivi, correttamente stimati all'epoca della loro istituzione o alimentazione, di arrotondamenti a favore ottenuti in occasione di estinzione di debiti, che non siano qualificabili come sconti o abbuoni, ecc.

Versamenti in c/ capitale o a fondo perduto effettuati dai soci

Nel quarto comma sono stati sottratti al regime delle sopravvenienze i versamenti in conto capitale o a fondo perduto dei soci, compresi quelli non proporzionali alle quote di partecipazione. Quanto alla deducibilità dei versamenti dal reddito delle imprese o società socie che li hanno effettuati (che si dovrebbe ammettere quando risultano spesi in bilancio), il fisco ha provveduto nell'ambito dell'art. 101 comma 7 per le partecipazioni in società di persone e art. 94 c. 6 per le partecipazioni in società di capitali, prevedendone l'indeducibilità, ma nel contempo disponendo che l'ammontare del versamento si aggiunga al costo della partecipazione tanto per le partecipazioni azionarie quanto per le non azionarie.

Riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo

Nell'ultimo capoverso del 4° comma art. 88 è stabilito che non rientri tra le sopravvenienze attive la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo:

- 1) nel primo caso (concordato fallimentare) poiché dopo la chiusura del concordato non vi è più esercizio di impresa e il concetto di sopravvenienza presuppone la continuazione dell'impresa e la determinazione del reddito in base al bilancio, che in questa ipotesi è escluso si verifichi;
- 2) nel secondo caso (concordato preventivo) poiché nello stato di dissesto in cui evidentemente si trova l'azienda, l'aggravio di imposte derivante dalla imponibilità delle percentuali di debito impagate comporterebbe troppo spesso l'impossibilità materiale di conseguire un risultato utile per la massa dei creditori.

Dividendi

(Art. 89 TUIR)

Non concorre a formare il reddito dell'esercizio il 95% degli utili distribuiti dalle società con personalità giuridica anche non residenti, comprese le società in fase di liquidazione, fatta eccezione per quelli distribuiti da società residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato.

Trattamento fiscale degli utili derivanti da partecipazioni in società ed enti

| Tipo di società partecipata | Trattamento fiscale degli utili per la società partecipante (percipiente) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Società semplici, S.n.c., S.a.s., residenti in Italia | Sono imputati indipendentemente dall'avvenuta percezione in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e alle perdite. |
| Società ed enti commerciali soggetti ad Ires S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., Enti commerciali, Cooperative, Mutue assicuratrici residenti in Italia | Costituiscono reddito gli utili distribuiti nell'esercizio in cui sono percepiti, nella misura del 5% del loro ammontare |
| Società ed enti di ogni tipo soggetti ad Ires non residenti in Italia e non residenti in Paesi o Territori "paradisi fiscali" | |
| Società ed enti di ogni tipo soggetti ad Ires residenti in Paesi o Territori "paradisi fiscali" relativamente ai quali, a seguito dell'esercizio dell'interpello, siano rispettate le condizioni previste dalla legge | |
| Società ed enti di ogni tipo soggetti ad Ires residenti in Paesi o Territori "paradisi fiscali" diversi da quelli precedenti | Quindi non costituisce reddito per la società o ente ricevente il 95% dell'ammontare degli utili distribuiti |
| | Costituiscono reddito gli utili distribuiti nell'esercizio in cui sono percepiti, per l'intero ammontare |

Associazione in partecipazione, finanziamenti soci

Sono esclusi e non costituiscono reddito per la società o per l'ente ricevente il 95% dell'ammontare della remunerazione corrisposta anche nei seguenti casi.

- 1) Contratti di associazione in partecipazione, diversa da quella di sola opera (art. 2549 e sogg. cod. civ.),
- 2) Contratti di cointeressenza agli utili di una impresa senza partecipazione alle perdite e ai contratti con il quale un contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto (art. 2554 cod. civ.), diversi da quella di sola opera.
- 3) Remunerazione dei finanziamenti "eccedenti" direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento.

Somme versate dai soci (comma 4)

Le somme versate alle società commerciali dai loro soci si considerano date a mutuo se dai bilanci della società non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo.

Aumento e riduzione di capitale (comma 4)

Ex art. 47 TUIR, in caso di aumento di capitale sociale mediante passaggio di riserva o altri fondi a capitale, le azioni gratuite di nuova emissione e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse non costituiscono utili per i soci.

Tuttavia la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata è considerata distribuzione di utili, se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli costituiti con:

- sovrapprezzi azioni o quote,
- interessi di conguaglio,
- versamenti dei soci a fondo perduto o in conto futuro aumento di capitale,
- saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposte.

La riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo del capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli costituiti con utili, a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.

Interessi

(Art. 89 TUIR)

Periodo di competenza

Gli interessi costituiscono reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio, anche se non ancora percepito.

Gli interessi di mora, tuttavia, costituiscono reddito (e sono deducibili) nell'esercizio in cui sono percepiti (o corrisposti) (art. 110, c.7).

Saggio legale

Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale, (attualmente 2,5% annuo).

Interessi su operazioni "pronti contro termine" (comma 6)

Le operazioni "pronti contro termine" su titoli (vale a dire operazioni che prevedono l'obbligo di rivendita dei titoli) danno luogo a :

- interessi sui titoli, per l'ammontare maturato nel periodo di durata del contratto;
- differenza positiva o negativa, per l'ammontare dato dalla differenza tra i corrispettivi della vendita e dell'acquisto (vale a dire tra il corrispettivo a pronti e quello a termine), dedotti gli interessi maturati, per la quota maturata nell'esercizio.

L'operazione pronti contro termine costituisce uno strumento finanziario la cui disciplina, fino all'introduzione della riforma del diritto societario (D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) non trovava spazio nel Codice civile.

Ve n'era traccia solamente nella normativa delle banche (D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87), nelle disposizioni tributarie sul reddito d'impresa (Tuir) e nei principi contabili nazionali ed internazionali. Con la riforma del diritto societario in vigore dal 1° gennaio 2004 e l'emanazione del documento Oic 1 da parte dell'Organismo italiano di contabilità, l'operazione di pronti contro termine ha trovato una propria collocazione anche in ambito civilistico.

Tale operazione rimane comunque una figura contrattuale atipica, che secondo il documento sopraccitato si realizza *«allorché il contratto o la pattuizione stipulati tra le parti comportino il riacquisto da parte del venditore della cosa originariamente venduta ad una certa data e per un certo prezzo e quando tale pattuizione rende obbligatorio il riacquisto»*.

Sono definite comunemente operazioni «pronti contro termine» quelle operazioni nelle quali una parte vende ad un'altra uno o più beni, che possono essere costituiti anche da titoli o altri valori con contemporaneo riacquisto degli stessi ad un termine prestabilito.

Poiché le pattuizioni tra le parti possono assumere una varietà di forme, al fine di identificare un'operazione di pronti contro termine occorre fare riferimento al principio guida enunciato dal documento Oic 1 secondo il quale *«indipendentemente dalle modalità contrattuali prescelte e tenendo conto di eventuali negoziati collegati, l'operazione di cessione a pronti deve essere seguita da un'operazione a termine in senso inverso nella quale quantità, prezzo e data sono*

stabilite ex ante».

Gli elementi caratterizzanti le operazioni di pronti contro termine possono, essere così riassunti:

1. l'obbligo della retrocessione da parte dell'acquirente e del riacquisto da parte del venditore;
2. la certezza della data a termine della retrocessione e contemporaneo riacquisto;
3. la certezza del prezzo a termine della retrocessione e del contemporaneo riacquisto.

Al fine di identificare correttamente un'operazione di pronti contro termine occorre fare riferimento:

- al momento della retrocessione:
 - l'operazione di riacquisto avviene ad una data prestabilita;
 - l'operazione di riacquisto avviene al verificarsi di alcune condizioni;
- al prezzo di riacquisto, che può essere:
 - predeterminato nel suo valore monetario;
 - stabilito in base al verificarsi di determinate condizioni future.

In entrambi i casi, il verificarsi delle condizioni per il riacquisto o per la determinazione del prezzo di riacquisto devono essere ragionevolmente certe, altrimenti si sarebbe in presenza di una clausola contrattuale condizionata e aleatoria, rendendo pertanto l'operazione non qualificabile come pronti contro termine. Il prezzo a termine può essere minore o maggiore rispetto al prezzo a pronti, per cui potrebbe verificarsi una delle seguenti situazioni:

- il prezzo a termine è più alto di quello a pronti: il venditore o (l'acquirente) si impegna, alla scadenza del contratto, a riacquistare (o a rivendere) ad un prezzo più basso rispetto al prezzo a pronti;
- il prezzo a termine è più basso di quello a pronti: il venditore (o l'acquirente) si impegna, alla scadenza del contratto, a riacquistare (o a rivendere) ad un prezzo più basso rispetto al prezzo a pronti.

In generale, l'operazione di pronti contro termine può configurarsi come:

1. un'operazione di finanziamento con la cessione temporanea di un «bene»;
2. un prestito di un bene dietro deposito a titolo cauzionale di una somma di denaro.

Nella prima ipotesi, la società cessionaria riceve quale corrispettivo:

- i diritti patrimoniali derivanti dalla temporanea titolarità del bene;
- la differenza positiva tra prezzi a pronti e prezzi a termine.

Nella seconda ipotesi, la società cedente riceve quale corrispettivo dell'affitto del bene la differenza positiva tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

OPERAZIONI PRONTI CONTRO TERMINE AVENTI AD OGGETTO I TITOLI

L'art. 1, comma 5, D. Lgs. 21 novembre 1997, n. 435, recante disposizioni in materia di tasse sui contratti di borsa, definisce «*pronti contro termine*» quei contratti «*che configurano un'operazione a pronti ed una contrapposta operazione a termine, posti in essere sotto la stessa data, nei confronti della medesima controparte, sugli stessi titoli o valori e per pari importo nominale*».

La tipologia di operazioni pronti contro termine sinora più diffusa è rappresentata da una forma di investimento mediante la quale:

- un soggetto, generalmente un istituto di credito, vende a pronti una certa quantità di titoli ad un altro soggetto;
- lo stesso soggetto venditore a pronti si impegna, ad una determinata scadenza, a riacquistare gli stessi titoli ad un prezzo prestabilito, mentre il soggetto acquirente si impegna a rivenderli.

Lo scopo del venditore a pronti (e acquirente a termine) è quello di reperire disponibilità liquide immediate.

Infatti, in questa fattispecie, il venditore riconosce all'acquirente, quale corrispettivo della somma ricevuta, sia i frutti del bene di cui l'acquirente ha il godimento sia la differenza positiva tra il prezzo a termine e il prezzo a pronti.

La finalità, invece, dell'acquirente a pronti (e venditore a termine) è rappresentata dalla possibilità di investire il proprio capitale a breve termine.

Il tasso dell'operazione può essere inferiore o superiore al tasso d'interesse del titolo scambiato, in questi casi viene riconosciuto un differenziale sul prezzo secco a termine.

Il guadagno effettivo dell'operazione è determinato dalla differenza tra il prezzo a termine dei titoli oggetto dell'operazione ed il prezzo a pronti. Solitamente, soprattutto quando si tratta di operazioni con istituti di credito, il prezzo a pronti viene fissato sulla base del *valore* di mercato del titolo, mentre il prezzo a termine dipende dal tasso di interesse fissato dalle parti.

Prima della riforma del diritto societario, la contabilizzazione delle operazioni di pronti contro termine, è stata acclarata con il Provvedimento del Governatore della Banca d'Italia del 16 gennaio 1995, il quale ha testualmente stabilito che «le operazioni di pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività oggetto della transazione (ad esempio, di titoli) sono trattate al pari dei riporti e devono essere conseguentemente iscritte da parte del cessionario come crediti verso (cedente e da parte del cedente come debiti verso il

cessionario l'importo iscritto è pari al prezzo pagato o incassato a pronti. Corrispondentemente le attività trasferite continuano a figurare nel bilancio del cedente, e non sono registrate nel bilancio del cessionario.

Il principio contabile nazionale n. 11 sul "Bilancio d'esercizio, finalità e postulati", inoltre, dispone che nel contratto di riporto, assimilato all'operazione di pronti contro termine con l'obbligo di rivendita, i titoli oggetto del contratto devono essere contabilizzati nel bilancio del venditore, poiché l'operazione in base alla sostanza economica costituisce un mero finanziamento ed il passaggio di proprietà avviene solamente per garantire il finanziamento.

La rappresentazione in bilancio delle operazioni in argomento è disciplinata dagli artt. 2424 – bis, 2425 – bis e 2427 del Codice Civile che prevedono la modalità di obbligo di riacquisto e di rivendita a termine.

Il Legislatore della riforma del diritto societario ha confermato l'orientamento espresso dalla Banca d'Italia nel provvedimento del 1992, che dà privilegio alla sostanza economica dell'operazione rispetto ai suoi aspetti formali.

Rispetto alle regole stabilite dal provvedimento del Governatore della Banca d'Italia per le banche, il Legislatore della riforma ha voluto che nell'operazione pronti contro termine si parlasse di "venditore", anziché di "cedente", con la contrapposta figura dell' "acquirente" in luogo del "cessionario".

In base alle disposizioni della Banca d'Italia, nel caso di operazioni pronti contro termine che prevedono l'obbligo per il "cessionario" o acquirente di rivendita a termine delle attività oggetto della transazione, il "cedente" o venditore continua ad iscrivere in bilancio:

nell'attivo, le attività relative ai contratti di pronti contro termine, con indicazione dell'importo in nota integrativa;

nel passivo, il debito di finanziamento verso l'acquirente.

Sia nella nota integrativa al bilancio del cedente sia in quella del cessionario deve essere illustrata l'operazione di vendita con obbligo di retrocessione e i relativi termini contrattuali. Secondo quanto disciplinato dall'art. 2427, n. 6-ter, c.c., nella nota integrativa devono essere indicati, distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e debiti che derivano da operazioni di compravendita e che comportano l'obbligo di retrocessione a termine; nello specifico occorre riportare le seguenti informazioni:

- il trattamento contabile adottato per rappresentare l'operazione di compravendita con clausola di retrocessione, specificando che l'operazione comporta l'obbligo di retrocedere il bene;
- la natura del bene oggetto della vendita con retrocessione;
- i principali termini contrattuali:
 - prezzo di vendita;
 - prezzo di retrocessione;
 - durata del contratto;
 - eventuali altre clausole contrattuali;
- gli ammontari iscritti per la rilevazione dell'operazione nello stato patrimoniale e nel conto economico. distintamente per ciascuna voce di tali prospetti;
- le eventuali variazioni, se significative, che l'operazione ha comportato per quanto riguarda la classificazione dei costi.

Interessi compensati su conto corrente (comma 7)

Per i contratti di conto corrente e per le operazioni bancarie regolate in conto corrente, si considerano maturati anche gli interessi compensati a norma di legge o di contratto (irrilevanza fiscale della compensazione).

Proventi immobiliari

(Art. 90 TUIR)

L'art. 90 dispone che il reddito degli immobili che non costituiscono nè beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di questa, concorrono (convenzionalmente) a formare il reddito tassabile nell'ammontare determinato secondo le regole previste dal Capo II del titolo I del Testo Unico per i redditi fondiari.

E' dunque evidente che l'assunzione dei redditi catastali in luogo di quelli effettivi porta ad individuare un reddito tassabile che non è perfettamente equivalente (se non per puro caso) all'utile (perdita) dell'esercizio di cui al n. 26) del conto economico.

Occorrerà dunque, anche in questo caso, ricorrere alle variazioni in più od in meno al fine di coniugare le esigenze fiscali con quelle civilistiche.

Per quanto concerne la corretta allocazione in bilancio dei proventi immobiliari, essi debbono confluire nella voce A5) «altri ricavi e proventi» del conto economico, quali proventi della gestione ordinaria, ma non caratteristica dell'impresa.

Reddito d'impresa ai fini fiscali degli immobili

Non producono redditi fondiari ma in ogni caso reddito d'impresa gli immobili relativi ad imprese commerciali, diversi da quelli che costituiscono:

- beni strumentali per l'esercizio dell'impresa,
- beni al cui scambio o alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa (beni merce).

Quindi il reddito di tali immobili (per esempio civili abitazioni concesse in locazione) pur rientrando nella determinazione del reddito di impresa, viene calcolato ai fini fiscali non nella sua quantificazione di **ricavi MENO costi**

ma secondo la determinazione forfetaria disciplinata nel titolo primo del TUIR per i redditi fondiari.

Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole: queste ultime danno luogo in ogni caso a reddito d'impresa.

Criteria di determinazione del reddito d'impresa degli immobili

| Tipo di immobile | Determinazione del reddito |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Immobili merce (immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa) • Immobili strumentali: <ul style="list-style-type: none"> - fabbricati appartenenti alla categoria A10 (uffici), o ai gruppi catastali B, C, D, E, (sia se utilizzati direttamente da parte dell'impresa, sia se non utilizzati o concessi in locazione o comodato) - altri immobili, utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale o agricola | secondo le norme del reddito d'impresa ricavi MENO costi |
| <ul style="list-style-type: none"> • Altri immobili, diversi da beni strumenti e da beni merce (per esempio appartamenti dati in locazione) | secondo le regole dei redditi fondiari e dell'art. 90 tuir |

Immobili locati

In caso di immobili concessi in locazione, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di cui alla lettera a) del comma 1 dell' articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380², risulti superiore alla rendita catastale, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione

Esercizio di durata diversa da 12 mesi

Se la durata dell'esercizio è superiore o inferiore a 12 mesi (ad esempio, l'esercizio di inizio attività), i proventi immobiliari devono essere ragguagliati all'effettiva durata.

Componenti negativi (comma 2)

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili non strumentali per natura o per destinazione non sono ammesse in deduzione.

² a) "interventi di manutenzione ordinaria": gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Proventi non computabili nella determinazione del reddito

(Art. 91 TUIR)

Proventi non computabili

Non costituiscono reddito:

- a) i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;
- b) i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.
- c) in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto;
- d) i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscritti di nuove azioni o quote.

LEZIONE N° 4

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte seconda, artt. da 92 a 98)

SOMMARIO:

- VARIAZIONI DELLE RIMANENZE (Art. 92)
- OPERE, FORNITURE E SERVIZI DI DURATA ULTRANNUALE (Art. 93)
- VALUTAZIONE DEI TITOLI (Art. 94)
- SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO (Art. 95)
- INTERESSI PASSIVI (Art. 96)
- PRO-RATA PATRIMONIALE (Art. 97)
- CONTRASTO ALL'UTILIZZO FISCALE DELLA SOTTOCAPITALIZZAZIONE (Art. 98)

Rimanenze di merci, prodotti finiti, materie prime

(Art. 92TUIR)

Variazione delle rimanenze (comma 1)

Concorrono a formare il reddito dell'esercizio le variazioni, positive o negative, delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali, dei seguenti beni:

- prodotti finiti (beni la cui produzione è diretta l'attività dell'impresa);
- merci (beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa);
- materie prime, sussidiarie, semilavorati e altri beni (non strumentali) destinati a essere impiegati nella produzione.

Per procedere alla valutazione delle rimanenze è necessario che:

- i beni che costituiscono le rimanenze siano raggruppati in categorie omogenee, per natura e per valore;
- il valore da attribuire a ciascun gruppo di beni non deve essere inferiore a quello che risulta dall'applicazione di uno dei metodi di seguito indicati.

Metodo ordinario (Lifo a scatti)

Le rimanenze sono valutate:

nel primo esercizio in cui si formano (comma 2): attribuendo ad ogni bene il valore che risulta dividendo il costo complessivo dei beni prodotti o acquistati nell'esercizio per la quantità acquistata o prodotta;

negli esercizi successivi (comma 3):

- se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità;
 - o costituiscono voci distinte per periodo di formazione,
 - o sono valutate attribuendo ad ogni bene il valore che risulta dividendo il costo complessivo dei beni prodotti o acquistati nell'esercizio per la quantità acquistata o prodotta;
- se la quantità delle rimanenze è diminuita rispetto all'esercizio precedente, la diminuzione si imputa agli incrementi formati negli esercizi precedenti, a partire dal più recente.

Metodi alternativi consentiti (comma 4)

In alternativa al metodo indicato in precedenza, sono consentiti i seguenti criteri alternativi alle imprese che li adottano per le valutazioni di bilancio.

- a) Metodo della media ponderata: le rimanenze sono valutate dividendo il prezzo complessivo di acquisto o di produzione dei beni per la loro quantità acquisita o prodotta;

- b) Metodo del “primo entrato, primo uscito”(FIFO): le rimanenze sono valutate ai valori di acquisto o di produzione più recenti in quanto si considera che i beni entrati per primi siano anche i primi ad uscire;
- c) Varianti del metodo ordinario (LIFO a scatti): è consentito che il metodo ordinario sia applicato con delle varianti;
- d) Metodo di valutazione a costi specifici: è adatto ad essere applicato nel caso di produzione di beni non in serie (ad esempio, nel caso degli edifici costruiti in proprio da imprese edili); in tal caso le rimanenze sono valutate sulla base dei costi effettivamente sostenuti per la produzione (materie prime, costo del lavoro imputabile, prestazioni di terzi, altri costi specifici).

Metodo del dettaglio (comma 8)

E' consentito agli esercenti attività di commercio al minuto di valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio, purché nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato ne siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione.

Deroga: metodo del valore normale (comma 5)

Se in un esercizio il Valore unitario medio dei beni, determinato con il criterio ordinario o con i criteri alternativi eventualmente adottati, è superiore al loro valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo delle rimanenze è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni per il valore normale, indipendentemente dall'esercizio di formazione.

Tale minor valore può essere mantenuto ai fini fiscali anche negli esercizi successivi, purché le relative rimanenze non siano state iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore.

Prodotti in corso di lavorazione e servizi in corso di esecuzione (comma 6)

I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione (purché l'esecuzione abbia durata contrattuale prevista inferiore a 12 mesi) al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute.

Si devono quindi considerare:

- il costo dei beni impiegati (prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati),
- il costo del personale impiegato,
- gli altri oneri di produzione (ad es. lavorazione di terzi, o i costi interni di produzione).

Sono invece escluse dalla valutazione le spese generali e gli interessi passivi.

Questi ultimi rientrano invece nella determinazione delle rimanenze se relativi a prestiti stipulati per la costruzione o ristrutturazione di immobili da parte di imprese edili.

Rimanenze finali e iniziali (comma 7)

L'ammontare indicato dal contribuente quale valore delle rimanenze finali di un esercizio deve essere ri-assunto quale valore delle esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

L'eventuale rettifica del valore delle rimanenze operata dall'Ufficio imposte ha effetto per i successivi esercizi e l'Ufficio ne dovrà tenere conto nell'eventualità di rettifiche relative a tali esercizi.

Esempio valutazione rimanenze con il metodo ordinario LIFO a scatti

| Quantità e valori | Tipo | 1° anno | 2° anno | 3° anno |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Quantità acquistate nell'esercizio | Beni tipo A Beni tipo B | 20.000 5.000 | 10.000 12.000 | 5.000 13.000 |
| Costo complessivo di acquisto nell'esercizio | Beni tipo A Beni tipo B | € 40.000,00 € 15.000,00 | € 22.000,00 € 39.600,00 | € 12.000,00 € 42.900,00 |
| Valore unitario medio di acquisto (costo complessivo/quantità) | Beni tipo A Beni tipo B | € 2,00 € 3,00 | € 2,20 € 3,30 | € 2,40 € 3,30 |
| Quantità in rimanenza a fine esercizio | Beni tipo A Beni tipo B | 1.000 1.500 | 1.200 1.600 | 1.100 1.400 |
| Variazione delle quantità in rimanenza | Beni tipo A Beni tipo B | + 1.000 + 1.500 | +200 +100 | -100 -200 |
| Valore delle rimanenze a fine esercizio | Beni tipo A Beni tipo B | € 2.000,00 (1.000x2,00) € 4.500,00 (1.500x3,00) | € 2.440,00 (2.000,00+2,20x200) € 4.830,00 (4.500,00+3,30x100) | € 2.220,00 (2.440,00-2,20x100) € 4.200,00 (1) |

- (1) Riduzione: rimanenze di beni tipo B diminuite: € 4.830,00 – (€ 3,30 x 100) – (€3,00 x 100) = € 4.200,00.
La diminuzione di 200 unità è stata imputata per 100 unità (pari al relativo incremento) al primo esercizio precedente e per le residue 100 unità al secondo esercizio precedente.

La valutazione fiscale delle rimanenze finali ed esistenze iniziali di magazzino costituisce certamente uno dei momenti centrali sia nei processi di quantificazione dell'utile (perdita) d'esercizio, sia di determinazione del reddito d'impresa tassabile.

Questa ragione ha spinto il legislatore, sia in sede civile che in sede fiscale, a regolamentare minuziosamente i criteri di valutazione che per esse possono essere adottati.

Se si combinano opportunamente tra loro la regola della assunzione del minore tra «costo» e «valore di mercato» enunciata al n° 10 dell'art. 2426 C.C. e quella della possibilità di individuare il «costo» delle giacenze con il metodo LIFO, la situazione che si appalesa ricalca nella sostanza quella che emerge dall'applicazione dei criteri di valutazione dettati dall'art. 92 del Testo Unico. Anche lì, infatti, è detto che il criterio base di valutazione delle giacenze è quello del LIFO (a scatti) e che esso deve essere abbandonato e sostituito dal valore di mercato (individuato nel valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio), qualora quest' ultimo sia minore del primo.

La sfumatura concettuale, opposta nel senso logico, che differenzia la normativa civilistica da quella fiscale, consiste nella maggior preoccupazione aziendalistica di non incorrere nella **sopravalutazione** di scorte il cui valore potrebbe essere inferiore addirittura al costo, mentre il legislatore fiscale fissa i medesimi criteri in un'ottica di determinazione di **valore minimo**, al di sotto del quale non scendere ai fini della quantificazione del reddito imponibile.

Valore minimo delle rimanenze

In sintesi il valore minimo delle scorte ai fini fiscali si determina attribuendo a ciascun gruppo di beni, raggruppati in categorie omogenee per qualità e valore, un valore non inferiore a quello determinato applicando le disposizioni di seguito illustrate.

- Primo esercizio di formazione:
le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità.
- Incrementi delle rimanenze negli esercizi successivi:
negli esercizi successivi a quello di prima formazione della giacenza, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità:
 - sono valutate attribuendo ad ogni unità un valore non inferiore a quello che risulta dividendo il costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità;
 - costituiscono voci distinte per esercizi di formazione.
- Decrementi delle rimanenze negli esercizi successivi:
se la quantità è diminuita, la diminuzione va attribuita agli incrementi formati negli esercizi precedenti, a partire dal più recente (cosiddetto metodo LIFO).

Conclusioni pratiche:

- se le rimanenze sono valutate nello stato patrimoniale attribuendo loro un valore non inferiore a quello che risulta applicando un qualsiasi metodo di valutazione, purché conforme ai principi contabili;
 - se il metodo di valutazione prescelto è applicato con continuità negli stati patrimoniali degli esercizi successivi;
 - se nella nota integrativa viene dato debitamente conto del metodo di valutazione adoperato;
- allora il valore civilistico delle rimanenze è fiscalmente accettato e non vi sono rettifiche in aumento dell'utile di bilancio da iscrivere nella dichiarazione dei redditi.

Svalutazione delle rimanenze

Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato secondo il metodo di valutazione applicato, risulta superiore al valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale.

(art. 92, comma 5, DPR 22-12-1986, n. 917)

Il valore normale è il prezzo mediamente praticato, per i beni della stessa specie o similari:

- in condizioni di libera concorrenza;
- al medesimo stadio di commercializzazione;
- nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquisiti e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Le fonti per determinare il valore normale sono, per quanto possibile:

- i listini o le tariffe del soggetto che ha fornito i beni;
- le mercuriali e i listini delle camere di commercio, tenendo conto degli sconti d'uso, in mancanza dei listini o delle tariffe del soggetto che ha fornito i beni;
- i provvedimenti in vigore, per i beni soggetti a disciplina dei prezzi.

Si tratta del valore minimo fiscalmente riconosciuto da attribuire alle rimanenze, sotto il quale il contribuente deve operare una rettifica in aumento dell'utile di bilancio per determinare il reddito imponibile nella dichiarazione dei redditi.

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

(Art. 93 TUIR)

Variazione delle rimanenze (comma 1)

Concorrono a formare il reddito dell'esercizio le variazioni positive o negative delle rimanenze finali, rispetto a quelle iniziali, delle opere, forniture e servizi:

- pattuiti come oggetto unitario in base a contratti di appalto d'opera o di servizi, di somministrazione, di vendita su ordinazione o di altri contratti aventi caratteristiche simili,
- con tempo di esecuzione convenuto superiore a 12 mesi.

Procedura di valutazione delle rimanenze

Art. 93 c. 2
Valore complessivo in base ai corrispettivi pattuiti
 dei lavori eseguiti dalla data dell'ultimo stato avanzamento lavori definito fino alla chiusura dell'esercizio;
 per la parte di lavori coperta da stati avanzamento lavori provvisori occorre fare riferimento ai corrispettivi ivi liquidati

più

Art. 93 c. 2
Maggiorazioni di prezzo
 richieste e non ancora definitive:devono essere valutate per almeno il 50% di quanto richiesto in base alla legge o al contratto

meno

Art. 93 c. 3
Riduzione per rischio contrattuale
 in misura non superiore al 2%, ovvero al 4% se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti in Italia per opere eseguite all'estero

Corrispettivi liquidati a titolo definitivo (comma 4)

I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente costituiscono ricavi e non vanno quindi inclusi fra le rimanenze.

Eventuali successive variazioni dei corrispettivi e le maggiorazioni di prezzo (non già incluse nelle rimanenze) costituiscono reddito nell'esercizio in cui sono definitivamente stabilite.

Deroga: valutazione al costo (comma 5)

Le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi nell'esercizio in cui avviene la loro consegna o ultimazione possono chiedere all'Ufficio Entrate l'autorizzazione ad applicare lo stesso metodo anche ai fini fiscali.

L'autorizzazione si intende accolta nel "silenzio-assenso" dell'Agenzia, qualora essa non notifichi avviso contrario al contribuente entro 3 mesi, ed ha effetto dall'esercizio in corso alla data del rilascio.

Prospetto da conservare (comma 6)

Deve essere predisposto e conservato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto da redigere in forma libera, ma con le conseguenti indicazioni obbligatorie:

- estremi del contratto, generalità e residenza del committente,
- scadenza prevista,

- elementi in base ai quali si è operata la valutazione:
 - a) periodo di tempo cui si riferiscono le opere eseguite (tra la data dell'ultimo stato di avanzamento lavori definitivo e la fine dell'esercizio),
 - b) eventuali stati di avanzamento lavori richiesti o liquidati a titolo provvisorio,
 - c) valutazione delle opere eseguite dalla data dell'ultimo stato avanzamento lavori non definitivo ,
 - d) maggiorazioni di prezzo richieste e non ancora definite,
 - e) ammontare della riduzione per rischio contrattuale (massimo 2%)
- collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa (riferimento ai conti del bilancio cui sono imputati i costi).

Corrispettivi: ricavi o rimanenze

L'esecuzione di opere, forniture o servizi di durata superiore a 12 mesi può dar luogo a due diversi tipi di componenti positivi di reddito, ricavi o rimanenze, secondo i criteri successivamente riepilogati nell'apposito prospetto riassuntivo.

Corrispettivi: ricavi o rimanenze

| Tipo di contratto | Caratteristiche del contratto | Tipo di corrispettivi | Natura dei corrispettivi |
|---------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| Appalto per realizzazione di opere | con possibilità di consegna frazionata in lotti | corrispettivi conseguiti a fronte della consegna dell'opera o del lotto, senza riserve da parte del committente | ricavi |
| | | corrispettivi: <ul style="list-style-type: none"> - pattuiti senza consegna dell'opera o del lotto, - conseguiti a fronte di consegna con riserva da parte del committente, - derivanti da liquidazioni provvisorie di stati di avanzamento lavori | rimanenze |
| | senza possibilità di consegna frazionata in lotti | corrispettivi conseguiti a fronte della consegna dell'opera, senza riserve da parte del committente | ricavi |
| | | corrispettivi conseguiti in base a liquidazioni provvisorie di stati di avanzamento lavori | rimanenze |
| Somministrazione e appalto di servizi | a carattere periodico | corrispettivi conseguiti a fronte di prestazioni eseguite liquidati definitivamente | ricavi |
| | | corrispettivi conseguiti a fronte di prestazioni eseguite non liquidati definitivamente | rimanenze |
| | a carattere continuativo | corrispettivi dovuti alle scadenze pattuite | ricavi |

Variazione ai fini fiscali

Il comma 3, dell'art. 93 del Testo Unico, prevede che il "valore delle giacenze" di opere in corso di esecuzione, determinato col metodo della percentuale di avanzamento, possa essere ridotto, a giudizio insindacabile dell'impresa, di una percentuale non superiore al 2%, onde tener conto del "rischio contrattuale".

La riduzione in parola, proprio perché lasciata all'arbitrio del contribuente, può trovare un effettivo riscontro di natura civilistica così, come potrebbe, invece, essere del tutto ingiustificata: potrebbe darsi che il contribuente voglia avvalersi di questa disposizione tributaria "di favore" anche in assenza di fondati motivi che civilisticamente facciano temere un effettivo "rischio contrattuale". In questa seconda ipotesi l'impresa potrà comunque beneficiare dell'opportunità concessa dalla disciplina tributaria, evidenziando la rettifica in riduzione dell'imponibile nella sola dichiarazione dei redditi. (variazione negativa)

Valutazione dei titoli

(Art. 94 TUIR)

Variazioni delle rimanenze (titoli “merce” comma 1)

Concorrono a formare il reddito dell'esercizio le variazioni positive o negative delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali dei seguenti titoli, anche se non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e purché non iscritti in bilancio come immobilizzazioni finanziarie:

- Azioni o quote di partecipazioni (anche se non rappresentate da titoli) in:
 - spa, srl, sapa, cooperative, società di mutua assicurazione, residenti in Italia,
 - enti commerciali pubblici e privati,
 - società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia.
- Strumenti finanziari assimilati alle azioni,
- Obbligazioni e altri titoli in serie o di massa (ad es.: obbligazioni societarie, Bot, Cct, Btp, ecc.)

Pronti contro termine e riporto titoli (comma 2)

Le cessioni di titoli, derivanti da contratti di riporto o di “pronti contro termine” che prevedono per il cessionario l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, non determinano variazioni delle rimanenze dei titoli.

Valutazione delle rimanenze

Per procedere alla valutazione delle rimanenze di titoli è necessario che:

- i titoli siano raggruppati in categorie omogenee per natura (si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche – comma 3);
- il valore da attribuire a ciascun gruppo di titoli non deve essere inferiore a quello che risulta dall'applicazione di uno dei metodi di seguito indicati.

Metodo ordinario e metodi alternativi

Il metodo ordinario di valutazione delle rimanenze di titoli è lo stesso già visto per le rimanenze di materie prime, prodotti finiti, ecc. (Lifo a scatti).

Sono inoltre ammessi anche per titoli i metodi alternativi di valutazione già indicati per le rimanenze nell'art. 92.

Determinazione del valore normale delle obbligazioni e dei titoli simili

Se in un esercizio il valore unitario medio delle obbligazioni e altri titoli assimilati, determinato con il metodo ordinario o con quelli alternativi eventualmente adottati, è superiore al loro valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo delle rimanenze è determinato moltiplicando l'intera quantità di titoli per il valore normale, indipendentemente dall'esercizio di formazione delle rimanenze.

Il valore normale è determinato secondo le procedure indicate nel seguente prospetto.

Determinazione del valore normale delle obbligazioni e dei titoli simili

| Tipo di obbligazioni | Criterio di determinazione |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Quotate | In base ai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio, ovvero in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese. Non sono ammesse rettifiche di valore fiscale rispetto ai valori di bilancio |
| Non quotate | Si effettua il raffronto con il valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo |

Azioni gratuite (comma 5)

In caso di aumento del capitale della società emittente mediante passaggio di riserve a capitale, il numero delle azioni ricevute gratuitamente si aggiunge al numero di quelle già possedute, in proporzione alle quantità delle singole voci della corrispondente categoria.

Il valore unitario si determina, per ciascuna voce, dividendo il costo complessivo delle azioni già possedute per il numero complessivo delle azioni.

Versamenti in conto capitale (comma 6)

L'ammontare dei versamenti a fondo perduto o in conto capitale fatti alla società emittente ovvero la rinuncia ai crediti nei confronti della società stessa, si aggiunge al costo delle azioni in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria.

La deduzione dei versamenti e delle remissioni di debito effettuati a copertura di perdite è ammessa per la parte eccedente il patrimonio netto della società emittente risultante dopo la copertura.

Titoli a reddito fisso

Per i titoli a reddito fisso iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie la differenza, positiva o negativa, tra valore di rimborso e costo di acquisto costituisce, rispettivamente, componente positiva o negativa di reddito da imputarsi a ciascun esercizio in proporzione alla quota maturata.

Valutazione delle partecipazioni che costituiscono rimanenze finali

Le azioni, le quote di partecipazione in società, le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa posseduti dall'impresa al termine dell'esercizio, se costituiscono attività finanziarie diverse dalle immobilizzazioni, partecipano alla formazione del reddito come rimanenze finali; esaminiamo dunque i criteri per l'esatta classificazione e valutazione dei titoli, allo scopo di fornire indicazioni per calcolare correttamente la base imponibile da assoggettare ad imposta.

Le azioni, le quote di partecipazione in società, le obbligazioni e gli altri titoli di serie o di massa posseduti dall'impresa al termine dell'esercizio possono costituire:

- immobilizzazioni finanziarie;
- attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni finanziarie.

I titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie sono considerati, ai soli fini fiscali, "beni-merce" e, quindi, se esistenti al termine dell'esercizio, costituiscono rimanenze finali che partecipano, come tali, alla determinazione del reddito soggetto ad imposta.

Le immobilizzazioni finanziarie, invece, sono indicate nell'attivo dello stato patrimoniale (voce B-III "Immobilizzazioni finanziarie" dello schema di cui all'art. 2424 c.c.) e non partecipano alla determinazione del reddito imponibile come rimanenze finali.

I problemi che si presentano in vista della redazione della dichiarazione dei redditi attengono, per quanto concerne i titoli dell'attivo circolante posseduti alla chiusura dello esercizio, essenzialmente ai seguenti temi:

- individuazione e classificazione dei titoli;
- valutazione del loro valore da indicare fra i componenti positivi del reddito (rimanenze finali).

Soltanto i titoli dell'attivo circolante, cioè quelli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, posseduti dall'impresa al termine dell'esercizio, partecipano alla formazione del reddito imponibile come rimanenze finali.

Spese per prestazioni di lavoro

(Art. 95 TUIR)

Spese per lavoro dipendente (comma 1)

Sono deducibili dal reddito d'impresa, secondo il criterio di competenza, le spese per prestazioni di lavoro dipendente, sostenute sia in denaro che in natura, anche se a titolo di liberalità verso i dipendenti.

La rilevazione degli stipendi, salari e contributi avviene periodicamente, in linea generale ogni mese, sulla base della determinazione degli stipendi, salari e contributi da corrispondere rispettivamente ai dipendenti ed agli enti previdenziali e assistenziali.

Sono posti a carico del datore di lavoro i seguenti adempimenti:

- ritenuta d'acconto sulle retribuzioni erogate;
- conguaglio di fine anno;
- versamento delle ritenute;
- versamento contributi INPS e altri Enti previdenziali;
- presentazione del modello 770;
- rilascio del C.U.D. di cui all'art. 7 bis del D.P.R. n. 600/1073;
- tenuta dei libri paga e matricola.

La rilevazione mensile del costo del personale deve tener conto della possibilità di poter riconciliare i dati contabili con tutte le dichiarazioni e attestati rilasciati.

La contabilizzazione deve avvenire per competenza e generalmente alla chiusura dell'esercizio devono essere accertati:

- stipendi, salari e contributi dell'ultimo mese pagati nel mese successivo;
- emolumenti arretrati;
- prestazioni straordinarie prestate nell'ultimo mese dell'esercizio, ma conteggiate nelle buste paga del primo mese dell'esercizio successivo;
- ratei di eventuali premi di produzione;
- ratei di 13^a e 14^a mensilità;
- ratei di ferie maturate, ma non godute.

Ferie maturate e non godute

Alla chiusura dell'esercizio vengono rilevate le giornate di ferie maturate dal personale in base al C.C.N.L., ma non usufruite nell'esercizio, pertanto tali giornate saranno godute nell'esercizio successivo oppure pagate in caso di dimissioni, raggiunti limiti di età, ecc..

Con R.M. 9/50039 del 15 ottobre 1975 il Ministero delle Finanze ammise la deducibilità mediante l'iscrizione al passivo dello stato patrimoniale e corrispondente imputazione del costo al conto economico dei ratei passivi per l'onere delle ferie maturate, ma non ancora godute dal personale alla chiusura dell'esercizio.

Non vi è dubbio che il costo delle ferie è un costo di esercizio per la quantità di giornate maturate nel periodo di competenza: il personale dipendente contribuisce al conseguimento dei ricavi in base alle giornate contrattualmente retribuite, per cui l'imputazione del costo di un dipendente al conto economico deve avvenire per le corrispondenti prestazioni.

I principi contabili statuiti dal C.N.D.C., documento n. 19, stabiliscono che "il debito per ferie è correttamente stanziato quando corrisponde al costo totale delle singole ferie maturate a favore dei dipendenti alla data di chiusura del bilancio, e cioè se è pari a quanto si sarebbe dovuto corrispondere ai dipendenti ed agli enti previdenziali nella ipotesi che a tale data fosse cessato il rapporto di lavoro".

Auto aziendale "in uso promiscuo"

E' senza dubbio un fringe benefit tra i più diffusi e graditi; per gli autoveicoli i motocicli e i ciclomotori che il datore di lavoro ha assegnato in uso promiscuo (aziendale e personale o familiare) ad uno specifico dipendente, costituisce reddito imponibile per il dipendente stesso un ammontare pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali ACI che vengono pubblicate ogni anno.

(Disposizione dettata per la determinazione del reddito da lavoro dipendente nell'art. 51)

In tali ipotesi l'autoveicolo costituirà un costo interamente deducibile in capo al datore di lavoro, come disposto dall'art. 164 c. 1 lett. A.

L'uso promiscuo dell'autoveicolo da parte del dipendente deve essere provato, anche attraverso idonea documentazione quale, ad esempio, una specifica clausola apposta nel contratto di lavoro.

E' altresì necessario che l'utilizzo dell'autoveicolo da parte del dipendente avvenga:

- per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro (non necessariamente continuativi e anche se utilizzato da più di un dipendente);

ovvero, nel caso di acquisto o di vendita del bene nel corso del periodo d'imposta
· alla metà più uno dei giorni in cui l'autoveicolo è stato posseduto, nel periodo d'imposta, dal datore di lavoro.

Qualora il modello di veicolo utilizzato promiscuamente dal dipendente non fosse ricompreso tra quelli inclusi nelle tabelle ACI (ma è un caso raro, perché si tratta di elencazione molto dettagliata), l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente dovrà essere determinato prendendo a riferimento quello che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile.

Casa

L'abitazione in uso gratuito sul luogo di lavoro è senz'altro un'opportunità interessante, anche se tale benefit diventa reddito per il dipendente ed è, quindi, assoggettato a IRPEF e contributi previdenziali.

L'uso gratuito non ha riflessi fiscali soltanto per quei dipendenti che svolgono particolari funzioni (custodi e portieri) da cui derivi l'oggettiva strumentalità dell'immobile ed in tal caso l'azienda può dedurre gli oneri connessi.

Dal disposto normativo comma 2 dell'art. 95 del T.U.I.R. si evidenzia la seguente differenziazione:

- immobili utilizzati per alloggiare il dipendente in trasferta temporanea: la deducibilità è assicurata dal 1° capoverso del comma 2 dell'art. 95 senza particolari condizioni;
- immobili utilizzati dal dipendente, per fini abitativi e non, per motivi diversi dalla trasferta: la deducibilità è limitata all'ammontare che costituisce reddito per il dipendente a norma dell'art. 51, 4° comma, lettera c).

Qualora i fabbricati siano concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili e gli immobili si considerano strumentali.

Rimborso spese di trasferta per utilizzo di aumezzo di proprietà del dipendente o noleggio (comma 3)

Se il dipendente o il titolare di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

Compensi agli amministratori (comma 5)

E' stabilito che i compensi spettanti agli amministratori di società sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti: quindi in base al cosiddetto principio di cassa e non secondo la competenza economica di esercizio di maturazione.

In tal modo si deroga al principio di competenza, criterio generale di determinazione del reddito d'impresa, in base al quale i componenti reddituali rilevano come tali nell'esercizio in cui nascono giuridicamente, e ciò allo scopo di far coincidere il momento impositivo in capo al percettore con quello che interessa la società erogatrice del compenso.

Infatti gli emolumenti agli amministratori rientrano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo e, pertanto, sono imponibili in base al principio di cassa.

Anche se fiscalmente la deducibilità di tali compensi è subordinata alla condizione dell'effettivo pagamento, resta comunque fermo l'obbligo civilistico di contabilizzazione per competenza degli stessi come oneri, ai sensi dell'art.2423-bis del Codice Civile.

Potrà avvenire, per esempio, che il compenso relativo all'esercizio 2005 venga pagato a consuntivo, poniamo nel febbraio 2006: in questo caso il conto economico relativo al 2005 dovrà esporre tale compenso tra i costi dell'esercizio, evidenziando nello stato patrimoniale il debito nei confronti dell'amministratore, e nel calcolo dell'imponibile si dovrà ricorrere ad una variazione positiva per detto importo non corrisposto, effettuandone il recupero ai fini fiscali.

Nell'esercizio 2006 si dovrà correlativamente tenere conto di una variazione negativa di imponibile, in quanto il pagamento effettivo rileva agli effetti fiscali anche se, ovviamente, l'effetto economico si era manifestato ed era stato rilevato nell'anno precedente.

Limitazioni alla deducibilità delle spese di trasferta dei dipendenti (commi 3 e 4)

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione sono soggette a specifici limiti di deducibilità.

Inoltre, se per una specifica trasferta i lavoratori dipendenti o i titolari di rapporti di collaborazione siano stati autorizzati ad utilizzare un autoveicolo di loro proprietà, ovvero ne abbiano noleggiato appositamente uno, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

Spese per le trasferte dei dipendenti: deducibilità

| Tipo di Spesa | | Deducibilità | Condizioni e limite massimo di deducibilità |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione | effettuate nel territorio comunale sede del datore di lavoro | No | --- |
| | effettuate fuori dal territorio comunale sede del datore di lavoro | Si con limiti | Sono deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a: - Euro 180,76, per le trasferte in Italia - Euro 258,23 per le trasferte all'estero |
| spese di viaggio sostenute per le trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione fuori del territorio comunale sede della ditta | se il dipendente (o il collaboratore) utilizza un autoveicolo di sua proprietà (o noleggiato) per una specifica trasferta, purché autorizzata | Si con limiti | La spesa è deducibile limitatamente al costo di percorrenza (o alle tariffe di noleggio) degli autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel |
| | se il dipendente (o il collaboratore) utilizza mezzi pubblici | Si | Nessun limite |
| Spese di viaggio per trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti nel territorio comunale sede del datore di lavoro | | No | --- |

Interessi passivi: contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione ("Thin capitalization")

(Art. 98 TUIR)

Finanziamenti effettuati dai soci: indeducibilità degli interessi passivi

Nell'intento di disincentivare il ricorso al capitale di credito da parte delle imprese, per ottenere vantaggi di natura fiscale, è stato previsto un limite alla deducibilità degli interessi passivi.

La norma si applica alle società di capitali (Spa, Srl, Sapa), alle cooperative, alle società di mutua assicurazione e agli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio

di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato, purché abbiano ricavi superiori al limite per l'applicazione degli studi di settore.

Sono indeducibili gli interessi passivi relativi ai finanziamenti direttamente o indirettamente erogati o garantiti da un socio qualificato o da una sua parte correlata, di importo superiore a quattro volte (cinque volte per il solo primo periodo d'imposta che inizia a decorrere dall'1.1.2004) il patrimonio netto contabile di pertinenza del socio medesimo e delle sue parti correlate.

Calcolo del rapporto di indeducibilità

consistenza media nel periodo di imposta dei finanziamenti erogati o garantiti dal socio qualificato

quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del socio medesimo e delle sue parti correlate, aumentato degli apporti di capitale effettuati per contratti di associazione in partecipazione o simili

Interessi passivi da computare

L'importo degli interessi passivi sul quale effettuare il calcolo della indeducibilità va preliminarmente decurtato degli interessi passivi su obbligazioni indeducibili per effetto delle limitazioni previste nel caso di rendimento superiore ai limiti previsti dalla legge (Art.3, c.115, L. 549/1995¹).

Consistenza media

Il dato relativo al finanziamento del socio qualificato deve essere riferito alla consistenza media durante il periodo di imposta.

Soggetti interessati e soggetti esclusi

L'indeducibilità degli interessi prevista dalla norma in oggetto non riguarda le società con ricavi non superiori ad euro 5.164.869,99, in quanto non si applica ai contribuenti il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi settore (art. 98 c. 7).

La norma si applica invece, in ogni caso, alle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni (art. 98 c. 7).

¹ L. 549/95 ART. 3:

[115] Nel caso in cui il tasso di rendimento effettivo sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari sia superiore ai limiti indicati nel terzo periodo del comma 1 dell' articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , gli interessi passivi eccedenti l'importo derivante dall'applicazione del predetto tasso sono indeducibili dal reddito d'impresa.

D.P.R. 600/73 ART. 1 C. 1, terzo periodo:

... al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non sia superiore al doppio del tasso ufficiale di sconto, per le obbligazioni ed i titoli similari negoziati in mercati regolamentati di paesi aderenti all'Unione Europea o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente al momento di emissione, ovvero al tasso ufficiale di sconto aumentato di due terzi, per le obbligazioni e titoli similari diversi dai precedenti.

Criteri da applicare per il calcolo dell'inededucibilità

| Glossario voci | Criteri |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Finanziamenti eccedenti (art. 98 c. 3 lett. a) | Si considerano eccedenti i finanziamenti erogati o garantiti dal socio qualificato per la parte della loro consistenza media che eccede il rapporto massimo di quattro volte il patrimonio netto contabile di pertinenza del socio medesimo |
| Parti correlate (art. 98 c. 3 lett. b) | Si considerano parti correlate al socio qualificato le società da questi controllate (ai sensi dell'art. 2359 C.C.) e, se il socio è persona fisica, anche i familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado, e affini entro il secondo grado) |
| Socio qualificato (art. 98 c. 3 lett. c) | Il socio è qualificato quando direttamente o indirettamente controlla il soggetto debitore ⁽¹⁾ ovvero partecipa al capitale sociale in % pari o superiore al 25%, comprese le partecipazioni detenute da sue parti correlate. Non si considerano mai soci qualificati lo Stato e gli Enti pubblici |
| Finanziamenti erogati o garantiti (art. 98 c. 3 lett. d) | Ai finanziamenti erogati o garantiti al socio qualificato si aggiungono quelli erogati o garantiti da sue parti correlate |
| Patrimonio netto contabile (art. 98 c. 3 lett. e) | Per il calcolo della quota di pertinenza del socio qualificato e di sue parti correlate si considera il patrimonio netto contabile, così come risultante dal bilancio relativo all'esercizio precedente, comprensivo dell'utile dello stesso esercizio non distribuito, rettificato in diminuzione per tener conto: 1) dei crediti risultanti nell'attivo patrimoniale relativi ad obblighi di conferimento ancora non eseguiti; 2) del valore di libro delle azioni proprie in portafoglio; 3) delle perdite non ripianate, nella misura in cui entro la data di approvazione del bilancio relativo al secondo esercizio successivo a quello cui le stesse si riferiscono non avvenga la ricostruzione del patrimonio netto mediante l'accantonamento di utili o l'esecuzione di conferimenti in denaro o in natura; 4) del minore, tra il valore di libro e il patrimonio netto contabile, delle partecipazioni in società controllate e collegate relativamente a S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative, società di mutua assicurazione nonché società di persone, residenti in Italia (diverse da quella che esercitano attività bancaria o finanziaria). |
| Consistenza media dei Finanziamenti (art. 98 c. 3 lett. f) | Si determina sommando il relativo ammontare complessivo esistente al termine di ogni giornata del periodo d'imposta e dividendo tale somma per il numero dei giorni del periodo stesso. Non concorrono alla determinazione della consistenza i finanziamenti infruttiferi erogati o garantiti dai soci qualificati o da sue parti correlate; a condizione che la remunerazione media dei finanziamenti da soci fruttiferi non sia superiore al tasso ufficiale di riferimento ⁽²⁾ maggiorato di un punto percentuale |
| Remunerazione (art. 98 c. 3 lett. g) | La remunerazione dei finanziamenti eccedenti è calcolata applicando agli stessi il tasso corrispondente al rapporto tra la remunerazione complessiva dei finanziamenti dei soci maturata nel periodo d'imposta e la consistenza media degli stessi |
| Finanziamenti soci (art. 98 c. 4) | Ai fini della determinazione del rapporto dell'art. 98 c. 3 lett. a, rilevano i finanziamenti erogati o garantiti, intendendo per tali quelli derivanti da mutui, da depositi di denaro e da ogni altro rapporto di natura finanziaria |
| Finanziamenti garantiti (art. 98 c. 6) | Si intendono garantiti dal socio o da sue parti correlate i debiti assistiti da garanzie reali, personali e di fatto fornite da tali soggetti anche mediante comportamenti ed atti giuridici che, seppure non formalmente qualificandosi quali prestazioni di garanzia, ottengono lo stesso effetto economico. |

- (1) Sono società controllate quelle in cui un'altra società:
- dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
 - dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
 - eserciti una influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali.

Ai fini dell'applicazione dei punti a) e b), vengono computati anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta. In tal caso è possibile parlare di controllo indiretto.

(2) Il tasso ufficiale di riferimento è individuato con provvedimento del governatore della Banca d'Italia, secondo le disposizioni dell'art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 213/98, e tiene conto delle variazioni riguardanti lo strumento monetario adottato dalla Banca Centrale Europea.

Percentuale di partecipazione (comma 3, lettera c, n° 2)

Ai fini della determinazione della percentuale di partecipazione pari o superiore al 25%, la quota di partecipazione posseduta dal socio qualificato

va sommata per intero alla quota di partecipazione posseduta dalla parte correlata

e quindi

non deve essere rapportata alla partecipazione di controllo della parte correlata detenuta dal socio qualificato

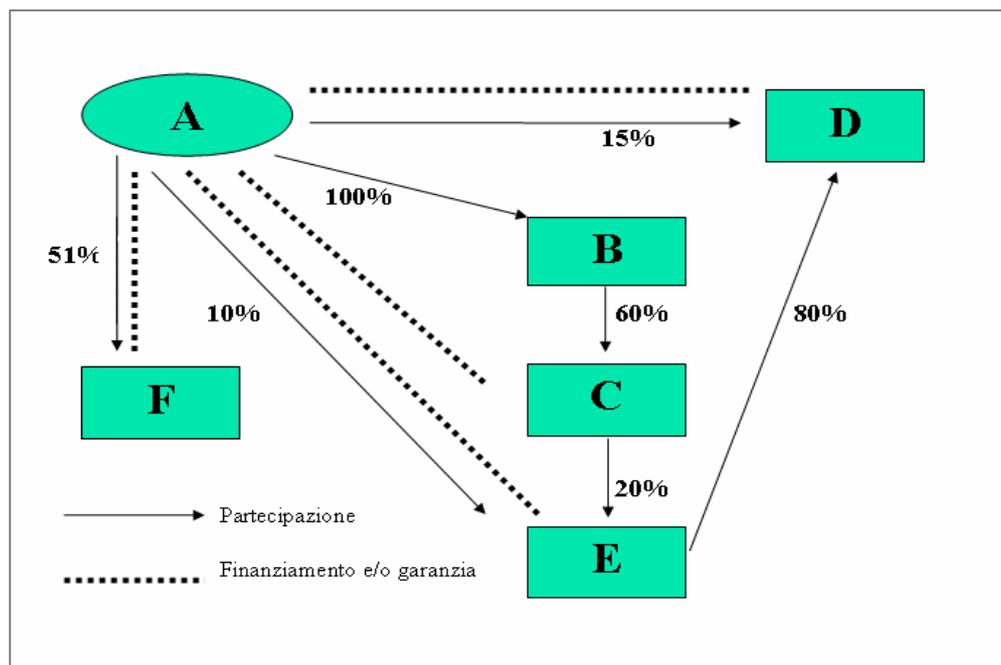
ciò al fine di evitare l'effetto demoltiplicatore.

Esempio

Per semplificare poniamo che un'unica società "A" abbia erogato o garantito finanziamenti a favore di altre società da essa partecipate direttamente o indirettamente.

La società "A" ha le seguenti partecipazioni:

- 100% della società "B",
che a sua volta ha il 60 % della società "C",
la quale ha il 20% della società "E"
- 51% della società "F"
- 15% della società "D"
- 10% della società "E"
che a sua volta ha l'80 % della società "D"



Caratteristiche delle partecipazioni di “A” nell’esempio:

- “A” è socio qualificato di “F” in quanto la controlla direttamente ai sensi dell’art. 2359, lett. a);
- “A” è socio qualificato di “C” in quanto la controlla indirettamente ai sensi dell’art. 2359, lett. a);
- “A” è socio qualificato di “E” in quanto la società “C”, che detiene il 20% del capitale di “E”, è una sua parte correlata ai sensi dell’art. 98, comma 3, lett. b), e conseguentemente le partecipazioni di “A” e “C” si sommano (10% + 20%) = 30%;
- “A” non si può considerare socio qualificato di “D” sulla base della partecipazione propria ed indiretta posseduta tramite “E”, in quanto questa ultima società non è parte correlata.

Esempio di calcolo della consistenza media dei finanziamenti (comma 3, lett. f)

Poniamo che la società “A”, che detiene una partecipazione pari al 51% nella società “F”, abbia finanziato questa ultima per i seguenti importi:

€ 50.000 il 1/1/2005

€ 75.000 il 1/5/2005

€ 95.000 il 1/10/2005

Ipotizzando che non ci siano altri finanziamenti rilevanti o restituzioni di capitale, la somma del saldo di ogni periodo in cui è intervenuta la variazione, moltiplicato per i giorni relativi al periodo, e divisi per il numero dei giorni del periodo d’imposta di riferimento, determina la consistenza media:

Saldo al 30/4/2005 € 50.000 gg. 121

Saldo al 30/9/2005 € 125.000 gg. 153

Saldo al 31/12/2005 € 220.000 gg. 92

Consistenza Media = [(50.000 x 121) + (125.000 x 153) + (220.000 x 92)] / 365 = € 124.085

Esempio di calcolo per verificare se i finanziamenti infruttiferi debbano concorrere alla quantificazione della Consistenza Media

Poniamo che la società “J” presenti la seguente situazione:

Consistenza Media dei finanziamenti del socio “X” € 500.000, di cui 100.000 infruttiferi;

Consistenza Media dei finanziamenti del socio “Y” € 600.000, di cui 300.000 infruttiferi;

Consistenza Media dei finanziamenti del socio “Z” € 300.000;

Remunerazioni finanziamenti soci € 28.000

Consistenza media totale finanziamenti fruttiferi € 1.000.000

Tasso Remunerazione Media = (28.000/1.000.000) x 100 = 2,80%

Tasso di riferimento (2%) + 1% = 3%

Poiché il Tasso Remunerazione Media dei finanziamenti fruttiferi da soci non è superiore al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di un punto percentuale, i finanziamenti infruttiferi erogati non concorrono alla determinazione della consistenza media posta al numeratore della frazione che determina il rapporto di indeducibilità.

Pro-rata patrimoniale

(Art. 97 TUIR)

Si tratta di una norma direttamente connessa a quella prevista dall’art. 87, relativa alla “*participation exemption*”: in presenza di partecipazioni in regime di esenzione il sistema fiscale di non tassabilità delle plusvalenze da cessioni di partecipazioni comporta la necessità di prevedere anche misure di deducibilità degli interessi passivi.

Infatti una società che si indebitasse e quindi sostenesse oneri finanziari al solo scopo di acquistare partecipazioni, in assenza di una disposizione specifica avrebbe la possibilità di dedurre un componente negativo correlato ad un provento esente.

Perciò è stato previsto che:

**qualora alla fine di un periodo d'imposta
il valore contabile delle partecipazioni di cui all'articolo 87
(quelle che in caso di cessione danno origine a plusvalenze esenti)
ecceda quello del patrimonio netto contabile,
la quota di interessi passivi
che residua dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all' articolo 98,
al netto degli interessi attivi,
è indeducibile
per la parte corrispondente al rapporto
fra tale eccedenza ed il totale dell'attivo patrimoniale
ridotto dello stesso patrimonio netto contabile e dei debiti commerciali.**

La parte indeducibile così determinata è ridotta in misura corrispondente alla quota imponibile dei dividendi percepiti relativi alle stesse partecipazioni di cui all' articolo 87.

Soggetti interessati

Sono interessate dalla norma in questione solo le società:

- che possiedono alla fine dell'esercizio partecipazioni la cui cessione darebbe origine a plusvalenze esenti (Art.87);
- per le quali risulta una eccedenza del valore delle partecipazioni sopra indicate rispetto al patrimonio netto contabile.

Per gli altri soggetti la norma è di fatto inoperante.

Calcolo del pro rata patrimoniale

| | | | |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------|---------------|---|
| 1° passaggio | VALORE DI LIBRO DELLE PARTECIPAZIONI CHE DANNO ORIGINE A PLUSVALENZE ESENTI | 250.000 | - |
| | VALORE DEL PATRIMONIO NETTO CONTABILE | 200.000 | = |
| | ECCEDEENZA | 50.000 | |

| | | | | | |
|---------------------|------------------------------------------------|---------|---|---------------|---|
| 2° passaggio | ECCEDEENZA | | | 50.000 | : |
| | TOTALE ATTIVO PATRIMONIALE | 900.000 | - | | |
| | PATRIMONIO NETTO CONTABILE | 200.000 | - | | |
| | DEBITI COMMERCIALI | 400.000 | = | 300.000 | = |
| | RAPPORTO DI INDEDUCIBILITÀ (PRO-RATA %) | | | 16,66% | |

| | | | | | |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------|---|--------|-------|
| 3° passaggio | INTERESSI PASSIVI | 60.000 | - | | |
| | INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI DA APPLICAZIONE DELL'ART. 98 "THIN CAPITALIZATION" | 5.000 | - | | |
| | INTERESSI ATTIVI | 800 | = | 54.200 | X |
| | RAPPORTO INDEDUCIBILITÀ | | | 16,66% | = |
| | INTERESSI PASSIVI DOPO L'APPLICAZIONE DEL PRO-RATA | | | | 9.033 |

| | | | |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|---|
| 4° passaggio | INTERESSI PASSIVI DOPO L'APPLICAZIONE DEL PRO-RATA | 9.033 | - |
| | QUOTA IMPONIBILE DEI DIVIDENDI PERCEPITI RELATIVI ALLE PARTECIPAZIONI CHE DANNO ORIGINE A PLUSVALENZE ESENTI | 2.000 | = |
| | INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI | 7.033 | |

Calcolo dell'eccedenza: regole da seguire

| Voci da calcolare | Calcolo da eseguire | |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Calcolo del patrimonio netto contabile (art. 97 c. 2 lettera a) | Il patrimonio netto contabile, comprensivo dell'utile dell'esercizio, è rettificato in diminuzione degli importi relativi alle voci a fianco indicate | <ul style="list-style-type: none"> • Crediti verso soci per conferimenti ancora non eseguiti. • Perdite d'esercizio non ripianate: esse rilevano nella misura in cui entro la data di approvazione del bilancio relativo al secondo esercizio successivo a quelle cui le stesse si riferiscono, non avvenga la ricostruzione del patrimonio netto mediante l'accantonamento di utili o l'esecuzione di conferimenti in denaro o in natura. |
| Calcolo dell'eccedenza (art. 97 c. 2 lettera b) | Non rilevano, ai fini del calcolo dell'eccedenza, le partecipazioni nelle società a fianco indicate | <ul style="list-style-type: none"> • società il cui reddito concorre insieme a quello della partecipante alla formazione dell'imponibile di gruppo (CONSOLIDATO FISCALE); • società il cui reddito è imputato ai soci anche per effetto dell'opzione per il sistema di tassazione c.d. "trasparenza fiscale".(art. 115) |

Interessi passivi

(Art. 96 TUIR)

Questo criterio di deducibilità risponde ad un'esigenza di cautela fiscale derivante dalla difficoltà di appurare con certezza l'effettiva destinazione dei finanziamenti e dei relativi interessi passivi in presenza di attività produttive di redditi imponibili e non imponibili: per presunzione assoluta, gli interessi passivi non possono essere analiticamente riferiti a finanziamenti contratti per l'acquisizione di specifici beni.

Ne consegue, pertanto, una loro deducibilità limitata, proporzionale ai ricavi imponibili.

Nella determinazione del reddito imponibile, gli interessi passivi sono deducibili per la quota corrispondente al rapporto tra:

$$\frac{\text{ricavi e altri proventi imponibili}}{\text{totale dei ricavi e dei proventi}}$$

La seguente proporzione, elaborata dall'Amministrazione Finanziaria, detta il modo di determinare il rapporto di deducibilità degli interessi passivi:

$$A : B = X : 100$$

in cui:

- A rappresenta l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi imponibili;
- B rappresenta l'ammontare di tutti i ricavi e proventi, imponibili e non;
- X è la percentuale degli interessi passivi deducibili, che risulta dal calcolo in oggetto.

Si noti, pertanto, che gli interessi passivi risultano integralmente deducibili soltanto in presenza di proventi totalmente imponibili.

Determinazione del rapporto di deducibilità

Nel denominatore del rapporto devono essere inclusi tutti i ricavi e i proventi.

Ai fini di una corretta determinazione della quota degli interessi passivi deducibili occorre invece individuare le singole componenti da considerare (e quelle da non considerare) al numeratore del rapporto sopra definito.

L'art. 96, comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 indica le componenti che devono essere incluse nel rapporto di deducibilità e quelle che, viceversa, devono essere escluse.

E' opportuno sottolineare che solo gli ammontari di ricavo imponibile dovranno essere indicati al numeratore, pertanto si dovrà prestare attenzione a quelle componenti di ricavo, come ad esempio le plusvalenze imponibili realizzate, che posso fruire di agevolazioni o differimenti in relazione alle imposte.

Limite generale di deducibilità

Ai fini del calcolo degli interessi passivi deducibili è necessario procedere come segue.

- a) Riduzione dall'ammontare degli interessi passivi degli importi indeducibili risultanti dall'applicazione delle norme relative a:
 - pro rata patrimoniale (Art.97)
 - contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione (Art.98 "thin capitalization");
- b) Applicazione all'ammontare residuo del rapporto di deducibilità.

Interessi passivi e costi cui si riferiscono

Gli interessi passivi sono considerati costi non specificatamente riferibili ad una particolare attività aziendale o ritenuti accessori ad un particolare onere (come le spese generali).

La loro deducibilità si determina solo applicando le modalità di calcolo sopra indicate sull'ammontare complessivo, indipendentemente dalla deducibilità del costo al quale sono collegati (R.M. 9.11.2001 n. 178/E).

Sono da assoggettare alle norme sopra ricordate previste per la deducibilità degli interessi passivi anche quelli eventualmente pagati all'Erario (ad es. per ritardati versamenti, iscrizioni a ruolo, ecc.).

LEZIONE N° 5

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte terza, artt. da 102 a 106)

SOMMARIO:

- AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI (Art. 102)
- AMMORTAMENTO DEI BENI MATERIALI STRUMENTALI PER L'ESERCIZIO DI ALCUNE ATTIVITÀ REGOLATE (Art. 102 bis)
- AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI (Art. 103)
- AMMORTAMENTO FINANZIARIO DEI BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI (Art. 104)
- SVALUTAZIONE DEI CREDITI E ACCANTONAMENTI PER RISCHI SU CREDITI (Art. 106)

Ammortamento dei beni materiali strumentali

(Art.102 TUIR)

L'art. 102 del testo unico stabilisce le regole di quantificazione e di rilevanza fiscale degli ammortamenti dei beni materiali, dettando regole precise e fissando le quote fiscalmente ammesse in deduzione con il riferimento a tabelle che distinguono le percentuali di ogni categoria di beni e per settore tipologico di attività di impresa.

Le tabelle attualmente vigenti sono state approvate col D.M. 31/12/1988, dal titolo:

“Coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni”.

A titolo esemplificativo, è di seguito riportata la tabella del GRUPPO 5, relativa alle

INDUSTRIE MANIFATTURIERE ALIMENTARI SPECIE VII - Lavorazione e conservazione delle carni

| CATEGORIA DEI BENI | COEFFICIENTE ANNUALE DI AMMORTAMENTO |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| Fabbricati destinati all'industria | 4% |
| Costruzioni leggere (tettoie, baracche, ecc.) | 10% |
| Macchinari e impianti generici | 9% |
| Macchinari e impianti specifici (compresi i forni e gli impianti di condizionamento) | 15% |
| Attrezzatura varia e minuta | 20% |
| Mobili e macchine ordinarie d'ufficio | 12% |
| Macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers e i sistemi telefonici elettronici | 20% |
| Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc.) | 20% |
| Autovetture, motoveicoli e simili | 25% |

Condizione essenziale per la deducibilità degli ammortamenti è che il bene strumentale sia entrato in funzione.

Pertanto l'esercizio di decorrenza degli ammortamenti è quello in cui il bene è entrato effettivamente nel processo produttivo e non quello teorico-potenziale in cui il bene avrebbe potuto essere utilizzato.

Non sono quindi ammortizzabili:

- a) gli impianti in corso di costruzione, montaggio, installazione, ecc.;
- b) gli impianti in prova, collaudo, ecc.;
- c) gli impianti completi e collaudati, ma non ancora avviati o attivati.

Tipi di ammortamento

| AMMORTAMENTI | CARATTERISTICHE DELL'AMMORTAMENTO |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ordinario (comma 2) | L'ammortamento ordinario è deducibile in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo di appositi coefficienti, stabiliti con specifica tabella ministeriale, variabili in relazione alla categoria del bene ammortizzabili nonché al settore di attività in cui opera l'impresa. Nel primo esercizio di entrata in funzione del bene ai fini del calcolo dell'ammortamento ordinario i coefficienti sono ridotti alla metà. |
| Anticipato (comma 3, 2° per.) | Nell'esercizio in cui il bene è entrato in funzione e nei due successivi è possibile aumentare l'ammortamento fino al doppio della quota ordinaria; L'ammortamento anticipato dei beni usati (compreso quello relativo ai beni in leasing riscattati) può essere calcolato solo nell'esercizio di entrata in funzione del bene. |
| Accelerato (comma 3, 1° per.) | La misura fissata per l'ammortamento ordinario può essere sempre superata in proporzione alla più intensa utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore. |

Beni di costo fino a € 516,46 (comma 5)

Le spese di acquisizione dei beni strumentali di costo unitario non superiore a € 516,46 sono deducibili, a scelta del contribuente:

- a) integralmente nell'esercizio in cui sono state sostenute,
- b) ammortizzabili secondo le normali regole.

La specifica disciplina dei beni di costo unitario non superiore a € 516,46 esplica i suoi effetti unicamente con riguardo a quei beni suscettibili di autonoma utilizzazione, non potendosi estendere a quei beni costituenti semplici componenti di un bene complesso o, comunque, a quei beni che non hanno possibilità di autonomo impiego se non corredati da altri beni.

Impianti complessi

Per determinare la procedure di ammortamento di un impianto complesso, cioè composto da attrezzature di natura merceologica diversa, occorre determinare se lo stesso debba essere considerato inscindibile nei suoi componenti costitutivi, ovvero debba essere considerato a seconda delle varie parti di cui si compone.

Per inscindibile nei suoi componenti si intende quell'impianto in cui i singoli componenti, se presi ad uno ad uno, non hanno alcuna efficacia propria.

In questo caso all'impianto si deve operare l'ammortamento applicando un solo coefficiente, quello previsto per il gruppo e la specie di appartenenza.

Nell'altro caso ogni singolo componente dell'impianto deve essere assoggettato ad ammortamento in base a percentuali diverse, a seconda della propria categoria di appartenenza.

Eliminazione del bene (comma 4)

In caso di eliminazione di beni dal complesso produttivo il costo non ammortizzato è ammesso in deduzione.

Ammortamento dei beni concessi in leasing (comma 7)

Le imprese che concedono beni in leasing possono dedurre le relative quote di ammortamento a partire dall'esercizio in cui avviene la consegna all'utilizzatore.

L'importo ammortizzabile è dato dal costo del bene diminuito del prezzo di riscatto.

L'ammortamento è deducibile nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario.

Non è consentito l'ammortamento anticipato

Beni utilizzati in leasing (comma 7)

Le imprese che utilizzano beni in leasing possono dedurre i relativi canoni se la durata del contratto risulta non inferiore ai seguenti limiti:

- a) per i beni immobili: metà del periodo previsto per l'ammortamento ordinario, minimo 8 anni, massimo 15 anni,
- a) per i beni mobili: metà del periodo previsto per l'ammortamento ordinario.

Il metodo per determinare la durata minima contrattuale relativa agli immobili in leasing è assimilato a quello utilizzato per i beni mobili, con la differenza che è stato previsto un intervallo di tempo/valore.

In sintesi:

1. si assume il coefficiente d'ammortamento ordinario,
2. si determina la durata ordinaria dell'ammortamento,
3. si opera la divisione per due (metà)
4. si valuta se il risultato è compreso o meno nell'intervallo di valori >18 <15:
 - a) se il risultato è inferiore a 8, il periodo minimo è comunque di 8 anni;
 - b) se il risultato è compreso tra 8 e 15, quello è il periodo minimo;
 - c) se il risultato è superiore a 15, il periodo minimo è comunque di 15 anni.

Il riscatto anticipato del bene in un contratto di leasing non ha alcun effetto sull'ammontare dei canoni già dedotti, purché il contratto preveda una durata non inferiore a quella minima richiesta dalla norma fiscale; il riferimento alla "durata del contratto", espresso in tale norma, deve intendersi quindi riferito alla durata del contratto "prevista" e non a quella "effettiva".

Il riscatto anticipato comporta quindi soltanto una riduzione del numero dei canoni stabilito nel contratto di locazione finanziaria (RM.4.12.2000 n. 183/E).

In caso di cessione del contratto di leasing, costituisce sopravvenienza attiva l'importo pari al valore normale del bene, ridotto dell'ammontare dei canoni relativi alla durata residua del contratto e del prezzo di riscatto, attualizzati alla data della cessione del contratto (C.M. 3.5.1996, n. 108/E).

ESEMPIO:

| | | | |
|-----------------------------------------------|---|-----------|---|
| Valore normale del bene alla data di cessione | € | 75.000,00 | + |
| Canoni leasing residui attualizzati | € | 30.000,00 | - |
| Prezzo di riscatto attualizzato | € | 1.500,00 | - |
| Sopravvenienza attiva | € | 43.500,00 | = |

Ammortamento di beni compresi nell'affitto di azienda (comma 8)

Gli ammortamenti relativi ai beni materiali di aziende date in affitto o in usufrutto sono di norma deducibili dal reddito dell'affittuario, sono commisurati al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del proprietario dell'azienda e sono deducibili per la parte di costo non già

ammortizzato dal proprietario.

Al termine del periodo di affitto l'affittuario consegue una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che le quote accantonate siano superiori o inferiori al conguaglio dovuto al locatore quale la differenza tra consistenze iniziali e finali dell'inventario.

La deduzione è concessa al proprietario nel caso in cui allo stesso faccia carico contrattuale l'obbligo di conservare l'efficienza dei beni aziendali, in deroga all'art. 2561 cod. civ..

Limiti di deducibilità di ammortamenti e spese relative ai telefoni cellulari (comma 9)

Nonostante la telefonia mobile abbia acquisito l'importante diffusione che tutti conosciamo, e che sia diventata prassi aziendale fornire ai dipendenti e collaboratori la dotazione di telefoni cellulari esclusivamente per uso lavorativo, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto opportuno mantenere in vigore questa norma, nata con carattere anti-elusivo, che limita la deducibilità degli oneri relativi all'utilizzo dei cellulari.

| Tipi di spese attinenti le apparecchiature radiomobili | Deduzione ammessa |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| quote di ammortamento | 50% |
| canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio | 50% |
| spese di manutenzione | 50% |
| Spese di impiego (bolletta) | 50% |
| Oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo. | 100% |

Spese di manutenzione

(Art.102 comma 6 TUIR)

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni strumentali, se non vengono imputate in bilancio ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono (c.d. manutenzioni incrementative) sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante dal registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio ancora utilizzati dall'azienda alla fine dell'esercizio..

La deduzione, per i beni acquistati o ceduti nell'esercizio, spetta in proporzione alla durata del possesso.

Il costo dei beni a deduzione limitata (es. autovetture, vedasi art. 106 TUIR) ha rilevanza nei limiti del costo fiscalmente ammortizzabile.

Nel calcolo non si tiene conto del costo dei beni per i quali vige un contratto di manutenzione, in quanto i relativi compensi sono deducibili secondo il criterio di competenza.

Esclusivamente per le imprese di nuova costituzione il limite si calcola sul costo complessivo dei beni risultante alla fine dell'esercizio.

L'eccedenza rispetto al limite del 5% è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Tale eccedenza e le relative quote di ammortamento vanno riportate sul libro dei beni ammortizzabili.

Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate

(art. 102 bis TUIR)

E' stato recentemente disciplinato in modo particolare l'ammortamento dei beni strumentali per l'attività di trasporto e distribuzione di gas naturale, nonché per l'attività di distribuzione dell'energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica. In estrema sintesi, le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio di tali attività regolate sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, e riducendo poi il risultato del 20 per cento.

Ammortamento beni immateriali

(art. 103 TUIR)

| TIPO DI BENE IMMATERIALE | QUOTE DI AMMORTAMENTO |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti, nonché processi, formule ed informazioni relativi ad esperienze acquisite (Know-how) | Quota massima 1/3 del costo |
| Marchi d'impresa | Quota massima 1/10 del costo |
| Diritti di concessione Altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio | misura corrispondente alla durata prevista dell'utilizzazione, in base al contratto o alla legge |
| Avviamento iscritto nell'attivo di bilancio (1) | 1/18 del valore iscritto (1) |

(1) Ai sensi dell'art. 2426 c. 6 l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del Collegio Sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.

E' tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa.

Non sono applicabili le norme relative all'ammortamento anticipato.

In caso di affitto di azienda, alle quote di ammortamento dei beni immateriali si applica la norma prevista dal c. 8 dell'art. 102.

Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili

(Art. 104 TUIR)

Ammortamento finanziario

Le imprese che hanno in concessione beni di cui è prevista la devoluzione gratuita alla scadenza, possono dedurre, in alternativa alle quote di ammortamento dei beni stessi, quote costanti di ammortamento finanziario, fino all'esercizio precedente a quello di devoluzione.

Determinazione quota deducibile

La quota deducibile è determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando anni interi anche le frazioni.

Per le concessioni relative a costruzione ad esercizio di opere pubbliche, le quote deducibili sono determinate con specifici decreti ministeriali.

Esercizio di durata diversa da 12 mesi

Se la durata dell'esercizio è superiore o inferiore a 12 mesi (ad esempio, nel caso di esercizio di inizio attività), le quote di ammortamento devono essere ragguagliate all'effettiva durata.

Modifica della durata o dei beni

In caso di modifica della durata della concessione la quota di ammortamento finanziario deducibile è proporzionalmente modificata a decorrere dall'esercizio stesso.

In caso di variazioni del costo dei beni, per effetto di sostituzioni, ampliamenti, perdite o altro, la quota di ammortamento finanziario deducibile è modificata, a decorrere dall'esercizio stesso, in misura pari all'ammontare dell'incremento (o decremento) diviso per gli anni di durata residua della concessione.

Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti

(Art. 106)

La struttura dell'art. 106 è fondata sul concetto di limitare la deducibilità di questi accantonamenti entro precisi limiti percentuali, riferiti, peraltro, ai soli crediti che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi cui è rivolta l'attività d'impresa non coperti da garanzia assicurativa.

Il codice civile, invece, occupandosi di questa materia, rinvia il redattore del bilancio ai consueti principi della prudenza e della competenza: il n. 8) dell'art. 2426 C.C. dispone che i crediti (tutti e non solo quelli commerciali) devono essere iscritti a bilancio secondo il loro presumibile valore di realizzo; dalla disposizione di cui al terzo comma, dell'art. 2424 bis C.C. indirettamente si desume, poi, che il fondo svalutazione crediti, in quanto posta rettificativa di voci allocate in attivo di bilancio, non può essere autonomamente espresso nel passivo dello stato patrimoniale, ma deve essere imputato a diretto del conto delle corrispondenti poste attive cui esso si riferisce.

Con riferimento alle possibili relazioni tra i criteri codicistici di valutazione dei crediti e quelli fiscali di stanziamento al fondo svalutazione crediti, si può osservare che:

- i criteri civilistici possono condurre allo stanziamento a bilancio di accantonamenti superiori rispetto a quelli fiscali, anche solo perché questi ultimi sono conteggiati esclusivamente con riferimento ai crediti «commerciali»;
- i criteri civilistici possono evidenziare necessità di stanziamenti al fondo svalutazione crediti superiori, minori o uguali, rispetto a quelli percentualmente fissati dalla convenzione fiscale.

Con riferimento a tutte quelle ipotesi di stanziamenti a bilancio che eccedono i limiti di rilevanza fiscale, occorrerà ricorrere alle variazioni in aumento.

Le condizioni per la deducibilità stabilite dalla normativa fiscale sono:

- accantonamento massimo in ciascun esercizio dello 0,5 per cento dell'ammontare complessivo dei crediti risultanti in bilancio che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi che hanno dato origine a ricavi
- inammissibilità degli accantonamenti quando il fondo ha raggiunto il 5 per cento dei crediti di cui sopra iscritti in bilancio a fine esercizio.

La disposizione del comma 1 dell'art.106 del T.U.I.R. per la determinazione dell'ammontare complessivo dei crediti sui quali è ammissibile l'accantonamento al fondo rischi dello 0,5% prevede che:

- a) i crediti abbiano dato origine a ricavi ai sensi del comma 1 art. 85 T.U.I.R.;

- b) detti crediti risultino iscritti in bilancio alla chiusura dell'esercizio;
- c) che non siano coperti da garanzia assicurativa (nei limiti della garanzia assicurativa).

Restano pertanto esclusi tutti gli altri crediti, sia pure iscritti in bilancio.

L'importo massimo dell'accantonamento fiscalmente deducibile nell'esercizio è imputabile anche nella ipotesi in cui le perdite su crediti effettivamente subite nell'esercizio siano state conteggiate totalmente o parzialmente al conto economico per inesistenza del fondo rischi o incapienza dello stesso.

Superamento del fondo del valore corrispondente al 5% dei crediti

Se in un esercizio il fondo risulta superiore al 5% dell'ammontare dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

L'ultimo capoverso del comma 1 dell'art. 106 del T.U.I.R. dispone in merito alla limitazione dell'accantonamento dello 0,5 annuale non ammettendo la deduzione quando il fondo ha raggiunto, con una frazione dello 0,5, il 5% dei crediti esistenti alla fine dell'esercizio.

Si può così schematizzare:

| LIMITI PREVISTI | NORMA |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| limite massimo della quota annuale di accantonamento deducibile per incremento del fondo rischi: 0,5% dei crediti | Art. 106 comma 1, primo periodo |
| limite massimo di consistenza del fondo previsto ai fini fiscali: 5% dei crediti | Art. 106 comma 1, secondo periodo |

Il comma 2 dell'art. 106 del T.U.I.R. dispone che le perdite dei crediti commerciali, cioè quelli che hanno concorso o che avrebbero potuto concorrere all'ammontare complessivo dei crediti per determinare gli accantonamenti deducibili, sono imputabili direttamente al conto economico a condizione che:

- risultino da elementi certi e precisi verificati nell'esercizio;
- siano eccedenti l'ammontare del fondo accantonato, e pertanto limitatamente alla parte di perdite che non trova copertura con lo stesso.

Le perdite su crediti devono sempre essere imputate al fondo rischi appositamente accantonato fino alla sua capienza e solo la parte eccedente delle perdite rispetto al fondo accantonato può essere imputata al conto economico.

LEZIONE N° 6

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE NELLE IMPRESE IN FORMA SOCIETARIA (Parte quarta, artt. da 99 a 101, art. 105, artt. da 107 a 110, art. 164)

SOMMARIO:

- ONERI FISCALI E CONTRIBUTIVI (Art. 99)
- ONERI DI UTILITA' SOCIALE (Art. 100)
- MINUSVALENZE PATRIMONIALI, SOPRAVVVENIENZE PASSIVE E PERDITE (Art. 101)
- ACCANTONAMENTI DI QUIESCENZA E PREVIDENZA (Art. 105)
- ALTRI ACCANTONAMENTI (Art. 107)
- SPESE RELATIVE A PIU' ESERCIZI (Art. 108)
- NORME GENERALI SUI COMPONENTI DEL REDDITO DI IMPRESA (Art. 109)
- NORME GENERALI SULLE VALUTAZIONI (Art. 110)
- LIMITI DI DEDUZIONE DELLE SPESE E DI ALTRI COMPONENTI NEGATIVI RELATIVI A TALUNI MEZZI DI TRASPORTO A MOTORE (Art. 164)

Oneri fiscali e contributivi

(Art. 99 TUIR)

Oneri fiscali

Non sono deducibili:

- le imposte sui redditi (IRAP ed IRES),
- le imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche se facoltativa (Iva)
- le imposte la cui indeducibilità è stata stabilita da norme specifiche (ICI).

Cenni sull' I.C.I., Imposta Comunale sugli Immobili

Imposta istituita con il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504: colpisce fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli a partire dal 1° gennaio 1993.

Il suo gettito è destinato ai Comuni; i soggetti passivi dell'imposta sono i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione).

L'aliquota viene stabilita dal Comune con delibera adottata entro ottobre dell'anno precedente ed è compresa tra il 4 e il 6 per mille; solo per esigenze straordinarie di bilancio può essere fissata al 7 per mille.

L'imposta deve essere rapportata ai mesi di titolarità del diritto reale e il mese viene computato se la frazione di possesso è superiore a 14 giorni.

Nel Conto economico l'imposta viene rilevata nella voce B14 fra gli Oneri diversi della gestione.

Nello Stato patrimoniale viene rilevata fra i debiti tributari voce D11, ma dal momento che il versamento a saldo si effettua entro il mese di dicembre, normalmente in chiusura di bilancio non si evidenziano debiti da esporre.

Le imposte deducibili, (ad esempio Tosap, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, le tasse di smaltimento rifiuti solidi urbani, l'I.v.a. non detraibile, l'imposta di registro, ecc.) si deducono nell'esercizio in cui vengono pagate.

L'Iva non ammessa in detrazione costituisce onere deducibile dal reddito d'impresa, con le modalità di seguito sintetizzate:

- 1) Indetraibilità riferita a specifici beni o servizi: l'Iva indetraibile in tal caso costituisce onere accessorio, da aggiungere al costo di acquisto del bene o del servizio.

- 2) Indetraibilità totale per soggetti che effettuano esclusivamente attività esenti Iva o non soggette ad Iva: l'Iva è deducibile secondo gli stessi criteri indicati al punto precedente.
- 3) Indetraibilità parziale per operazioni esenti Iva (pro-rata): l'Iva indetraibile è in tal caso considerata come un costo generale.

Contributi alle associazioni sindacali e di categoria

Tali contributi sono deducibili nell'esercizio in cui vengono corrisposti, alla condizione e nella misura in cui siano dovuti in base a formale delibera dell'associazione stessa.

La regola fiscale è la deducibilità di detti contributi in base al principio di cassa, pertanto disallineata con quella civilistica del principio di competenza.

Qualora il pagamento avvenisse nell'esercizio successivo a quello di competenza, in sede di dichiarazione dei redditi si dovrà effettuare una rettifica in aumento dell'importo del contributo non versato e pertanto non deducibile; rettifica di segno opposto sarà effettuata nella dichiarazione in cui avverrà il pagamento.

Oneri di utilità sociale

(Art. 100 TUIR)

Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di:

- educazione,
- istruzione,
- ricreazione,
- assistenza sociale,
- assistenza sanitaria,
- culto,

sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Erogazioni per spese di difesa

Alle erogazioni liberali in denaro di enti o di istituzioni pubbliche, di fondazioni o di associazioni legalmente riconosciute, effettuate per il pagamento delle spese di difesa dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, non si applica il limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Spese manutenzione beni vincolati

Le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate (interesse storico-artistico) sono deducibili nel limite della spesa autorizzata rimasta a carico.

La deduzione non spetta nei casi di variazione di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione amministrativa, mancato rispetto degli obblighi di legge sulla prelazione di Stato, ovvero tentata esportazione non autorizzata.

L'Amministrazione per i beni e le attività culturali dà immediata comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate delle violazioni che comportano le indeducibilità e dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi.

Sono inoltre deducibili le erogazioni liberali, con le caratteristiche e i limiti di cui alla seguente tabella:

| BENEFICIARIO | LIMITE DEDUCIBILITÀ |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Persone giuridiche con esclusiva finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e di ricerca scientifica | 2% del reddito d'impresa dichiarato (cumulativamente per le due categorie) |
| Organizzazioni non governative (in possesso del riconoscimento di idoneità) per la cooperazione con i Paesi in via di sviluppo | |
| Persone giuridiche con sede nel Mezzogiorno, con esclusiva finalità di ricerca scientifica | 2% del reddito d'impresa dichiarato |
| Concessionari privati per la radiodiffusione sonora a carattere comunitario | 1% del reddito imponibile |
| Stato, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni ed associazioni riconosciute che svolgono o promuovono, senza scopo di lucro, attività di studio, ricerca o documentazione di rilevante valore culturale o artistico. Tali erogazioni liberali sono deducibili solo se destinate all'acquisto, manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate; sono comprese le erogazioni per l'organizzazione di mostre di rilevante interesse, nonché per studi e ricerche. Sono previste dettagliate regole per l'autorizzazione e il controllo. | nessun limite di importo |
| Enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che svolgono esclusivamente, senza scopo di lucro, attività nello spettacolo, ivi compresi gli enti musicali di cui all'art.25 del D.Lgs. 29.6.1996, n.367. Tali erogazioni liberali, tuttavia, sono deducibili solo se destinate alla realizzazione di nuove strutture, al restauro o potenziamento di quelle esistenti, nonché alla produzione nel settore dello spettacolo. | 2% del reddito di impresa dichiarato |
| ONLUS, nonché iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con DPCM, nei paesi non appartenenti all'OCSE; | 2% del reddito d'impresa dichiarato col massimo di € 2.065,83 |
| Associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle norme vigenti (L. 7.12.2000, n. 383, con decorrenza dal 11.1.2001) | 2% del reddito di impresa dichiarato col massimo di € 1.549,37 |
| Stato, regioni, enti locali, enti o istituzioni pubbliche fondazioni e associazioni riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo | nessun limite di importo |
| Organismi di gestione di parchi e riserve naturali | nessun limite |
| Stato, regioni, enti locali, istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità | nessun limite |

Donazioni di opere librerie e di dotazioni informatiche

I prodotti editoriali e le dotazioni informatiche non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, ceduti gratuitamente agli enti locali, agli istituti di prevenzione e pena, alle istituzioni scolastiche, agli orfanotrofi ed enti religiosi non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai fini delle imposte dirette, quindi non costituiscono né ricavi né plusvalenze.

I prodotti editoriali e la dotazione informatica si considerano non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, quando non siano più inseriti in distribuzione ovvero quando presentino difetti e vizi di produzione tali da renderli non adatti all'immissione in mercato ovvero quando, in ragione della loro obsolescenza tecnologica, non risultino più adeguati alle esigenze del cedente. (L. 21.11.2000 N. 342; D.M. 25.5.2001 N. 264).

Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite

(Art. 101 TUIR)

Minusvalenze su beni e aziende

Le minusvalenze relative a beni strumentali ed aziende sono deducibili se realizzate in conseguenza di:

- cessione onerosa,
- risarcimento, anche in forma assicurativa, perdita o danneggiamento,
- assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Minusvalenze indeducibili

non sono deducibili le minusvalenze:

- relative a partecipazioni che possono dare origine a plusvalenze esenti (Art.87)
- derivanti da cessioni dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo.

Calcolo della minusvalenza

La minusvalenza è pari alla differenza negativa tra corrispettivo o indennizzo conseguito, diminuito degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il valore fiscalmente riconosciuto del bene.

$$\begin{array}{r} \text{Corrispettivo o indennizzo conseguito} \quad - \\ \text{Oneri accessori di diretta imputazione} \quad - \\ \text{Valore fiscalmente riconosciuto del bene} \quad = \\ \hline \text{MINUSVALENZA} \end{array}$$

Minusvalenze su obbligazioni e titoli simili (immobilizzazioni finanziarie)

| TIPO DI OBBLIGAZIONI | DETERMINAZIONE DELLA MINUSVALENZA |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Quotate | Importo non eccedente la differenza tra: Valore fiscalmente riconosciuto e Valore determinato in base alla media dei prezzi rilevanti nell'ultimo semestre. |
| Non quotate | Differenza negativa tra: Valore fiscalmente riconosciuto e Valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri (in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo) |

Partecipazioni in imprese controllate o collegate (comma 3)

Per le immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate e collegate, iscritte in bilancio con il metodo del patrimonio netto, non è deducibile la parte del costo di acquisto che supera il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata.

Sopravvenienze passive

Si considerano sopravvenienze passive deducibili:

- il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno costituito redditi in precedenti esercizi;
- il sostenimento di spese, perdite ed oneri a fronte di ricavi e altri proventi che hanno costituito reddito in precedenti esercizi;
- l' insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle relative a partecipazioni che possono dar luogo a plusvalenze esenti (Art.87).

Perdita di beni

Sono deducibili le perdite di titoli costituenti immobilizzazioni finanziari e le perdite di beni strumentali per la parte di costo non ammortizzato, se risultano da elementi certi e precisi.

Perdite di crediti

Le perdite su crediti sono deducibili, alle seguenti condizioni:

- 1) se risultano da elementi certi e precisi,
- 2) in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria, esclusa l'amministrazione controllata).

La deduzione della perdita non deve essere necessariamente contabilizzata per intero nell'esercizio di apertura della procedura, ma deve essere imputata all'esercizio di competenza, tenuto conto dei necessari requisiti di certezza dell'esistenza e di determinabilità dell'ammontare(C. Cass. 4.9.2002).

A tal fine il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale alla data:

- della sentenza dichiarativa di fallimento,
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa,
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo,
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La perdita è deducibile per la parte che eccede accantonamenti e svalutazioni dedotti nei precedenti esercizi (è quindi richiesto il preventivo utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti).

Perdite da partecipazione in S.n.c. e S.a.s.

Le perdite relative alla partecipazione in S.n.c. e S.a.s. si deducono in proporzione alla quota di perdita d'esercizio attribuibile fiscalmente all'impresa partecipante.

Se l'impresa partecipante è socio accomodante in una sas la perdita non è deducibile in misura superiore alla quota di capitale sociale posseduta.

Versamenti in conto capitale

I versamenti in conto capitale o la rinuncia ai crediti effettuati dai soci a favore di S.n.c. e S.a.s. non sono deducibili ed il loro ammontare si aggiunge al costo della partecipazione.

Minusvalenze di beni non totalmente deducibili

Le minusvalenze relative alle cessioni di beni non totalmente deducibili (es. autovetture vedi art. 164.) hanno rilevanza nella stessa proporzione esistente tra il fondo ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivo.

Esempio:

| VALORI CONTABILI | | VALORI FISCALI | |
|----------------------------|--------------|-------------------------------------|------------|
| Costo acquisto autovettura | € 50.000,00 | Ammortamenti fiscali dedotti | € 4.375,00 |
| Ammortamenti complessivi | -€ 12.500,00 | Minusvalenza fiscalmente rilevante | |
| VALORE RESIDUO | € 37.500,00 | € 4.375,00 / € 12.500,00 x 2.500,00 | € 875,00 |
| Prezzo di vendita | € 35.000,00 | | |
| Minusvalenza contabile | € 2.500,00 | Minusvalenza non deducibile | € 1.625,00 |

Accantonamenti di quiescenza e previdenza

(Art. 105 TUIR)

Indennità fine rapporto dei dipendenti

Gli accantonamenti ai fondi indennità per fine rapporto e fondi previdenza del personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle leggi ed ai singoli contratti.

Tali accantonamenti sono deducibili se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti ed i rendimenti attribuiti ai fondi di previdenza sono deducibili nei limiti dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari, accertati annualmente con decreto ministeriale.

L'adeguamento dei fondi conseguente a modifiche normative retributive è deducibile, a scelta del contribuente, nell'esercizio dal quale ha effetto la modifica, ovvero, per quote costanti, nell'esercizio stesso e nei successivi.

Altri accantonamenti deducibili

Sono deducibili, secondo le regole sopraesposte, anche gli accantonamenti per identità di fine rapporto relative a collaborazione coordinata e continuativa (ad esempio amministratori di società), agenti (FIRR ENASARCO) e sportivi professionisti.

Altri accantonamenti

(Art. 107 TUIR)

Altri accantonamenti deducibili

Non sono ammessi in deduzione accantonamenti diversi da quelli espressamente previsti dalle norme sul reddito d'impresa.

Spese per beni gratuitamente devolvibili: deduzioni dell'eccedenza (comma 2)

Se le spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo l'eccedenza è deducibile in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quinto.

La parte di fondo non utilizzato costituisce reddito nell'esercizio in cui avviene la devoluzione dei beni.

Operazioni o concorsi a premio (comma 3)

I relativi accantonamenti devono essere iscritti in appositi fondi, distinti per esercizio di formazione.

L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti fondi sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive.

L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione costituisce reddito di tale terzo esercizio.

Altri accantonamenti: limiti di deducibilità

| TIPO DI ACCANTONAMENTO | LIMITE DEDUCIBILITÀ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Accantonamento a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili | 5% del costo di ciascuna nave o aeromobile risultante all'inizio dell'esercizio dal registro beni ammortizzabili |
| Accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione, riparazione, ecc. dei beni gratuitamente devolvibili alla scadenza della concessione da parte delle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche | 5% del costo per ciascun bene la deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi esercizi. |
| Accantonamenti iscritti in appositi fondi del passivo a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio | 30% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio |
| Accantonamenti iscritti in appositi fondi del passivo a fronte degli oneri derivanti da concorsi a premio | 70% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio |

Spese relative a più esercizi

(Art. 108 TUIR)

| TIPO DI SPESA | | | DEDUCIBILITÀ |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| spese relative a studi e ricerche (comma 1) | | | per intero nell'esercizio di sostenimento, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto |
| spese di pubblicità e di propaganda (comma 2, 1° per.) | | | per intero nell'esercizio di sostenimento, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi |
| spese di rappresentanza (comma 2, 1° per.) | riferite a beni ceduti gratuitamente che possono anche recare emblemi, denominazioni o altri riferimenti per distinguerli come prodotti dell'impresa. | di valore unitario non superiore a € 25,82 | per intero nell'esercizio di sostenimento |
| | | di valore unitario superiore a € 25,82 | per un terzo del loro ammontare, deducibile nell'esercizio stesso e nei quattro successivi (1/15 per 5 esercizi) |
| | altre, compresi i contributi per l'organizzazione di convegni ⁽¹⁾ | | |
| altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle sopraindicate ^{(2) (3)} | | | nel limite della quota imputabile all'esercizio |

- (1) **Fiere:** viene riconosciuto il carattere promozionale (con possibile deduzione integrale delle spese nell'esercizio) alle spese sostenute nell'ambito di una manifestazione fieristica finalizzata alla promozione della produzione dell'azienda e della sua immagine, anche se sono previste prestazioni gratuite a favore di soggetti non interessati, nemmeno potenzialmente, ai prodotti aziendali.
- (2) **Spese di impianto e di ampliamento,** rientrano in tale categoria ed in base all'art. 2426 n° 5 del codice civile sono ammortizzabili entro un periodo non superiore a cinque esercizi.
- (3) **spese di manutenzione e riparazione su beni di terzi:** rientrano in tale categoria.

Imprese di nuova costituzione

Le spese relative a più esercizi sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Spese per aumento capitale sociale

Le spese per le quali il codice civile non impone l'obbligo di iscrizione nell'attivo patrimoniale e la conseguente ripartizione su più esercizi (comprese, ad es., le spese per l'aumento del capitale sociale), sono integralmente deducibili nell'esercizio di sostentamento, se imputate al relativo conto economico (C.M. 3.5.1996, n.108/E).

Norme generali sui componenti del reddito

(Art.109 TUIR)

Criteri generale di deducibilità delle spese

Ai fini della deducibilità del reddito d'impresa dei componenti negativi, la norma fiscale richiede che per gli stessi sussistano contemporaneamente i seguenti requisiti:

- a) competenza,
- b) imputazione al conto economico,
- c) inerenza,
- d) documentazione e registrazione.

Criterio di competenza (commi 1 e 2)

I ricavi, le spese e gli altri componenti del reddito d'impresa assumono rilevanza nell'esercizio di competenza, tranne nel caso in cui la norma fiscale preveda espressamente l'applicazione del criterio di cassa.

Nel caso in cui manchi anche solo una delle seguenti condizioni:

- l'esistenza sia certa;
 - l'ammontare sia determinabile in modo obiettivo,
- ricavi, spese e altri componenti in cui nell'esercizio non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare partecipano alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Regole di determinazione dell'esercizio di competenza

| TIPO DI OPERAZIONE | | QUANDO SI REALIZZA LA COMPETENZA |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Cessioni o acquisizioni di beni | Mobili | Consegna o spedizione ovvero data convenzionale in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale |
| | Immobili e aziende | Stipulazione dell'atto |
| Prestazioni o acquisizioni di servizi | Locazione, mutuo, assicurazione ed altri servizi da cui derivano corrispettivi periodici | Maturazione dei corrispettivi |
| | Altre prestazioni o acquisizioni di servizi | Ultimazione della prestazione |

Criterio di cassa

L'applicazione di tale criterio costituisce un'eccezione alla regola generale di determinazione del reddito d'impresa ed è seguita solo qualora la normativa lo specifichi esplicitamente.

Esempi di applicazione del criterio fiscale di cassa

| COMPONENTI POSITIVI | COMPONENTI NEGATIVI |
|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| contributi in c/capitale e liberalità | compenso agli amministratori |
| utili da partecipazione in società ed enti soggetti ad Ires | imposte deducibili |
| interessi attivi di mora | contributi ad associazioni sindacali e di categoria |
| | interessi passivi di mora |

Costi e spese di attività illecite

I costi e le spese riconducibili e fatti, atti o attività qualificabili come reato non sono ammessi in deduzione (art.2, c. 8, L.289/2002).

Componenti positivi (comma 3)

I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.

“Disinquinamento fiscale” (comma 4)

E' previsto il riconoscimento fiscale in sede di dichiarazione dei redditi di particolari componenti negativi di reddito aventi solo valenza fiscale, indipendentemente dalla loro imputazione a conto economico, ma a condizione che siano indicati in un apposito prospetto.

Per consentire la deducibilità degli ammortamenti, delle altre rettifiche di valore e degli accantonamenti con valenza solo fiscale, è stata prevista la predisposizione di uno specifico prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi, nel quale indicare, relativamente a tali poste, l'importo complessivo e i valori civili e fiscali dei beni e dei fondi.

In tale prospetto dovranno quindi essere evidenziati:

- gli ammortamenti anticipati dei beni materiali (art. 102 TUIR);

- il differimento nella tassazione delle plusvalenze (art. 86 C. 4 TUIR) e delle sopravvenienze attive (art. 88 C. 2 e 3 lett. b)TUIR);
- la svalutazione dei crediti (art. 106 TUIR);
- gli accantonamenti per lavori ciclici (art. 107 C. 1 TUIR);
- gli accantonamenti per operazioni a premio (art. 107 C. 3 TUIR);
- gli ammortamenti di beni immateriali, per esempio avviamento o marchi, di durata fiscalmente inferiore a quella civilisticamente prevista.

Inerenza delle spese (comma 5)

Le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri componenti positivi che costituiscono reddito imponibile. Fanno eccezione alla norma generale sopra esposta le seguenti spese:

- a) oneri fiscali: contributivi e di utilità sociale: sono considerati sempre inerenti;
- b) interessi passivi: in particolare viene disposto che le spese generali non sono deducibili fino ad un importo pari all'eccedenza degli interessi e proventi esenti rispetto agli interessi passivi.

Limite deducibilità delle spese generali (comma 5)

Le spese e gli altri componenti negativi che si riferiscono indistintamente ad attività o beni da cui derivano sia proventi fiscalmente imponibili, sia proventi non imponibili, sia proventi non imponibili, (spese generali) sono deducibili secondo la seguente proporzione (eguale a quella esposta nella trattazione degli interessi passivi):

Ricavi e altri proventi imponibili ai fini delle imposte sul reddito
Ricavi e proventi complessivi, compresi quelli non imponibili

Sono escluse dal rapporto le plusvalenze esenti.

Documentazione delle spese

Ai fini della deducibilità delle spese sostenute per acquisti di beni e servizi, ai soli fini delle imposte dirette, possono essere utilizzati (Art.3, c 1, Dpr.21.12.1996 n.696):

- a) lo scontrino fiscale purché contenga i seguenti elementi :
 - natura, quantità e qualità dell'operazione,
 - codice fiscale dell'acquirente o committente; ovvero,
- b) la ricevuta fiscale purché contenga anche i dati identificativi dal cliente, e tali dati siano indicati dal soggetto emittente fin dall'origine.

Norme generali sulle valutazioni

(Art. 110 TUIR)

Non possono essere incluse nel costo le spese generali.

Il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non costituiscono reddito.

Determinazione del valore normale dei beni e dei servizi (comma 2)

| BENE O SERVIZIO | | CRITERIO DI DETERMINAZIONE |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Azioni, obbligazioni ed altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri | | Media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese |
| Azioni non quotate Quote di società non azionarie Titoli o quote di partecipazione in enti diversi dalle società | relative a società o enti di nuova costituzione | In proporzione all'ammontare complessivo dei conferimenti |
| | relativa a società o enti diversi dai precedenti | In proporzione al valore del patrimonio netto |
| Obbligazioni Altri titoli diversi da quelli sopra indicati | | Valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche, negoziati in mercati regolamentari, italiani o esteri, ovvero, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo. |
| Beni diversi dai precedenti Servizi | | Prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari ⁽¹⁾ |

(1) **Prezzo:** si fa riferimento ai prezzi praticati in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui beni e servizi sono stati acquisiti o prestati o, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi.
Si fa riferimento inoltre ai listini o alle tariffe del fornitore dei beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Redditi e perdite in valuta estera

I corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo o, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti.
Quelli in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti.

Crediti e debiti in valuta estera (comma 3)

La valutazione, secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, dei crediti e dei debiti in valuta estera risultanti in bilancio, anche sotto forma di obbligazioni o titoli similari, non assume rilevanza fiscale.

Contabilità plurimonetaria

Per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera è consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria con l'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.

Cambio delle valute estere (comma 9)

Il cambio delle valute estere da utilizzare agli effetti delle norme sul reddito d'impresa, se non diversamente specificato, è quello mensile accertato dal ministero delle finanze con apposito decreto.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA: RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO E NOVITÀ FISCALI
Le norme di riforma del diritto societario hanno recato importanti novità in materia di rappresentazione in bilancio delle operazioni denominate in valuta estera.

Le nuove norme hanno peraltro generato molti dubbi interpretativi, che sono stati risolti attraverso l'emanazione del Principio contabile nazionale Oic 1 e della revisione del documento n. 26, ora Oic 26.

Rilevazione iniziale delle poste denominate in valuta

Il comma 2 dell'art 2425-bis. C. c. prevede che i costi e i ricavi afferenti le operazioni in valuta siano rilevati a cambio del giorno in cui è «compiuta» l'operazione.

La norma recepisce la regola, già precedentemente prevista nei principi contabili nazionali, che prescrive la rilevazione iniziale delle operazioni in valuta mediante la loro conversione al cambio vigente al momento in cui esse hanno avuto esecuzione, che coincide con il momento in cui si origina il costo o il ricavo derivante dall'operazione.

Ad esempio, le operazioni commerciali generano l'iscrizione di costi e ricavi al momento della spedizione o consegna (secondo le clausole contrattuali) dei beni mobili o quando il servizio è reso, che è anche il momento rilevante per l'individuazione del tasso di cambio da utilizzare.

Differenze di cambio derivanti da incassi e pagamenti

Le norme del Codice civile non disciplinano espressamente il momento, successivo alla rilevazione iniziale, della rilevazione degli utili e delle perdite su cambi conseguenti alla regolazione di elementi monetari denominati in valuta estera.

Si tratta degli utili e delle perdite derivanti dalla differenza tra il cambio di iscrizione del credito o del debito in contabilità e il cambio esistente al momento dell'incasso o del pagamento in valuta. In ogni caso, tali differenze di cambio devono essere rilevate nel conto economico nell'apposita voce C 17- bis) «Utili e perdite su cambi».

Adeguamento al tasso di cambio di fine esercizio

L'aspetto valutativo delle poste denominate in valuta estera esistenti alla data di chiusura dell'esercizio è disciplinato dal nuovo n. 8-bis) dell'art. 2426, c.c.

La formulazione iniziale del n. 8-bis, c.c), in commento, introdotto dal D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 di riforma del diritto societario, ha creato notevoli problemi interpretativi, poiché la lettera della norma si prestava a interpretazioni in palese contrasto con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta, in quanto, tra l'altro, sembrava vietare la conversione al cambio di fine periodo degli elementi monetari immobilizzati.

L'Oic 1, con una coraggiosa «interpretazione correttiva», ha sin dalla sua prima formulazione ricondotto la norma nell'alveo della corretta prassi contabile.

Successivamente, il decreto correttivo (D. Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310), ha modificato ulteriormente il n. 8-bis specificando che le immobilizzazioni che non devono essere convertite al cambio di fine periodo sono quelle materiali, immateriali e le partecipazioni rilevate al costo, ma non gli elementi monetari immobilizzati.

In tal modo, nonostante permanga l'utilizzo di una terminologia imprecisa nella norma, gli Oic 1 e 26 attuali, ritoccati per tenere conto della modifica normativa, risultano maggiormente in linea con il tenore letterale dell'art. 2426, n. 8-bis, c.c.), c.c.

Pertanto, occorre convertire gli elementi monetari in valuta, siano o meno essi immobilizzati, al tasso di cambio a pronti vigente alla chiusura dell'esercizio, imputando la variazione al conto economico, nell'apposita voce C17-bis) «Utili «perdite su cambi». Le attività e le passività in valuta sono presentate nello stato patrimoniale al valore di conversione.

Conversione degli elementi non monetari valutati al costo

Gli elementi non monetari esistenti alla data di bilancio che sono valutati al costo, i cui valori sono stati originati da transazioni denominate in valuta estera, devono essere esposti usando il tasso di cambio storico in essere alla data di sostenimento del costo.

Può essere il caso:

- dei beni strumentali materiali o immateriali;
- delle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni valutate con il metodo del costo;
- dei titoli iscritti nelle immobilizzazioni;
- delle rimanenze di magazzino;
- dei titoli e delle partecipazioni iscritti nell'attivo circolante.

Tuttavia, nel determinare eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni, svalutazioni delle rimanenze al valore netto di realizzo o dei titoli dell'attivo circolante al minor valore desunto dall'andamento del mercato, se minore del valore di costo, si dovrà tenere conto dei tassi di cambio vigenti alla data di valutazione qualora i prezzi del bene siano espressi in valuta estera.

In tal caso, la componente cambio segue la stessa sorte a conto economico della complessiva svalutazione di cui è parte, nelle rispettive voci di pertinenza.

Limiti alla distribuzione di utili formati con utili netti su cambi da conversione

Particolare attenzione va posta all'obbligo di accantonare l'eventuale utile netto (utili meno perdite) derivante dalla conversione delle poste monetarie in valuta ai tassi di cambio di fine periodo in una «apposita riserva non distribuibile fino al realizzo».

L'obiettivo del Legislatore della riforma del diritto societario è stato di tutelare l'integrità del patrimonio sociale, evitando che siano distribuiti utili generati da utili su cambi che potrebbero venire meno all'atto del successivo incasso o pagamento del credito o debito da cui sono scaturiti. L'espressione usata dal Legislatore «l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo» non chiarisce se la creazione della riserva non distribuibile debba avvenire in luogo del o successivamente al transito dell'utile netto su cambi a conto economico nella specifica voce C17-bis) «Utili e perdite su cambi».

L'argomento dell'interpretazione sistematica, il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta, i principi contabili che ne interpretano l'applicazione caso per caso, depongono a favore dell'iscrizione nel conto economico dell'utile netto su cambi da conversione di elementi monetari e della costituzione della riserva non distribuibile solo successivamente, in sede di destinazione dell'utile dell'esercizio.

È questa l'interpretazione seguita dall'Oic 1.

Tuttavia, la riserva non distribuibile deve essere creata in sede di destinazione dell'utile dell'esercizio se ed in quanto un utile d'esercizio esista, poiché non vi può essere il rischio di distribuire utili non definitivamente realizzati se tali utili non risultano dal bilancio.

L'utile d'esercizio da destinare a riserva dovrà essere considerato al netto della quota da destinare a riserva legale. Inoltre, secondo l'interpretazione prevalente la riserva risulta comunque utilizzabile per coprire perdite dell'esercizio, senza alcun obbligo di ricostituzione.

Ad esempio, se gli utili netti su cambi da conversione imputati a conto economico sono pari a 100, l'utile dell'esercizio è pari a 60, di cui 3 da destinare a riserva legale, si potrebbero distribuire utili dell'esercizio fino a un massimo di 57 (60-3) e, quindi, la riserva deve essere costituita per 57 e non per 100.

Negli esercizi successivi al bilancio di prima costituzione della riserva, secondo un'interpretazione attenta alla ratio della norma, per calcolare l'adeguamento della riserva non distribuibile occorrerà fare il confronto tra tutte le attività e le passività monetarie in valuta valutate al cambio storico di quando sono sorte (anche negli esercizi precedenti) e le medesime poste monetarie convertite al cambio di fine esercizio.

Se la differenza evidenzia utili netti cumulati su cambi da conversione, il nuovo importo minimo della riserva sarà uguale a tale differenza positiva previa sottrazione:

- dell'importo degli utili netti su cambi non coperti dall'utile di bilancio dell'esercizio in cui tali utili si sono formati;
- dell'importo dei precedenti utilizzi della riserva a copertura di perdite dell'esercizio.

Il confronto del valore minimo così calcolato con il valore della riserva preesistente costituirà l'importo dell'adeguamento da apportare alla riserva medesima.

Il valore dell'eventuale eccedenza della riserva rispetto al valor minimo così calcolato potrà essere riclassificato in altra riserva di patrimonio netto liberamente distribuibile a seguito di apposita delibera dell'assemblea dei soci.

Occorre infine rilevare che la norma sulla riserva non distribuibile a copertura di utili netti su cambi, a distanza di poco tempo dalla sua prima applicazione, soffre già di problemi di coordinamento con le norme dettate per le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali.

La previsione contenuta attualmente nel Codice civile non garantisce la parità di trattamento rispetto alle imprese che adottano, per obbligo o facoltà, gli IFRS a decorrere dal 2005 o successivamente.

Per queste imprese, infatti, il D. Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 (cd. decreto IAS), non prevede alcun limite di distribuzione connesso all'iscrizione di utili su cambi; al contrario, nel porre vincoli di

distribuzione ad utili o riserve rivenienti da plusvalenze iscritte, esclude espressamente quelle relative «all'operatività in cambi».

Se si considera che l'interesse tutelato, l'integrità del patrimonio a garanzia dei terzi, non dovrebbe risentire dei principi contabili adottati, a noi sembra che vi sia un difetto di coordinamento tra le due norme non giustificato da situazioni meritevoli di essere trattate diversamente.

Informazioni in nota integrativa

Le variazioni dei tassi di cambio verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio non sono contabilizzate, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Il nuovo n. 6-bis) dell'art. 2427, c. c., prescrive l'indicazione in nota integrativa di eventuali effetti significativi che le variazioni dei cambi intervenute successivamente alla data di chiusura dell'esercizio hanno avuto sulle posizioni in valuta estera detenute dalla società a tale data.

Altre informazioni da inserire in nota integrativa con specifico riferimento alle operazioni in valuta sono:

- i criteri applicati nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato (art. 2427, n. 1, c.c.);
- la movimentazione della riserva non distribuibile a fronte degli utili netti su cambi da conversione, nell'ambito del prospetto dei movimenti di patrimonio netto (art. 2427, n. 7-bis), cc.);
- la composizione della voce di conto economico C 17-bis) (Utili e perdite su cambi), distinguendo tra utili e perdite e tra utili e perdite derivanti da incassi e pagamenti di elementi monetari e utili e perdite derivanti dalla conversione delle poste in valuta al cambio di fine esercizio (Oic 26);
- l'ammontare e la collocazione dei crediti e debiti in valuta estera nelle voci dello stato patrimoniale e la fonte di rilevazione dei tassi di cambio utilizzati (Oic 26).

Tassazione delle differenze di cambio, novità del «decreto IAS»

Il trattamento tributario degli utili e delle perdite su cambi ai fini della determinazione del reddito d'impresa, dopo aver vissuto un periodo di relativa stabilità, ha negli ultimi due anni subito rilevanti modifiche.

Una prima volta a seguito della riforma tributaria dell'imposizione sulle società, che con il D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 ha tentato di coordinare, con dubbi risultati, la disciplina tributaria con le nuove norme relative al trattamento delle operazioni in valuta introdotte dalla riforma del diritto societario con il D.Lgs. 6/2003; una seconda con il D. Lgs. 38/2005 (cd. decreto IAS), che ha profondamente innovato la materia.

Per effetto del susseguirsi di tali norme, le regole applicabili per la tassazione delle differenze di cambio nell'esercizio 2005, sono diverse da quelle applicate per il 2004, a loro volta diverse da quelle utilizzate per il 2003.

Di seguito si sintetizza la disciplina tributaria attuale ai fini IRES applicabile alle varie tipologie di differenze di cambio sopra commentate.

Differenze di cambio derivanti da incassi e pagamenti

Come in precedenza, l'attuale Tuir prevede che gli utili e le perdite su cambi derivanti dagli incassi e dai pagamenti di elementi monetari denominati in valuta estera riconosciuti a conto economico hanno piena rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile IRES.

Componente cambio di plusvalenze e minusvalenze di elementi non monetari

Eventuali componenti cambio di plusvalenze e minusvalenze rilevate su elementi non monetari seguono lo stesso trattamento tributario della differenza di valore di cui sono parte.

Esemplificando, se viene svalutato per perdita durevole di valore un bene strumentale materiale il cui valore recuperabile è stato stimato sulla base di valori espressi in valuta estera e la svalutazione imputata a conto economico include una componente dovuta alle differenze nei tassi di cambio, l'intero importo della svalutazione sarà deducibile o indeducibile secondo le regole che valgono in generale per le svalutazioni di beni strumentali ammortizzabili e, pertanto, saranno indeducibili ai sensi degli artt. 101 e 102 del Tuir, salva la deducibilità delle svalutazioni per eliminazione dei beni materiali strumentali del processo produttivo.

Differenze di cambio da conversione di elementi monetari

Il decreto las ha modificato l'art. 110 del Tuir, introducendo al comma 3 la precisazione che <<La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i con tratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio>>.

Pertanto, eccetto che per le attività e le passività in valuta il cui rischio di cambio è stato coperto con strumenti finanziari di copertura e a condizione che tali strumenti siano valutati utilizzando tassi di cambio correnti alla chiusura dell'esercizio, gli utili e le perdite su cambi derivanti dalla conversione degli elementi monetari al cambio di fine esercizio non assumono alcuna rilevanza fiscale ai fini dell'Ires.

La nuova norma, alimentando ulteriormente la copiosa lista dei casi di divergenza tra risultato di bilancio e reddito imponibile, rovescia la precedente e consolidata regola che prevedeva che gli utili e le perdite su cambi da conversione al tasso di cambio di fine periodo di elementi monetari assumessero piena rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Le differenze di cambio assumono ora rilevanza, ai fini del calcolo del reddito imponibile Ires, solo quando derivanti dall'incasso e dal pagamento di elementi monetari, ma non al momento della loro conversione al cambio di fine periodo.

Ciò genera differenze temporanee, tra valori civili e fiscali delle attività e delle passività costituite da elementi monetari denominati in valuta estera, che danno luogo all'iscrizione in bilancio di imposte differite attive o passive.

Esemplificando, si supponga che al 31 dicembre 2004 il bilancio contenesse crediti verso clienti denominati in dollari statunitensi, per un controvalore di euro 1.000, derivanti dalla conversione al tasso di cambio vigente alla data di chiusura dell'esercizio 2004.

Tali crediti, che non sono stati incassati nel corso del 2005, convertiti al tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio 2005, hanno un controvalore di euro 1.100, pertanto vengono iscritti a tale valore nello stato patrimoniale e l'utile su cambi da conversione per euro 100 (1.100 - 1.000) è imputato a conto economico 2005.

Tale utile non è riconosciuto ai fini della determinazione della base imponibile Ires e il valore fiscale del credito resta di euro 1.000, pari al valore che aveva nel bilancio 2004, quando la "vecchia" norma tributaria riconosceva la piena rilevanza fiscale al valore del credito convertito al cambio di fine esercizio.

Sorge quindi una differenza temporanea imponibile di euro 100 (1.100 - 1.000), che dà luogo a imposte differite passive Ires per euro 33 (100 x 33%) addebitate nella voce 22 di conto economico e a una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi per il 2005 di euro 100.

Nel corso dell'esercizio 2006 il credito viene incassato per intero e il controvalore della liquidità ricevuta è pari a euro 1.200; si rileva quindi a conto economico un utile su cambi di euro 100 (1.200 - 1.100), mentre l'utile su cambi fiscale è di euro 200 (1.200 - 1.000); nella dichiarazione dei redditi per il 2006 si deve operare una variazione in aumento per euro 100, per l'annullamento della differenza temporanea creata al 31 dicembre 2005, con conseguente azzeramento della passività per imposte differite per euro 33 che viene riversata a conto economico (voce 22).

La norma si presenta di difficile gestione, dovendosi procedere ad operazioni spesso non agevoli nella pratica e sembra il risultato di un'analisi poco attenta dei fenomeni contabili legati alle operazioni in valuta estera, una materia dove le differenze temporanee tra valori civili e fiscali potrebbero essere limitate al minimo.

Poste monetarie parte integrante di un investimento in una gestione estera

Le differenze di cambio di conversione su elementi monetari costituenti parte integrante di un investimento netto in una gestione estera sono rilevate a conto economico o a patrimonio netto, in apposita riserva.

Qualsiasi sia l'imputazione, esse non sono rilevanti ai fini tributari, trattandosi di un caso particolare di conversione al tasso di cambio di fine periodo di poste in valuta.

Esse assumono rilevanza quando l'elemento monetario è incassato o pagato.

Differenze derivanti dalla traduzione dei bilanci delle gestioni estere

I differenziali derivanti dalla traduzione di bilanci che possono interessare il bilancio d'esercizio riguardano essenzialmente la traduzione in euro di:

- rendiconti o bilanci di filiali (stabili organizzazioni o succursali) estere;

- bilanci di partecipazioni estere valutate con il metodo del patrimonio netto.
- Nel primo caso, l'art. 110, comma 2, Tuir dispone l'irrelevanza delle differenze derivanti dalla conversione al cambio di fine esercizio.
- Nel secondo, l'irrelevanza dei differenziali iscritti nell'apposita riserva di patrimonio netto discende dall'irrelevanza tributaria delle rivalutazioni e delle svalutazioni su partecipazioni in controllate e collegate.

Esercizio di durata diversa da 12 mesi (Art. 110 comma 5)

Se la durata dell'esercizio è superiore o inferiore a 12 mesi, (ad esempio, l'anno di inizio o cessazione attività) i seguenti componenti di reddito devono essere ragguagliati all'effettiva durata dell'esercizio.

| RICAVI | COSTI |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| proventi immobiliari | ammortamento beni materiali strumentali spese di manutenzione, riparazione, ecc. ammortamento finanziario beni gratuitamente devolvibili svalutazione crediti e accantonamento per rischi su crediti accantonamento per lavori ciclici su navi ed aeromobili accantonamento per ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili |

Rettifica delle valutazioni: effetti (comma 8)

L'eventuale rettifica delle valutazioni del contribuente da parte dell'Ufficio Imposte ha effetto per i successivi esercizi e l'Ufficio Imposte ne deve tener conto nelle rettifiche relative a tali successivi esercizi.

Operazioni con imprese domiciliate nei "paradisi fiscali" (comma 10)

Salvo prova contraria, non sono deducibili le spese e gli altri componenti negativi quando derivano da operazioni intercorse tra imprese residenti in Italia ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati esteri extra UE aventi regime fiscali privilegiati ("paradisi fiscali") ed espressamente elencati da un apposito decreto ministeriale (D.M. 23.1.2002, con effetto dal 19.2.2002)

L'indeducibilità non si applica quando l'impresa residente in Italia è in grado di fornire la prova, entro 90 giorni dalla richiesta inviata dall'Amministrazione finanziaria a mezzo apposito avviso, che la società estera svolge prevalentemente un'attività industriale e commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi è comunque subordinata alla separata indicazione degli ammontari dedotti in dichiarazione dei redditi.

**Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi
relativi a taluni mezzi di trasporto a motore**

(Art. 164 TUIR)

| Tipi di beni | Utilizzo | Tipi di spese | Deduzione |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| beni di lusso (Art.164) aeromobili da turismo navi imbarcazioni da diporto | utilizzati in modo esclusivo come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (1) | Quote di ammortamento, canoni di locazione anche finanziaria, noleggio, le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione | 100% |
| | non utilizzati in modo esclusivo come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa | Quote di ammortamento, canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio, le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione | No |
| autovetture per trasporto di persone (veicoli destinati al trasporto di persone aventi al massimo 9 posti compreso il conducente, definiti dall'art. 54, c. 1, lett.a, D.Lgs.285/92) autocaravan (veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e alloggi di 7 persone al massimo, compreso il conducente, definiti dall'art. 54, c.1, lett.m, D. Lgs.285/92) | utilizzati in modo esclusivo come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (1) | Ammortamento e canoni leasing | 100% |
| | | Spese di impiego dei mezzi, quali carburanti e lubrificanti, manutenzioni, pedaggi autostradali, ecc. | 100% |
| | utilizzati nell'esercizio di attività di agenti e rappresentanti di commercio | Ammortamento e canoni leasing | 80% con limite massimo ex art. 164 ⁽²⁾ |
| | | Spese di impiego dei mezzi, quali carburanti e lubrificanti, manutenzioni, pedaggi autostradali, ecc. | 80% |
| motocicli (oltre cc. 50) ciclomotori (fino cc. 50) | utilizzati da tutte le altre imprese | Ammortamento e canoni leasing | 50% con limite massimo ex art. 164 ⁽²⁾ |
| | | Spese di impiego dei mezzi, quali carburanti e lubrificanti, manutenzioni, pedaggi autostradali, ecc. | 50% |

(1) **Beni strumentali all'attività propria:** la deducibilità è limitata ai beni senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (es.: aeromobili da turismo utilizzate da scuole di addestramento del volo, auto per le imprese di noleggio o di autoscuola).

(2) i limiti vanno ragguagliati ad anno in caso di esercizio inferiore o superiore a 365 gg.