

LE NOVITÀ DEL BILANCIO 2014 ASPETTI FISCALI

Dott. Mauro Nicola



Presidente dell'Ordine dei
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ASPETTI GENERALI

Art. 1, commi da 140 a 146

Viene, di fatto, riproposta la **rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni** riservata agli esercenti attività d'impresa (società di capitali, enti commerciali, ecc.) che nella redazione del bilancio d'esercizio non adottano i principi contabili internazionali.

L'obiettivo della rivalutazione, analogamente a quanto previsto in passato, è quello di permettere – in deroga ai principi di redazione del bilancio – la rivalutazione economica delle immobilizzazioni al fine di pervenire ad una migliore rappresentatività del bilancio.

con possibilità di successivo riconoscimento fiscale della rivalutazione eseguita.

Riferimenti normativi

- L. 21 novembre 2000, n. 342
- D.M. 13 aprile 2001, n. 162
- D.M. 19 aprile 2002, n. 86
- L. 30 dicembre 2004, n. 311
- D.L. 29 novembre 2008, n. 185

Regola
rivalutazione

i beni devono risultare
esistenti nell'esercizio in
corso al 31.12.2013

i beni devono essere
detenuti nell'esercizio in
corso al 31.12.2012

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

SOGGETTI INTERESSATI

Art. 1, commi da 140 a 146

Sono ammessi alla rivalutazione dei beni i soggetti titolari di reddito d'impresa (in contabilità ordinaria o semplificata) ->

purché non adottino i principi contabili internazionali

società di capitali residenti in Italia (S.p.A. – S.A.p.A. – Srl – società cooperative e società di mutua assicurazione)

enti pubblici e privati diversi dalle società

società personali (Sas – Snc e assimilati)

Imprenditori individuali

Contribuenti minimi (circ. Ade 6.5.2009 n. 22 -> come per i contribuenti in contabilità semplificata).

esclusi dall'agevolazione i soggetti:

- > esercenti lavoro autonomo, arti e professioni anche in forma associata;
- > che non producono reddito d'impresa.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA



RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ISCRIZIONE IN BILANCIO

Art. 1, commi da 140 a 146

Possono essere rivalutati i **beni materiali e immateriali**, con esclusione di quelli alla cui produzione e scambio   diretta l'attivit  dell'impresa, nonch  le **partecipazioni in societ  controllate o collegate** iscritte tra le immobilizzazioni risultanti dall'esercizio in corso al 31.12.2012 ed esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2013 (per le imprese con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, la rivalutazione deve essere eseguita nel **bilancio al 31.12.2013**).

B) Immobilizzazioni:

I Immobilizzazioni immateriali:

- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili

II Immobilizzazioni materiali:

- 1) fabbricati
- 2) impianti e macchinario
- 3) attrezzature industriali e commerciali

III Immobilizzazioni finanziarie:

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate
 - b) imprese collegate

Per i **beni interamente ammortizzati**, si ritiene sufficiente l'iscrizione in nota integrativa, purch  i medesimi siano ancora funzionanti

Per i **beni immateriali**, si ritiene detta iscrizione non rilevante e, quindi, la rivalutazione   possibile anche in seguito alla conclusione della procedura di ammortamento, purch  il diritto risulti giuridicamente tutelato

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ISCRIZIONE IN BILANCIO

Art. 1, commi da 140 a 146

Pertanto:



Attenzione

Beni riscattati da leasing – per l'art. 2, c. 3, DM 162/2001 -> i beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento della proprietà o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprietà, per cui **sono esclusi** i beni riscattati dal leasing nel periodo che va dalla chiusura del bilancio "di riferimento" alla chiusura del bilancio di rivalutazione;

Beni completamente ammortizzati – per l'art. 2, c. 2, DM 162/2001 -> i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto o, per i soggetti in contabilità semplificata dal libro dei cespiti ammortizzabili.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ISCRIZIONE IN BILANCIO

Art. 1, commi da 140 a 146

BENI Pervenuti a seguito di fusioni, scissioni e conferimenti

Art. 2, c. 4, DM 162/2001 -> per i beni pervenuti da società fuse, incorporate o scisse, si fa riferimento alla data in cui sono stati acquisiti dalle società medesime, in quanto la natura successoria (anche ai fini civilistici) di tali operazioni comporta la continuità nel periodo di possesso tra soggetto *dante causa* (incorporate o fuse, scissa) e soggetto *avente causa* (incorporante o risultante da fusione o beneficiaria).

Operazione	Data acquisto bene	Effetti
Fusione "propria" tra A e B, con costituzione di C	immobile acquistato nel 1990 da A	C rivaluta l'immobile se il bene risulta iscritto nel bilancio 2012
Fusione "propria" tra A e B, con costituzione di C	n. 2 acquistati da A nel 2005 e 1 da B nel 2013	C rivaluta beni acquistati da A, ma non quello acquistato da B
Scissione parziale di A con attribuzione di 2 beni a B	L ha acquisito i 2 beni attribuiti a B nel 2010	B può rivalutare i 2 beni in quanto iscritti nel bilancio 2012

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ISCRIZIONE IN BILANCIO

Art. 1, commi da 140 a 146

CONFERIMENTI EFFETTUATI NEL CORSO DEL 2013

Per i beni che risultano pervenuti tramite un'operazione di conferimento, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 13.6.2006, n. 18, ha precisato che in assenza di disposizioni specifiche si rende operativo il principio di continuità del periodo di possesso per i conferimenti effettuati in regime di neutralità fiscale (art. 176 del TUIR).



Ne deriva, di conseguenza, che se nel corso del 2013 risulta perfezionata un'operazione di conferimento ex art. 176 del TUIR, il soggetto conferitario ha la possibilità di procedere a rivalutare i beni acquisiti, purché, ovviamente, risultino posseduti da parte del soggetto conferente alla chiusura dell'esercizio "di riferimento" (per i soggetti "solari" -> alla data del 31 dicembre 2012).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

LIMITE ECONOMICO

Art. 1, commi da 140 a 146

La rivalutazione non può risultare eseguita senza limitazioni, in quanto il valore del bene non deve essere di entità superiore a quello attribuibile in relazione ->

al criterio del valore d'uso

al criterio del valore di mercato

Il riscontro con il valore deve avvenire con riferimento al bilancio d'esercizio in corso al 31.12.2013

Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni che accompagnano il bilancio d'esercizio i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non ecceda i valori effettivamente attribuibili ai beni in relazione ->

Alla consistenza

Alla capacità produttiva del bene

Alla possibilità di utilizzazione economica da parte dell'impresa

Ai valori correnti e alle quotazioni di mercato

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Concetto di criterio di rivalutazione

- **Il valore massimo rivalutabile**, al netto degli ammortamenti (ante rivalutazione) non deve mai superare quello del criterio scelto.
- **Valore corrente o valore interno** = valore netto + maggiori ammortamenti per effetto della rivalutazione se effettuati.
- Valore corrente stabilito come realizzo sul mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e/o delle quotazioni di borsa.
- Valore interno, solo se superiore al precedente, è quello fondatamente attribuibile sulla base alla capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica nell'impresa.
- È opportuno sempre dotarsi di perizia asseverata di stima che tenga anche conto del limite massimo del valore storico pari al costo di sostituzione (elemento fondamentale imposto da OIC 16 e introdotto, negli esempi, dalla circolare n. 57/E/2001) che richiede come soluzione l'adozione di un quarto metodo di rivalutazione.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Limite massimo della rivalutazione e criteri di rivalutazione – Oic 16

7. La caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali, infatti, non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma vengono utilizzate come strumenti di produzione. Non sono, dunque, immobilizzazioni materiali quegli immobili, quelle macchine o quei mobili e così via che costituiscono normalmente oggetto di compravendita da parte della società in quanto rientranti nella sua attività tipica. La destinazione economica dei medesimi beni può essere diversa, quindi, per imprese appartenenti a diversi settori economici.
8. Il valore netto contabile di un'immobilizzazione è il valore al quale il bene è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
9. Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.
10. Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile.
11. L'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali come strumenti di produzione comporta il trasferimento dei loro costi ai processi produttivi ed ai prodotti ottenuti, attraverso la rilevazione di quote di ammortamento.
L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale.
12. La vita utile è: (a) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (b) le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione
13. Il valore recuperabile di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e, ove oggettivamente determinabile, il suo presumibile valore realizzabile tramite alienazione. Su tale nozione e relative modalità applicative si rinvia ai paragrafi 86-97.

Rivalutazione	
71.	Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali. L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione e i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è applicata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.
72.	Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato. Il valore recuperabile delle immobilizzazioni oggetto di rivalutazione deve essere oggettivamente determinato, con le medesime modalità applicabili alla determinazione del costo originario. Se la legge speciale stabilisce che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, e l'adozione di tali parametri comportasse l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risultasse eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato sarebbe soggetto alla sua svalutazione, nel rispetto del criterio che i valori contabili siano recuperabili attraverso l'uso o, in taluni casi, la vendita.
73.	La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.
74.	L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce A.III "Riserve di rivalutazione" distinte per legge di rivalutazione.



RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

INDIVIDUAZIONE CATEGORIE OMOGENEE

Art. 1, commi da 140 a 146

Tipologia del bene	Individuazione della categoria omogenea
Beni immateriali	Distintamente per ciascun bene
Beni materiali ammortizzabili <i>(esclusi i beni immobili e i beni mobili registrati)</i>	Per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento
Beni immobili	Fabbricati strumentali
	Fabbricati strumentali per destinazione
	Fabbricati strumentali per natura
	Fabbricati non strumentali
	Aree non fabbricabili
Aree fabbricabili aventi la medesima destinazione urbanistica	
Beni mobili registrati <i>(i beni a deducibilità limitata e i beni a uso promiscuo possono essere esclusi dalla categoria omogenea di riferimento)</i>	Veicoli
	Aeromobili
	Navi (iscritte nel registro internazionale)
	Navi (non iscritte nel registro internazionale)

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

INDIVIDUAZIONE CATEGORIE OMOGENEE

Art. 1, commi da 140 a 146

FABBRICATI STRUMENTALI

Nell'ipotesi di rivalutazione di fabbricati strumentali, è necessario verificare le interrelazioni di cui all'art. 36 commi 7, 7-bis e 8 del DL 223/2006, che disciplinano il regime fiscale del c.d. "scorporo" del valore delle aree su cui insistono i fabbricati medesimi.

I valori corrispondenti alle aree possono essere ricompresi nella categoria delle aree fabbricabili o considerate unitamente ai fabbricati sovrastanti?



L'Agenzia delle entrate:

- **nella circolare 19.3.2009, n. 11**, precisava che il valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza doveva essere compreso nella categoria degli immobili non ammortizzabili" (e, quindi, le aree sottostanti dovevano essere scorporate anche ai fini della costruzione delle categorie omogenee).
- **nella circolare 6.5.2009, n. 22**, espressamente consentiva, per lo stesso fabbricato strumentale, la possibilità di rivalutare la sola area o il solo fabbricato.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Art. 1, commi da 140 a 146

Valore massimo

Dopo rivalutazione -> deve corrispondere a quello di mercato o a quello della residua capacità produttiva

Per convalidare il maggior valore può essere opportuno disporre di apposite perizie.

La rivalutazione deve essere effettuata sul valore contabile residuo del bene:
(costo storico - ammortamenti)

Saldo attivo di rivalutazione -> nel rispetto del cosiddetto valore massimo:
(valore rivalutato - valore contabile residuo)

Esempio:

Costo storico	€ 50.000,00 -
Fondo ammortamento	€ 20.000,00 =
Valore contabile netto	€ 30.000,00

Valore di mercato	€ 70.000,00 -
Valore contabile netto	€ 30.000,00 =
Saldo attivo di rivalutazione ..	€ 40.000,00

Maggior valore dei beni

meno

Imposta sostitutiva

uguale

Valore da imputare
alternativamente a

Capitale

Riserva di
rivalutazione

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

IMPOSTA SOSTITUTIVA

Art. 1, commi da 140 a 146

Il maggior valore dei beni per essere riconosciuto ai fini fiscali (redditi e IRAP) a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare: dal 2016 per ammortamenti e plafond spese di manutenzione) è soggetto al versamento di un'imposta sostitutiva:

- > del 16%, per i beni ammortizzabili;
 - > del 12%, per i beni non ammortizzabili;
- che deve essere calcolata sul saldo attivo lordo di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva deve essere corrisposta in tre rate annuali di pari importo, senza interessi, di cui:

- > la prima entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2013;
 - > la seconda entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2014;
 - > la terza entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2015;
- tenendo presente che gli importi dovuti possono essere compensati con gli eventuali crediti disponibili.

Attenzione:

Nell'ipotesi di

- cessione o assegnazione ai soci;
- autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;

prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione (dal 2017), la plus/minusvalenza deve essere calcolata con riferimento al costo del bene antecedente alla rivalutazione.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

RIFLESSI CIVILISTICI E CONTABILI

Art. 1, commi da 140 a 146

Regola -> in linea generale, la rivalutazione dei beni non è consentita dai disposti del codice civile (art. 2426 stabilisce, infatti, che le immobilizzazioni devono essere iscritte in bilancio al costo di acquisto o di produzione) le deroghe sono ammesse solamente in casi eccezionali e specificamente quando sono previste da specifici disposti normativi (come nel caso in esame).

Pertanto, in relazione ai vincoli civilistici, la rivalutazione può essere rilevata con le seguenti metodologie:

Rivalutazione del solo costo storico -> cosiddetta «rivalutazione di tipo economico»

Aumento contestuale del costo storico e del fondo di ammortamento -> cosiddetta «rivalutazione di tipo monetario»

Riduzione totale o parziale del fondo di ammortamento

Problematiche collegate al «valore di sostituzione» -> il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si deve considerare fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte dirette e dell'Irap con decorrenza dal terzo periodo successivo a quello in relazione al quale è stata eseguita.

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Aspetti generali

METODI di rivalutazione dei beni ammortizzabili

Art. 5 D.M. 13.04.2001, n.162

«Per i beni ammortizzabili materiali ed immateriali la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti **ovvero** rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. La rivalutazione può essere eseguita anche al fine di eliminare gli effetti degli ammortamenti operati in applicazione di norme tributarie. I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio».

CONCETTO DI METODO DI RIVALUTAZIONE

La norma

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Caratteristiche dei singoli metodi

PREGI

DIFETTI

Metodo 1

Consente di dedurre maggiori quote di ammortamento, nonché di usufruire di un maggior "plafond" sul quale calcolare le spese di manutenzione deducibili (art. 102, co. 6, Tuir)

Rischia di originare un valore di iscrizione superiore a quello di sostituzione "a nuovo"

Metodo 2

Prolunga il periodo di ammortamento originario (salvo che vengano stanziati in bilancio quote di ammortamento calcolate ad aliquota maggiorata, con debita motivazione in nota integrativa: Circolare Assonime n. 13/01);

Metodo 3

Consente di ottenere una sorta di disinquinamento del bilancio (ove ne "sopravviva" tuttora la necessità)

Prolunga il periodo di ammortamento originario ed è meno vantaggioso dal punto di vista fiscale

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

ESEMPIO NUMERICO

Art. 1, commi da 140 a 146

Costo storico	€ 2.000.000,00	-
Fondo ammortamento ...	€ 1.200.000,00	=
Valore contabile netto	€ 800.000,00	

Valore di mercato	€ 2.400.000,00	-
Valore contabile netto	€ 800.000,00	=
Saldo attivo rivalutazione	€ 1.600.000,00	

Riferimenti	Valori ante rivalutazione	Valori post rivalutazione	Differenza
Costo storico	2.000.000,00	6.000.000,00	4.000.000,00
Fondo ammortamento	1.200.000,00	3.600.000,00	2.400.000,00
Valore contabile netto	800.000,00	2.400.000,00	1.600.000,00

Saldo attivo di rivalutazione

Valori dopo rivalutazione sono stati così individuati:

- Coefficiente di rivalutazione : valore residuo contabile = valore di mercato x 100;
- Costo storico rivalutato -> costo storico x coefficiente di rivalutazione;
- Fondo di ammortamento rivalutato -> fondo di ammortamento x coefficiente di rivalutazione;
- Valore contabile rivalutato -> valore contabile netto x coefficiente di rivalutazione.

Imposta sostitutiva -> 16% di € 1.600.000,00 = € 256.000,00. Per la rilevazione contabile deve essere istituita la specifica riserva «saldo attivo di rivalutazione» per € 1.344.000,00 [1.600.000,00 - 256.000,00]

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

DISALLINEAMENTO DEI VALORI CIVILISTICI E FISCALI

Art. 1, commi da 140 a 146

RIVALUTAZIONE DEL SOLO COSTO STORICO

Costo storico	€ 200.000,00	-
Fondo ammortamento (Aliquota di ammortamento: 10%)	€ 160.000,00	=
Valore contabile netto o valore residuo al 31.12.2013	€ 40.000,00	
Valore economico = € 100.000 / S.do attivo rivalutazione = € 60.000		
Fondo ammortamento = € 160.000 / valore bene = € 260.000		

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	variazioni	Anno	Ammortamento fiscale	Risparmio fiscale	Costi fiscali
2013	26.000	20.000	+ 6.000	2013	20.000		9.600
2014	26.000	20.000	+ 6.000	2014	20.000		(16% di
2015	26.000	0	+ 26.000	2015	0		60.000)
2016	22.000	26.000	- 4.000	2016	26.000	x 31,4% = 8.164	
2017	0	26.000	- 26.000	2017	26.000	x 31,4% = 8.164	
2018	0	8.000	- 8.000	2018	8.000	x 31,4% = 2.512	

Rilevazione IMPOSTE ANTICIPATE

(8.164 + 8164 + 2.512) = 18.840 - 9.600 = 9.240

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

DISALLINEAMENTO DEI VALORI CIVILISTICI E FISCALI

Art. 1, commi da 140 a 146

RIVALUTAZIONE DEL COSTO STORICO E DEL FONDO DI AMMORTAMENTO

Costo storico	€	200.000,00	-
Fondo ammortamento (Aliquota di ammortamento: 10%)	€	160.000,00	=
Valore contabile netto o valore residuo al 31.12.2013	€	40.000,00	
Imputazione saldo attivo rivalutazione sugli anni residui = € 60.000 : 2 = € 30.000			
Individuazione incremento costo = € 30.000 x 0,10 = € 300.000 -> costo storico € 500.000			
Fondo di ammortamento = 500.000 - 100.000 = € 400.000 / Valore economico = € 100.000			

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	variazioni	Anno	Ammortamento fiscale	Risparmio fiscale	Costi fiscali
2013	50.000	20.000	+ 30.000	2013	20.000		9.600
2014	50.000	20.000	+ 30.000	2014	20.000		(16% di
2015	0	0	0	2015	0		60.000)
2016	0	50.000	- 50.000	2016	50.000	x 31,4% = 15.700	
2017	0	10.000	- 10.000	2017	10.000	x 31,4% = 3.140	
2018	0	0	0				

Rilevazione IMPOSTE ANTICIPATE

(15.700 + 3.140) = 18.840 - 9.600 = 9.240

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

CASO -> AFFITTO D'AZIENDA

Art. 1, commi da 140 a 146

Nella circ. 19.3.2009 n. 11 (§ 2), l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che, nell'ipotesi di **affitto** o **usufrutto d'azienda**, è necessario controllare le pattuizioni intercorse tra le parti.

Infatti, se:

- **non è stata prevista la deroga all'art. 2561 del codice civile** (nel senso che gli "ammortamenti" vengono dedotti dall'affittuario o dall'usufruttuario), **la rivalutazione risulta di competenza dell'affittuario o dell'usufruttuario** -> **attenzione:** al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda viene restituita al concedente comprensiva dei beni rivalutati e del saldo di rivalutazione, sempre che lo stesso non sia stato utilizzato per la copertura delle perdite;
- **è stata prevista la deroga all'art. 2561 del codice civile** (nel senso che gli ammortamenti continuano ad essere dedotti dal soggetto concedente), **la rivalutazione compete al concedente.**

L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituisce per quest'ultimo un credito d'imposta.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

CASO -> SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA

Art. 1, commi da 140 a 146

Si ritengono **non sussistenti condizioni ostative alla rivalutazione dei beni d'impresa** da parte delle società in liquidazione volontaria, in quanto il reddito deve necessariamente risultare individuato in relazione alle cosiddette regole ordinarie.



In ogni caso, per tali società potrebbe risultare dubbia la convenienza, in quanto alla conclusione della procedura liquidatoria si renderebbe operativo il recupero a tassazione del saldo attivo.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Art. 1, commi da 140 a 146

Il **saldo attivo di rivalutazione** costituisce una riserva in sospensione d'imposta. Pertanto:

- l'incremento del patrimonio netto conseguente alla rivalutazione deve essere mantenuto nell'ambito della cosiddetta «economia d'impresa», **anche successivamente all'eventuale cessione dei beni**, in quanto la **distribuzione ai soci determina la tassazione della medesima annullando così i benefici fiscali**;
- la riserva di rivalutazione segue lo stesso regime previsto per il capitale sociale (art. 2445 codice civile).

Ai fini ACE la riserva di rivalutazione (L. 27.12.2013, n. 147):

- **per i soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria**, esplica effetti dal periodo d'imposta 2013, in quanto per gli stessi si deve assumere quale base di riferimento, il patrimonio netto risultante alla fine di ciascun esercizio;
- **per i soggetti Ires**, pur non costituendo un componente positivo della variazione del capitale proprio (art. 5, comma 2, del D.M. 14.3.2012), dal punto di vista fiscale deve essere «assimilata ad una riserva volontaria» e, quindi, trattata come tale (*indisponibile*).

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

AFFRANCAMENTO RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Art. 1, commi da 140 a 146

Sussiste anche la possibilità di procedere ad **affrancare** il **saldo attivo di rivalutazione** mediante la corresponsione di un'ulteriore imposta sostitutiva nella misura del **10%**, nel qual caso il **saldo attivo successivamente distribuito ai soci rimane senza ulteriori oneri per la società**, fermo restando, in ogni caso, l'imposizione della riserva sui soci in qualità di utile.

L'**operazione di affrancamento** si deve necessariamente considerare indipendente dalla rivalutazione, nel senso che le imprese che hanno adeguato il valore dei beni hanno la possibilità (*quindi: non obbligo*) di lasciare il **saldo attivo di rivalutazione nello stato di sospensione d'imposta, non procedendo all'assolvimento dell'imposta sostitutiva del 10%**.

L'imposta sostitutiva, a seguito dell'operazione di affrancamento, deve essere corrisposta in **tre rate annuali di pari importo**, senza interessi, di cui:

- **la prima**, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2013;
- **la seconda**, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2014;
- **la terza**, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il 2015.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

AFFRANCAMENTO RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Art. 1, commi da 140 a 146

Saldo di rivalutazione	€ 210.000,00
Imposta sostitutiva per affrancamento = 10% di € 210.000,00	€ 21.000,00

Il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito, ai fini fiscali, dall'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti i beni rivalutati. Tale importo deve essere assunto ai fini dell'affrancamento al lordo dell'imposta sostitutiva, senza tener conto, pertanto, della circostanza che il saldo attivo viene esposto in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva computata a diretta riduzione del saldo ai sensi dell'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 12 della L. 342/2000.

Poiché, in caso di distribuzione, "**il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società**", l'Agenzia delle entrate (circ. n. 18/E/2006) puntualizza che specularmente anche **in sede di affrancamento del saldo**, vale a dire di assoggettamento dello stesso a tassazione sostitutiva, **occorre operare lo stesso aumento**.

L'operazione di affrancamento comporta la libera disponibilità al pari di ogni altra «riserva disponibile» e rende operativo il disposto di cui all'art. 47, c. 1, del Tuir, secondo il quale «si presumono prioritariamente distribuiti l'utile d'esercizio e le riserve (diverse da quelle di cui al c. 5) per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta».

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

EFFETTI AFFRANCAMENTO SALDO ATTIVO

Art. 1, commi da 140 a 146

La riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta, con l'operazione di affrancamento, diventa «riserva di utili tassati».

Nessun riconoscimento immediato della rivalutazione dei beni.

La distribuzione della riserva affrancata da parte di un soggetto:

- *Ires* -> No tassazione in capo alla società – Si tassazione in capo al socio percipiente;
- *Irpef* -> No tassazione in capo alla società – Si tassazione in capo al socio percipiente.

L'operazione di affrancamento non conviene in quanto non esplica effetti quando:

1. le previsioni future sono di perdite di esercizio;
2. viene effettuata la cessione del bene prima del periodo d'imposta 2017;
3. il regime contabile applicato è di «contabilità semplificata».

La riserva di rivalutazione non affrancata può essere liberamente utilizzata per la copertura di perdite d'esercizio, tenendo presente che non può essere effettuata la distribuzione di utili fino a quando:

- non risulta reintegrata la riserva medesima;
- non risulta eseguita la riduzione della riserva in misura corrispondente mediante delibera dell'assemblea straordinaria.

GLI EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA RIS. 101/E/2013

RISOLUZIONE 20.12.2013, n. 101/E: SOCIETÀ NON OPERATIVE EX ART. 30 L. N. 724/1994
RIVALUTAZIONE IMMOBILI D.L. 185/2008: VALORE FISCALE AI FINI DELLA MEDIA DEL TRIENNIO

Quesiti posti all'Agenzia delle Entrate

- Valori fiscali di detti immobili per il periodo d'imposta **2013** e per i precedenti (**2012 e 2011**) ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti relativi al periodo d'imposta 2013.
- Se l'**aliquota del 4%** trovi applicazione per gli immobili rivalutati ai sensi del D.L. n. 185/2008, ancorché non destinati ad uso abitativo.

Il documento di prassi richiama precedenti pronunciamenti, ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti, quali la **circolare 19.03.2009, n. 11/E**, che, a sua volta, richiama quanto rilevato con la **circolare 4.05.2007, n. 25/E** (rivalutazione effettuata ai sensi della legge n. 266/2005).

Circolare 19.03.2009, n. 11/E

- Immobili rivalutati ex D.L. n. 185/2008 (con riconoscimento ai fini fiscali):** la determinazione delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti deve avvenire distinguendo tra:
- «valore non rivalutato», applicabile fino al 2012;
 - «valore fiscalmente rilevante», rilevante dal 2013.

Concetto di valore non rivalutato

Valore fiscale (**ex art. 110, c. 1 Tuir**) degli immobili senza considerare gli effetti della rivalutazione alla quale sono stati sottoposti, **in conformità con le norme della rivalutazione ex D.L. n. 185/2008**: gli effetti in termini di riconoscimento dei maggiori valori fiscali decorrono solo a partire dal 5° esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Concetto di valore rivalutato

La definizione (utilizzata – **circolare n. 11/E/2009** – solo in relazione ai periodi d'imposta successivi al 2012) richiama il valore fiscalmente rilevante nei singoli periodi d'imposta presi in considerazione per determinare del valore medio dei medesimi immobili ai fini del calcolo del c.d. *test di operatività*, dando così rilevanza al maggior valore acquisito a seguito della rivalutazione solo a decorrere dall'efficacia della rivalutazione stessa.

**Calcolo
risultanze
medie
immobili
rivalutati**



Ciò implica che, ai fini del calcolo delle risultanze medie degli immobili, rivalutati ex D.L. n. 185/2008) nell'ambito del triennio, dovranno essere presi in considerazione i **valori fiscalmente rilevanti nei singoli periodi d'imposta compresi nel triennio.**

**Applicazione
disciplina
società di
comodo
2013**



Per il 2013 dovranno essere presi in considerazione:

- il **maggior valore** divenuto rilevante a seguito della rivalutazione degli immobili **per lo stesso 2013** (essendo il valore rivalutato il «valore fiscalmente rilevante» per quell'esercizio);
- il **valore non rivalutato** dei medesimi immobili **per il 2012 e per il 2011** (non essendo per tali periodi efficace – ai fini fiscali – la rivalutazione in questione).

**Applicazione
disciplina
società di
comodo
2014**



Per il 2014 dovranno essere presi in considerazione:

- il **valore rivalutato** degli immobili **per il 2014 e per il 2013** (essendo, per quei periodi, il valore rivalutato quello rilevante ai fini fiscali);
- il **valore non rivalutato** degli stessi immobili **per il 2012.**

Aliquota 4%



Relativamente all'applicazione dell'aliquota del 4%, questa è **referita esclusivamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti** (art. 30, c. 1 L. 724/1994).

2013: DECORRONO GLI EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE DEGLI IMMOBILI

- 1) Rilevanza fiscale ai fini dell'ammortamento nell'esercizio 2013
- 2) Rilevanza fiscale ai fini del plafond per il calcolo delle manutenzioni ordinarie (art. 3 co. 2 DM 86/2002)
- 3) Per il calcolo delle plus/minus il valore rivalutato è riconosciuto a far data dal 2014

NORMATIVA SOCIETÀ DI COMODO

- 1) Fino al 2012: immobile rileva nel test al costo storico e si applica coefficiente ordinario (6% o 5% per uffici)

DAL 2013

Immobile rileva nel test al nuovo valore rivalutato

Per 2013, 2014 e 2015 si applica aliquota ridotta del 4%

Dal 2016 aliquota ordinaria e valore rivalutato

NORMATIVA SOCIETÀ DI COMODO

1) Fino al 2012: immobile rileva nel test al costo storico e si applica coefficiente ordinario (6% o 5% per uffici)

DAL 2013

Immobile
rileva nel test
al nuovo
valore
rivalutato

Per 2013,
2014 e 2015
si applica
aliquota
ridotta del 4%

Dal 2016
aliquota
ordinaria e
valore
rivalutato

Se la rivalutazione è solo civilistica non rileva mai nella normativa delle società di comodo

L'AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA (ACE)

AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA (ACE)

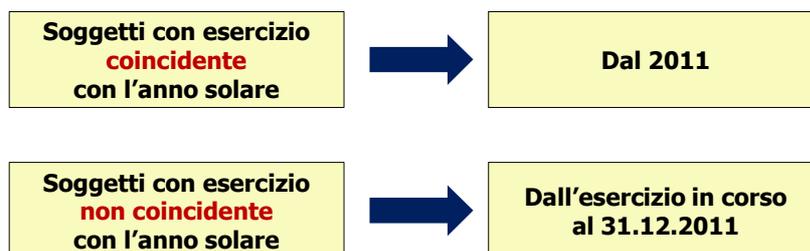
Art. 1 DL 201/2011

L'ACE (aiuto alla crescita economica) è **beneficio fiscale** a favore delle imprese che utilizzano capitale di rischio piuttosto che capitale di terzi. L'agevolazione consiste in una deduzione dall'imponibile IRES pari al "rendimento nozionale del nuovo capitale proprio", inteso come immissione di nuovo capitale di rischio da parte dei soci sotto forma di apporti in denaro o accantonamento utili a riserva.

L'agevolazione viene determinata applicando, all'incremento di capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso alla data del 31.12.2010, una determinata percentuale rappresentativa del rischio d'impresa che, per i primi tre anni di applicazione della norma è fissata nella misura del **3%**.

Il beneficio trova applicazione dal periodo d'imposta in corso al **31.12.2011**.

DECORRENZA



INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, commi da 137 a 138

La disciplina inerente all'**incentivo alla capitalizzazione delle imprese**, per il triennio 2014-2016, viene incrementata della **quota di rendimento nozionale del capitale proprio** al fine della deducibilità dal reddito imponibile.

Coefficiente nozionale	→	3%, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2013
	→	4%, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2014
	→	4,50%, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2015
	→	4,75%, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2016
	→	dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 , cioè dal settimo periodo di imposta l'aliquota sarà determinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, commi da 137 a 138

SOGGETTI INTERESSATI

Possono fruire del beneficio fiscale Ace:

- le società di capitali, gli enti commerciali e le stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti (soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. a), b) e d), del TUIR), a norma dell'art. 1, c. 1, del D.L. 201/2011;
- le persone fisiche esercenti attività d'impresa, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, **purché in contabilità ordinaria**, per disposto dell'art. 1, c. 7, del DM 14.3.2012.

ATTENZIONE

Gli **enti non commerciali**, poiché non risultano ricompresi tra i soggetti potenzialmente beneficiari dell'ACE, sono esclusi dall'agevolazione anche se svolgono (chiaramente in via non prevalente) attività d'impresa (*relazione al DM 14.3.2012*).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, commi da 137 a 138

BASE DI CALCOLO-SOCIETÀ DI CAPITALI

Il coefficiente nozionale, come regola, deve essere applicato alla minore entità tra la **"variazione netta del capitale proprio"** e il **patrimonio netto risultante dal bilancio** (incluso l'utile d'esercizio ed escluse le riserve per acquisto azioni proprie).

Per le società di capitali, in particolare, la **variazione netta del capitale proprio** deve essere individuata quale **somma algebrica degli incrementi del patrimonio netto contabile** rispetto a quello esistente al 31.12.2010 (*da assumere al netto dell'utile di esercizio*), dei decrementi dello stesso patrimonio netto rilevati nel medesimo arco temporale, nonché (sempre con segno negativo) delle somme destinate all'acquisizione di aziende o ai conferimenti infragruppo, ecc.

Gli **incrementi** si individuano nei versamenti e nei conferimenti in denaro, negli utili accantonati a riserva (escluse le riserve indisponibili), nelle rinunce dei soci ai crediti, nonché nelle compensazioni dei crediti effettuate in sede di aumento di capitale.

I **decrementi** sono dati dalle distribuzioni di riserve già formate ai soci, nonché dalla ripartizione del capitale con attribuzione ai soci medesimi (*no computo in diminuzione delle perdite di esercizio*).

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, commi da 137 a 138

BASE DI CALCOLO-SOCIETÀ DI CAPITALI

- (+) incrementi del capitale proprio
- (-) decrementi del capitale proprio
- (-) riduzioni per eventi elusivi da norma
- (-) riduzioni per eventi elusivi da D.M.

Base ACE

x

Rendimento nozionale

=

Quota di reddito detassabile

BASE DI CALCOLO – SOGGETTI IRPEF

Per i **soggetti IRPEF in contabilità ordinaria** (persone fisiche esercenti attività d'impresa, società in nome collettivo e in accomandita semplice), la base imponibile è rappresentata dal **patrimonio netto contabile risultante dal bilancio** al termine di ciascun esercizio.

POSTE UTILI PER LA DETERMINAZIONE DEL «BONUS»

VARIAZIONI IN AUMENTO	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE
(+) Conferimenti in denaro (rilevano gli aumenti di capitale sociale ma anche i conferimenti destinati alla copertura di perdite o contabilizzati a riserva)	(-) riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci, a qualsiasi titolo effettuate
(+) Utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili	(-) acquisti di partecipazioni in società controllate (acquisti di aziende o rami di aziende)

POSTE UTILI PER LA DETERMINAZIONE DEL «BONUS»

Versamenti eseguiti a fronte di ricostituzione o aumento del capitale sociale o del fondo di dotazione
Versamenti a fondo perduto o in conto capitale (senza obbligo di restituzione), compresi quelli in conto futuro aumento di capitale
Versamenti dei soci per sopraprezzo azioni o quote
Versamenti per gli interessi di conguaglio effettuati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote
Conversione di obbligazioni in azioni
Rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti verso la società purché aventi natura finanziaria
Compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale

POSTE UTILI PER LA DETERMINAZIONE DEL «BONUS»

Dividendi
Capitale sociale
Riserve di capitale
Riserva da sovrapprezzo azioni
Riserva per versamenti di denaro a fondo perduto o in conto capitale
Riserva per interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, comma 138

NON POSSONO BENEFICIARE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione non trova applicazione nei riguardi delle società:

- assoggettate alle procedure di fallimento dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- assoggettate alle procedure di liquidazione coatta dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- assoggettate alle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'art. 54 del D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270;
- che svolgono come attività prevalente quelle attività per le quali hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 155 del TUIR; per attività prevalente si intende l'attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

ACE-AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

Art. 1, comma 138

CALCOLO DEGLI ACCONTI IN PRESENZA DELL'ACE

Per il comma 138 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, i soggetti che beneficiano dell'ACE devono procedere a calcolare l'acconto delle imposte sui redditi dovute

**per i periodi d'imposta
in corso al 31.12.2014 e al 31.12.2015**

utilizzando l'**aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al periodo d'imposta precedente.**

Pertanto:

- per l'acconto 2014, è necessario fare riferimento al 2013 (rendimento nozionale del 3%);
- per l'acconto 2015, è necessario fare riferimento al 2014 (rendimento nozionale del 4%).

LEASING

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

VALIDITÀ CONTRATTUALI E REGOLE

Contratti stipulati
fino al 28 aprile 2012

Il rispetto della condizione della durata minima del contratto di leasing comportava il pieno riconoscimento ai fini fiscali dei canoni imputati a conto economico.
Di contro, il mancato rispetto di tale condizione determinava l'integrale indeducibilità degli stessi canoni.

Contratti stipulati dal
29 aprile 2012 al 31
dicembre 2013

Se la *durata contrattuale*:

- **coincide con quella minima** -> canoni deducibili come da imputazione a conto economico;
- **è superiore a quella minima** -> canoni deducibili secondo le modalità di imputazione al conto economico di competenza (art. 109, comma 4, del TUIR);
- **è inferiore a quella minima** -> canoni deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

La legge di stabilità 2014 ha modificato i criteri di deducibilità dei canoni di leasing per i contratti stipulati dall'1.1.2014, portandone la durata minima fiscale alla metà del periodo di ammortamento tabellare (12 anni per gli immobili).

RECENTE EVOLUZIONE – durata contratto libera

tipologia dei beni	dal 29.4.2012 al 31.12.2023	dal 1.1.2014
Beni immobili	2/3 del periodo tabellare [11 -18]	12 anni
Mezzi di trasporto a deducibilità limitata	100% del periodo tabellare	100% del periodo tabellare
Beni mobili materiali diversi da quelli a deducibilità limitata	2/3 del periodo tabellare	50% del periodo tabellare
Beni immateriali	2/3 del periodo tabellare (ris. 27/2005)	50% del periodo tabellare (ris. 27/2005)

STUDIO DR. MAURO NICOLA

LEASING: TRATTAMENTO FISCALE

Contratti **stipulati dal 29.4.2012**

*“Per l'impresa utilizzatrice che imputa a Conto economico i canoni di locazione finanziaria, **a prescindere dalla durata contrattuale prevista**, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a ...*

Esempio

Se il bene avesse un piano di ammortamento di **6 anni**, la durata minima sulla quale computare la deduzione dei canoni sarebbe di **4 anni** (2/3 del periodo di ammortamento). L'impresa potrà anche decidere di stipulare un contratto di durata più breve, ad esempio 2 anni: la deduzione sarà comunque assicurata, salvo effettuare variazioni in aumento per limitare la deduzione del canone ad un arco temporale quadriennale.

LEASING: TRATTAMENTO FISCALE

Contratti **STIPULATI DAL** al 29.4.2012

beni mobili	→	solo a condizione che la durata del contratto non fosse non superiore ai due terzi del periodo di ammortamento determinato sulla base dell'applicazione dei coefficienti di ammortamento stabiliti dal decreto del 31.12.1988
beni immobili	→	solo se la durata del contratto non fosse inferiore ai due terzi del periodo ordinario di ammortamento considerando, però, che se l'applicazione di tale regola determinava un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto, la deduzione era ammessa se la durata del contratto non era, rispettivamente, inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni. Regola 11-18 anni
autovetture	→	(art.164, co.1, lett. b) TUIR) la durata del contratto doveva essere pari alla durata per periodo d'ammortamento del bene (in linea di massima 4 anni visto che tali beni hanno un'aliquota di ammortamento del 25%). Regola ammortamento intero

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

VALIDITÀ CONTRATTUALI E REGOLE

CONTRATTI STIPULATI DAL 1.1.2014

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 30 mesi

Durata del leasing: 30 mesi

I canoni sono deducibili in un periodo di 30 mesi con cui vengono imputati a conto economico (30 mesi).

Non si genera alcuna fiscalità differita.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

VALIDITÀ CONTRATTUALI E REGOLE

CONTRATTI STIPULATI DAL 1.1.2014

Macchinari

Aliquota di ammortamento: 10%

Periodo (teorico) di ammortamento: 120 mesi (10 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 60 mesi

Durata del leasing: 90 mesi

I canoni sono deducibili in relazione all'imputazione a conto economico (90 mesi), secondo il principio della previa imputazione al conto economico (art. 109, c. 4, TUIR). Non si genera alcuna fiscalità differita.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FINANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

VALIDITÀ CONTRATTUALI E REGOLE

CONTRATTI STIPULATI DAL 1.1.2014

Macchine d'ufficio elettroniche

Aliquota di ammortamento: 20%

Periodo (teorico) di ammortamento: 60 mesi (5 anni)

Periodo minimo di deducibilità fiscale del leasing: 30 mesi

Durata del leasing: 24 mesi

I canoni sono deducibili in un tempo maggiore (30 mesi) rispetto a quello di imputazione a conto economico (24 mesi). Presenza di disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Si genera fiscalità anticipata.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FINANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

ESEMPIO

Leasing di un bene immobile industriale di durata pari a 15 anni stipulato da una SRL.

I dati del contratto sono i seguenti:

- valore del bene: € 1.000.000,00;
- interessi dovuti per tutta la durata del contratto: € 450.000,00;
- maxicanone: € 100.000,00;
- prezzo di riscatto: € 100.000,00.

Ai fini contabili, l'impresa è gravata nel corso dei 15 anni del contratto di canoni per € 1.350.000,00 (cioè di un canone di competenza annuo di € 90.000,00,00, comprensivo di quota capitale e interessi).

Prescindendo, per semplicità esemplificativa, dalle problematiche inerenti alla deducibilità della quota interessi (che si suppone integrale, in capienza di interessi attivi e ROL), la situazione che emerge è la seguente:

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

Soluzione: contratto stipulato fino al 31.12.2013

Anno	Canone a CE	Importo deducibile	Ires		
			Quota interessi	Quota capitale	Quota terreno (30%)
1	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
2	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
3	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
4	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
5	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
6	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
7	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
8	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
9	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
10	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
11	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
12	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
13	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
14	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
15	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000
16	-	75.000	25.000	50.000	15.000
17	-	75.000	25.000	50.000	15.000
18	-	75.000	25.000	50.000	15.000
	1.350.000,00	1.350.000,00	450.000,00	900.000,00	270.000,00

STUDIO DR. MAURO NICOLA

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

LEASING / LOCAZIONI FIANZIARIE

Art. 1, commi 162 e 163

Soluzione: contratto stipulato dal 1.1.2014

Anno	Canone a CE	Importo (con terreno)	Ires		
			Quota interessi	Quota capitale	Quota terreno (30%)
1	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
2	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
3	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
4	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
5	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
6	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
7	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
8	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
9	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
10	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
11	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
12	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
13	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
14	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
15	90.000	90.000	30.000	60.000	15.000
	1.350.000	1.350.000	450.000	900.000	270.000

STUDIO DR. MAURO NICOLA

DETERMINAZIONE DEL CANONE DEDUCIBILE

C.M. 17/2013

Occorre suddividere l'intero importo del canone, e non solo la quota capitale, per la durata fiscale del contratto

Bene € 100.000, interessi € 30.000, contratto di 3 anni, durata fiscale 5 anni, riscatto € 10.000.

Costo contrattuale € 120.000/3 anni = 40.000 canone.

Quota capitale 30.000, quota interessi 10.000.

Il costo contrattuale va diviso per 5 anni > 120.000/5= 24.000

Calcolo quota interessi con D.M. 24.4.1998 > 90.000/5= 18.000

che va confrontato non con 40.000 (canone civilistico) ma con 24.000 (canone deducibile) >>>> interessi passivi = 6.000

DETERMINAZIONE QUOTA TERRENO PER LEASING IMMOBILIARI

C.M. 17/2013

La quota capitale determinata considerando la durata fiscale del contratto è anche il montante per determinare la quota terreno indeducibile

Esempio

- *valore immobile 2.000.000*
- *interessi 900.000*
- *riscatto 200.000*
- *durata contrattuale 15 anni*
- *quota imputata a c.e. 180.000 di cui 120.000 capitale e 60.000 interessi*
- *quota fiscale deducibile 2.700.000/18 = 150 di cui 100.000 capitale e 50.000 interessi*
- *Il 20% (o 30%) si calcola su 100.000 e non su 120.000*

IRAP

C.M. 17/2013

Soggetti art. 5 > canone imputato a conto economico è deducibile salvo quota interessi che però, ai fini IRAP, sono desunti dalla durata civilistica del contratto

Esempio

Una società acquista macchine elettroniche di ufficio.

- *coefficiente di ammortamento pari al 20%, periodo di ammortamento 60 mesi.*
- *Il periodo di durata minima fiscale è pari a 40 mesi (2/3 di 60).*
- *La durata effettiva del contratto di leasing è di 24 mesi.*
- *Quota canone civilistico di competenza € 12.000 all'anno.*
- *Costo concedente € 20.000, costo complex € 24.000, interessi passivi € 4.000.*

$$12.000 - (20.000/24 \times 12) 10.000 = 2.000$$

ai fini IRES la quota interessi è diversa da quella calcolata ai fini IRAP
quota interessi IRES 1.200,
quota interessi IRAP 2000

POSSIBILI CASISTICHE A FINE CONTRATTO

C.M. 17/2013

1. Riscatto

- ▪ Valore riscatto viene ammortizzato
- ▪ La quota non dedotta vigendo il contratto viene dedotta tramite variazioni diminutive nel limite della quota annua del canone

POSSIBILI CASISTICHE A FINE CONTRATTO

C.M. 17/2013

2. Cessazione senza riscatto

- La quota non dedotta vigendo il contratto viene dedotta tramite variazioni diminutive nel limite della quota annua del canone

3. Cessione contratto

- La quota non dedotta vigendo il contratto viene dedotta in unica soluzione nel periodo d'imposta di cessione del contratto

PERDITE SU CREDITI

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

L'art. 1, c. 160, lett. b), della L. 147/2013 modifica nuovamente l'art. 101, c. 5, del TUIR, stabilendo che gli elementi certi e precisi, atti ad individuare il diritto alla deducibilità della perdita in ipotesi diverse dalle procedure concorsuali, sussistono anche in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Per effetto della variazione, dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, in capo ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali, sono deducibili *ex lege*, senza necessità di dimostrare la sussistenza degli elementi certi e precisi, le perdite derivanti:

- dalla cessione *pro soluto* del credito;
- dalla transazione con il debitore;
- dalla rinuncia al credito.

In pratica, si ampliano ulteriormente le ipotesi di deducibilità automatica.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

Cessione pro soluto -> I crediti ceduti senza azione di regresso (*pro soluto*) sono quelli per cui si trasferisce il rischio d'insolvenza (con la cessione si garantisce l'esistenza del credito, ma non la solvibilità dello stesso).

Documento OIC 15 (§ D.VII.a) -> i crediti ceduti devono essere rimossi dal bilancio, ponendo in contropartita la perdita conseguente pari alla differenza tra il valore ricevuto e quello iscritto in bilancio.

Contabilizzazione delle cessioni di crediti pro-soluto

Attivo stato patrimoniale -> Cancellazione dei crediti ceduti, con iscrizione dell'importo ricevuto dal cessionario o del credito sorto nei suoi riguardi.

Conti d'ordine -> rilevazione del rischio se frazionato con il cessionario.

Conto economico -> Rilevazione dell'eventuale differenza tra il valore dei crediti ceduti e l'entità del corrispettivo di cessione iscritto in loro sostituzione nell'attivo (disponibilità liquide o di crediti verso il cessionario). Imputazione di eventuali interessi e commissioni.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

Transazioni con il debitore -> situazione che consente la deducibilità automatica della perdita su crediti.

La deducibilità della perdita su crediti si ritiene soddisfatta solamente se:

- il creditore e il debitore non sono parte dello stesso gruppo;
- la difficoltà finanziaria del debitore risulta documentata (ad esempio, dall'istanza di ristrutturazione presentata dal debitore *oppure* dalla presenza di debiti insoluti anche verso terzi).

In presenza di una **riduzione di credito commerciale concordata in via transattiva**, si ritiene operante il principio stabilito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/2013 (§ 3.2), secondo il quale, se la transazione trae origine "*da una lite sulla fornitura, il relativo onere non costituisce una perdita su crediti, ma una sopravvenienza passiva*".

Tale fattispecie configura una rideterminazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto il minor valore, non trae origine da un'inadempienza del debitore, bensì da una modifica bilaterale del rapporto commerciale.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

Rinuncia al credito -> la perdita si perfeziona in un contesto unilaterale e può costituire un atto di liberalità in deducibile ai fini fiscali, sebbene si sia in presenza dell'estinzione giuridica del credito in capo al creditore, sia dell'esclusione di ogni futuro effetto economico-patrimoniale del credito nei riguardi dello stesso.

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/2013 (§ 3.2), viene posto in rilievo che la deducibilità di una perdita su crediti annotata a seguito di un atto formale di remissione o di rinuncia al credito può essere riconosciuta solamente se la medesima risulta inerente all'attività d'impresa (non deve essere, quindi, una liberalità).

Si ritiene che tale inerenza può risultare verificata, se vengono dimostrate le motivazioni di inconsistenza patrimoniale del debitore o dell'inopportunità di porre in essere azioni esecutive.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

CREDITI INTERAMENTE SVALUTATI

L'Amministrazione finanziaria dovrà chiarire se la nuova ipotesi di **deducibilità automatica** può essere estesa anche ai crediti interamente svalutati, per quanto non rimossi dal bilancio dell'esercizio.

Per i crediti di modesta entità scaduti da più di sei mesi, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 26/2013 (§ 4.2), ha dichiarato legittima la deduzione ex art. 101, comma 5, del TUIR delle svalutazioni integrali imputate al conto economico e fiscalmente non ancora dedotte.

INTERVENTI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

PERDITE SU CREDITI

Art. 1, commi 160, lett. b) e 161

POTERE DI SINDACATO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Ai fini procedurali è opportuno tenere in considerazione che rimane impregiudicato il potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la deducibilità delle perdite su crediti:

- nell'ipotesi di errata applicazione dei principi contabili;
- sotto il profilo dell'elusività dell'operazione, ai sensi dell'art. 37-bis del DPR 600/73.

Sotto il profilo dell'elusività dell'operazione, presentano un più elevato profilo di rischio le operazioni che risultano intercorrere tra soggetti non indipendenti, come, a titolo meramente indicativo, nell'**ipotesi di cessioni infragruppo**, se *"la perdita su crediti viene realizzata da una delle società con reddito imponibile, mentre l'altra società acquirente, in perdita fiscale, realizza un componente positivo a seguito dell'incasso del credito per un importo superiore a quello di costo"*.

CIRCOLARE 26/E/2013

VALUTAZIONE
CREDITI

FISCALMENTE

REGOLA GENERALE

Art. 101 co. 5 del TUIR -> le perdite su crediti, sia nazionali che esteri, sono fiscalmente deducibili solo se derivano da **elementi certi e precisi**, mentre se il debitore è assoggettato a **procedure concorsuali** la loro deducibilità viene riconosciuta in automatico.

N.B.: *la preventiva individuazione della perdita subita deve essere rilevata in conto economico nel rispetto delle norme civilistiche e dei corretti principi contabili.*

Nella determinazione del reddito di impresa, la deducibilità della **perdita su crediti resta legata alla sua imputazione a conto economico**, secondo il prudente apprezzamento dell'imprenditore in ordine al presumibile valore di realizzo del credito (*così come previsto dall'art. 2426 co. 1 n. 8 c.c.*).

PERDITE SU CREDITI ART. 101 CO. 5 TUIR

Deducibili se

Presenza elementi certi e precisi

↳ In generale, è necessario dimostrare:

- di aver fatto il possibile per il recupero del credito in sofferenza:
- Irreperibilità o indigenza del debitore
- Verbale di pignoramento negativo
- Intervento infruttuoso del legale e sua dichiarazione degli atti compiuti

↳ In ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali (+ accordo ristrutturazione dei debiti omologato)

SVALUTAZIONE FORFETARIA ART. 106 CO. 1 E 2 TUIR

Quota deducibile svalutazione → per lo **0,5%** del valore nominale o di acquisizione dei crediti commerciali *

deduzione non più consentita quando il totale delle svalutazioni e degli accantonamenti supera il **5%** dei crediti risultanti in bilancio

la parte eccedente è ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento nella dichiarazione.

Ragguaglio ad anno (art. 110 co. 5 TUIR)

NOVITÀ DL 83/2012

- Crediti di modesto importo
- Crediti prescritti
- Ampliamento fattispecie per assimilazione a procedure concorsuali

DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI CREDITI DI MODESTA ENTITÀ

FISCALMENTE

REGOLA SPECIFICA

In sede di conversione in legge del DL 83/2012 (c.d. "Decreto Crescita") è stato integrato l'art. **101 co. 5, del TUIR**, in base al quale:

«Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso.

Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui all'art. 27, comma 10, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese».

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

Credito è di modesta entità se il relativo ammontare **non è superiore a:**

- **€ 5.000** per le imprese "di più rilevante dimensione", ex art. 27 co. 10 DL 185/2008, cioè quelle con un volume d'affari o di ricavi non inferiore a € 100 milioni;
- **€ 2.500** per le altre imprese.



Esempio

La Rossi srl vanta un credito di € 2.200 nei confronti della Bianchi srl, il cui termine di pagamento è scaduto il 30.6.2012.

Poiché, alla data odierna, sono decorsi più di 6 mesi dalla scadenza, si è verificata la condizione per dedurre automaticamente la perdita su tale credito, **in quanto può essere fiscalmente considerato "ex lege" non più esigibile.**

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CHIARIMENTI DI PRASSI

- L'importo limite viene verificato sul singolo credito.
- Tranne nel caso di rapporti giuridici unitari tra le parti.
- Deducibilità ammessa nel caso in cui il periodo di sei mesi è decorso prima del 2012 e la perdita è imputata nell'esercizio 2012 o nei successivi.

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CHIARIMENTI DI PRASSI

- Il valore nominale del credito si considera senza tenere conto delle svalutazioni contabili e fiscali effettuate.
- Per i crediti coperti da garanzia assicurativa, il confronto con le suddette soglie deve essere limitato alla quota non assicurata. In pratica, i crediti assicurati per il loro intero importo non rilevano ai fini dell'applicazione delle disposizioni in commento

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa di più rilevanti dimensioni ha un credito del valore nominale pari a 6mila euro, delle svalutazioni contabili di 2mila euro e delle svalutazioni fiscali di 30 euro. In tal caso, il credito non può essere considerato di modesta entità (ossia non superiore a 5mila euro), poiché il valore nominale (6mila euro) non può essere decurtato delle svalutazioni contabili e fiscali operate.

Se il credito è stato acquistato dall'impresa per effetto di atti traslativi, invece, non occorre far riferimento al valore nominale ma al corrispettivo riconosciuto in sede di acquisto del credito.

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa di più rilevanti dimensioni ha un credito del valore nominale pari a 6mila euro, acquisito a un corrispettivo pari a 4mila euro. In tal caso, il credito è considerato di modesta entità (ossia non superiore a 5mila euro), poiché rileva il corrispettivo di acquisto (4mila euro) e non il valore nominale.

Un'ulteriore ipotesi trattata nella circolare riguarda il credito riscosso parzialmente dall'impresa creditrice: in questi casi, assume rilevanza, per la verifica della modesta entità, il valore nominale del credito al netto degli importi incassati.

REGIME DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa di più rilevanti dimensioni ha un credito del valore nominale pari a 6mila euro, riscosso parzialmente per 4mila euro. In tal caso, il credito è considerato di modesta entità (ossia non superiore a 5mila euro), poiché rileva il valore nominale al netto degli importi incassati (6mila – 4mila). La circolare chiarisce, infine, che la verifica della modesta entità deve essere effettuata:

- considerando anche l'imposta sul valore aggiunto oggetto di rivalsa nei confronti del debitore;
- non considerando gli interessi di mora e gli oneri accessori addebitati al debitore in caso di inadempimento.

PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO IN PRESENZA DI PIÙ CREDITI

- Nel caso in cui esistano più crediti nei confronti del medesimo debitore la verifica della modesta entità **DEVE** essere effettuata prendendo a riferimento il **SINGOLO CREDITO CORRISPONDENTE** a ogni obbligazione posta in essere dalle controparti.
- **NON ASSUME RILEVANZA** la circostanza che i crediti considerati nel loro complesso, possano superare la soglia della modesta entità.
- L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha precisato che i crediti considerati di modesta entità nel periodo n (perché non superiori al limite di 2.500,00 o 5.000,00 euro), la cui perdita non è stata dedotta nel medesimo periodo n (in assenza di imputazione a Conto economico), non devono essere di nuovo sottoposti alla verifica della modesta entità nei successivi periodi d'imposta.

PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO IN PRESENZA DI PIÙ CREDITI

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

PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO IN PRESENZA DI PIÙ CREDITI

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa di più rilevanti dimensioni ha, al termine del periodo d'imposta, due crediti nei confronti di un medesimo debitore. I crediti risultano scaduti da almeno sei mesi e hanno un valore nominale pari a 2mila e 4mila euro. In tale ipotesi, i due crediti sono entrambi considerati di modesta entità (ossia non superiori a 5mila euro), poiché la verifica deve essere effettuata in relazione al singolo credito e non al valore complessivo dei crediti (pari a 6mila euro).

PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO IN PRESENZA DI PIÙ CREDITI

ESEMPIO DI PRASSI

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

- due crediti, scaduti da almeno sei mesi, di 4mila e 3mila euro derivanti da un contratto di somministrazione del gas;
- un credito, scaduto da almeno sei mesi, di 1.000 euro derivante da un contratto di somministrazione di energia elettrica.

In tal caso, rientra nella modesta entità solo il credito di 1.000 euro derivante dal contratto di somministrazione di energia elettrica. I crediti relativi alla fornitura del gas, invece, non sono considerati di modesta entità, poiché la verifica del superamento dei 5mila euro deve essere effettuata sommando il valore dei due crediti (4mila + 3mila).

PERDITA DEDUCIBILE E COORDINAMENTO CON LE SVALUTAZIONI

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

PERDITA DEDUCIBILE E COORDINAMENTO CON LE SVALUTAZIONI

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa industriale nel 2013 imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a 600 euro. L'impresa ha crediti complessivi per 10mila euro e un fondo fiscalmente dedotto di 500 euro.

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

PERIODO DI DEDUZIONE DELLA PERDITA

- Scadenza semestrale → la novità decorre, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **a partire dal 2012 anche se il semestre di anzianità è maturato prima.**
- **È possibile rinviare la deduzione in un esercizio successivo** a quello in cui maturano i sei mesi, laddove si ritenga che il credito possa essere ancora recuperato e, pertanto, nessuna perdita sia stanziata a Conto economico.
- **SEMESTRE** = momento a partire dal quale si presume la sussistenza di elementi certi e precisi che consentono la deduzione della perdita, la cui imputazione al Conto economico resta rimessa all'apprezzamento degli amministratori.
- Mantenimento regola secondo la quale **prevale l'impostazione di bilancio** anche sotto il profilo della competenza delle perdite su crediti di modesto importo.
- La circ. 26/E ha precisato che il termine dei sei mesi rappresenta il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, **considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile solo nell'esercizio in cui è imputata a conto economico.**

PERIODO DI DEDUZIONE DELLA PERDITA

ESEMPIO DI PRASSI

- Un'impresa nel 2013 imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a mille euro. Il credito matura i sei mesi dalla scadenza del pagamento nel 2014. In tal caso, la deduzione automatica della perdita può operare solo nel 2014, ossia nell'anno in cui è maturato il semestre di anzianità. Considerato che sui crediti l'imputazione a conto economico può avvenire sia a titolo di perdita sia di svalutazione, la circ. 26/E ha chiarito che anche l'imputazione a titolo di svalutazione è sufficiente per poter dedurre la perdita.
- Un'impresa nel 2013 imputa a conto economico una svalutazione non dedotta fiscalmente per 800 relativa a un credito di modesto importo pari a mille euro. Il credito matura i sei mesi dalla scadenza del pagamento nel 2014 e, in tale anno, l'impresa imputa a conto economico la perdita relativa al residuo valore di 200 (1.000 - 800). In tal caso, la deduzione automatica della perdita pari a mille euro può operare nel 2014, sfruttando anche l'imputazione di 800 a titolo di svalutazione.

PERIODO DI DECORRENZA DELLA NORMA

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

PERIODO DI DEDUZIONE DELLA PERDITA

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa nel 2012 imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a mille euro. Il credito ha maturato i sei mesi dalla scadenza del pagamento nel 2011. In tal caso, la perdita è automaticamente deducibile nel 2012, anche se il semestre di anzianità è maturato prima dell'entrata in vigore della norma.

DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI PRESCRITTI

PRESCRIZIONE DIRITTO DI CREDITO => ART. 2934 c.c.

Articolo 2934 c.c. → ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge

INTERRUZIONE PRESCRIZIONE => ART. 2943 c.c.

Articolo 2943 c.c. → la prescrizione è interrotta dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio (...) dalla domanda proposta nel corso di un giudizio (...). La prescrizione è inoltre interrotta da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore

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

PERIODO PRESCRIZIONE => ART. 2946 c.c.

Art. 2946 c.c. → ordinariamente 10 anni - straordinariamente più brevi.

DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI PRESCRITTI

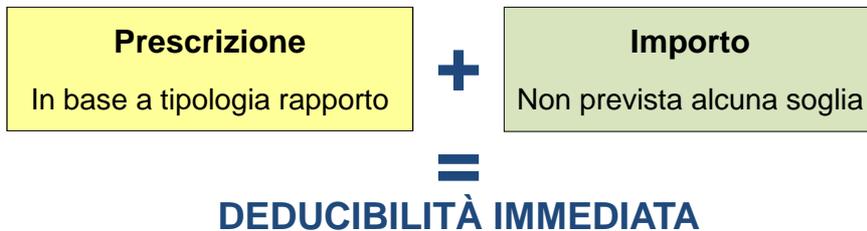
Tipologia di credito	Prescrizione	Norma di riferimento
Tutti i diritti per cui non è prevista una deroga specifica (regola generale)	10 anni	art. 2946 c.c.
Crediti derivanti da somministrazioni di beni e servizi da cui scaturiscono pagamenti periodici	5 anni	art. 2948 co. 1 n. 4 c.c.
Canoni e ogni pagamento periodico ad anno o in termini più brevi	5 anni	art. 2948 co. 1 n. 4 c.c.
Indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro	5 anni	art. 2948 co. 1 n. 5 c.c.
Provvigione del mediatore	1 anno	art. 2950 co. 1 n. 5 c.c.
Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto (nel caso di trasporto che termina o inizia fuori Europa)	18 mesi	art. 2951 co. 2 c.c.
Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto (altri casi)	1 anno	art. 2951 co. 1 c.c.
Premi assicurativi	1 anno	art. 2952 co. 1 c.c.

DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI PRESCRITTI

ESEMPIO DI PRASSI

Un'impresa nel 2012 imputa a conto economico una perdita relativa a un credito di modesto importo pari a mille euro. Il credito ha maturato i sei mesi dalla scadenza del pagamento nel 2011. In tal caso, la perdita è automaticamente deducibile nel 2012, anche se il semestre di anzianità è maturato prima dell'entrata in vigore della norma.

DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI PRESCRITTI



È possibile stanziare la perdita
Anche se la prescrizione è intervenuta
In esercizi precedenti

IRAP E DEDUCIBILITÀ DEI CREDITI

Ai fini IRAP sussiste l'**indeducibilità** a prescindere dal metodo utilizzato per la determinazione della base imponibile

LIMITAZIONI DEDUCIBILITÀ PERDITE SU CREDITI

È fatta salva per l'A.F. **indipendentemente** dal periodo d'imposta in cui si prescrive il credito il potere di contestare che **l'inattività del creditore abbia corrisposto ad una effettiva volontà liberale.**

IRAP E CUNEO FISCALE

AGEVOLAZIONI FISCALI IRAP/IRPEF E PROROGA BONUS AGEVOLATIVI

IRAP-AGEVOLAZIONI INCREMENTO OCCUPAZIONALE

SOGGETTI INTERESSATI

L'agevolazione riguarda tutti i soggetti passivi Irap, ad esclusione delle Amministrazioni pubbliche, che, **con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014:**
incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto a quello dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.

Si rende deducibile il costo del predetto personale per un importo annuale non superiore a € 15.000 per ciascun nuovo dipendente assunto (nel limite dell'incremento complessivo) per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione con contratto a tempo indeterminato e per i due successivi.

La deduzione decade se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

AGEVOLAZIONI FISCALI IRAP/IRPEF E PROROGA BONUS AGEVOLATIVI

IRAP-AGEVOLAZIONI INCREMENTO OCCUPAZIONALE

ESEMPIO

Consistenza al 31.12.2013	16
Lavoratori tempo indeterminato assunti nel 2014	3
Consistenza al 31.12.2014	19
Media dipendenti periodo 2013	18,6
Incremento occupazionale 2014	0,4
Deduzioni fruibili	3

Consistenza al 31.12.2014	19
Deduzioni fruite nel 2014	3
Consistenza al 31.12.2015	17
Lavoratori cessati nel 2015 (di cui 1 assunto nel 2014 con deduzione e 2 ante 2014)	4
Lavoratori assunti nel corso del 2015	2
Media lavoratori nel periodo d'imposta 2014	18,3
Incremento occupazionale realizzato nel 2015 [17 - 18,3]	- 1,3
Deduzioni fruibili [per il 2015 = 0 - per il 2014 = 2 (3 - 1)]	2

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Deduzione Irap per incremento occupazionale

Riferimento	Commento
Art. 1, c. 132, lett. a) e c)	<ul style="list-style-type: none">• La suddetta deduzione decade se, nei periodi d'imposta successivi a quello in cui è avvenuta l'assunzione, il numero dei lavoratori dipendenti risulta inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.• La deduzione spettante compete, in ogni caso, per ciascun periodo d'imposta a partire da quello di assunzione, sempre che permanga il medesimo rapporto di impiego.• In caso di lavoratori impiegati anche nell'esercizio dell'attività istituzionale si considera, sia ai fini dell'individuazione della base occupazionale di riferimento e del suo incremento, sia ai fini della deducibilità del costo, il solo personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato riferibile all'attività commerciale individuato in base al rapporto di cui all'art. 10, c. 2 D.Lgs. 446/1997.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Deduzione Irap per incremento occupazionale

Riferimento	Commento
Art. 1, c. 132, lett. a) e c)	<ul style="list-style-type: none">• Non rilevano, ai fini degli incrementi occupazionali, i trasferimenti di dipendenti dall'attività istituzionale all'attività commerciale.• L'incremento della base occupazionale rileva al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.• Per gli enti privati [art. 87, c. 1, lett. c) Tuir] la base occupazionale è individuata con riferimento al personale dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato impiegato nell'attività commerciale e la deduzione spetta solo con riferimento all'incremento dei lavoratori utilizzati nell'esercizio di tale attività.• Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, <u>escluse le attività sottoposte a limite numerico o di superficie.</u>

Deduzione Irap per incremento occupazionale

Riferimento	Contenuto
Art. 1, c. 132, lett. a) e c)	<ul style="list-style-type: none">• Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita. Per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e agli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.• La deduzione forfetaria («base» e «maggiorata» per le regioni svantaggiate) per ciascun dipendente a tempo indeterminato (cuneo fiscale) e la deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali è alternativa alla deduzione per spese per apprendisti, disabili, contratti di formazione lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo e alla deduzione di 1.850 euro prevista per ciascun dipendente fino ad massimo di 5 e non anche alla nuova deduzione per incremento occupazionale.• Pertanto, i soggetti che fruiscono del cuneo fiscale possono beneficiare anche della nuova deduzione per incremento occupazionale.

Abrogazione aumento deduzione Irap per assunzioni in aree svantaggiate

Riferimento	Commento
Art. 1, c. 132, lett. b)	<p>Sono abrogate le disposizioni che prevedono:</p> <ul style="list-style-type: none">• l'aumento della deduzione Irap in precedenza prevista dall'art. 11, c. 4-quater per l'assunzione di lavoratori dipendenti situati in alcune aree depresse;• l'aumento della deduzione Irap in precedenza prevista dall'art. 11, c. 4-quater per l'assunzione di donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato.

DEDUCIBILITA' IMU

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Imposta municipale (IMU): agevolazioni

Riferimento	Contenuto
Art. 1, cc. 707-728	<p>Deducibilità parziale</p> <ul style="list-style-type: none">• L'Imu relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20%.• La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'Irap.• La disposizione in materia di deducibilità dell'imposta ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2013.• Per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, la deducibilità è elevata al 30%. <p><i>Sul tema: Accademia Romana di Ragioneria «Giorgio Di Giuliomaria» nota operativa 1/2014</i></p>

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

ASPETTI GENERALI

Art. 1, comma 574

A decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, i contribuenti che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del citato D.Lgs. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'art. 1, c. 4, del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

ASPETTI GENERALI

Art. 1, comma 574

E' stato disposto, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità, da parte di un soggetto abilitato, per compensare, mediante modello F24, crediti di importo superiore a 15.000,00 euro annui, derivanti da:

- imposte sui redditi e relative addizionali;
- IRAP;
- ritenute alla fonte;
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi.

In alternativa, i contribuenti sottoposti alla revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-bis c.c., hanno la possibilità di avvalersi della sottoscrizione delle dichiarazioni annuali apposta dai soggetti che esercitano il controllo contabile (Collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito Registro).

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

AMBITO APPLICATIVO

Art. 1, comma 574

La norma si aggiunge a quella introdotta dal D.L. 1.7.2009 n. 78 in materia di crediti IVA, per cui, analogamente alla disposizione in materia di crediti IVA, si ritiene che il nuovo adempimento trovi applicazione per le sole compensazioni di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, cioè solamente in sede della cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna" (vedere, anche la circ. Agenzia delle Entrate 15.1.2010 n. 1).

L'Agenzia delle entrate dovrebbe chiarire le conseguenze dell'assenza di obbligo di preventiva apposizione del visto (e quindi di presentazione della dichiarazione), in relazione al momento di compensazione del credito.

Infatti, la norma che si limita a prescrivere l'adempimento, senza stabilirne un'effettiva collocazione temporale, anche se il disposto normativo segue la formulazione letterale prevista dall'art. 10 del DL. 78/2009 con riferimento ai crediti IVA.

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

AMBITO APPLICATIVO

Art. 1, comma 574

Anno di riferimento

Periodo d'imposta in corso
al 31 dicembre 2013



Compensazione

Entro il termine di presentazione
dell'adempimento dichiarativo

Apposizione visto di conformità

.....
Possibilità di compensare i crediti, a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, senza dover attendere la presentazione della dichiarazione dei redditi con il visto certificativo?

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

ADEMPIMENTI OPERATIVI

Art. 1, comma 574

Salvo diversa specificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, il soggetto interessato alla compensazione ha la possibilità di:

- utilizzare i servizi di *home banking* messi a disposizione da banche e da poste italiane; e, quindi, di:
- non dover attendere la presentazione delle relative dichiarazioni dei redditi.

Attenzione -> la mancanza della prevista certificazione, pur in presenza di crediti esistenti, si rende operativa la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 prevista nell'ipotesi di omesso versamento (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

COMPENSAZIONE DELLE ECCEDENZE IRPEF

Art. 1, comma 574

SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

Per la compensazione eccedenze di ritenute IRPEF dei soci o associati con i debiti tributari e contributivi delle società o associazioni è necessario tenere presente che se l'ammontare portato in compensazione eccede € 15.000,00 è necessario che la dichiarazione risulti corredata dal visto di conformità. Si rammenta l'iter operativo:

- la società semplice o l'associazione professionale segnalano le ritenute IRPEF subite alla fonte da attribuire per trasparenza in capo a ciascun associato (o socio);
- il singolo socio (o associato), in sede di debito IRPEF individua l'entità delle ritenute IRPEF che può effettivamente utilizzare;
- nell'ipotesi in cui le ritenute imputate dalla società o dall'associazione risultano di entità superiore alle necessità, ha la possibilità di riattribuirle all'ente di competenza;
- con decorrenza dalla data certa dell'atto di riattribuzione, la società o l'associazione ha la possibilità di portarle in compensazione in sede di redazione del modello F24;
- nella propria dichiarazione annuale, la società o l'associazione hanno l'onere di evidenziare la quota delle ritenute subite nella loro disponibilità e l'entità delle medesime che possono utilizzare in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

VISTO DI CONFORMITÀ – TEMATICHE OPERATIVE

Obbligo di tenuta delle scritture contabili



Regola -> le scritture contabili si devono intendere tenute dal "soggetto certificatore" anche quando sono predisposte:
> direttamente dal contribuente;
> da una società di servizi che risulta controllata da uno o più professionisti abilitati (maggioranza assoluta del capitale sociale);
purché, ovviamente, tali attività siano poste in essere sotto il diretto controllo e responsabilità del soggetto certificatore.

Esempio

"Centro contabile snc di", con capitale sociale così suddiviso:

- 49% - Mario Rossi, dottore commercialista iscritto all'albo;
- 51% - Sandra Verdi (moglie di Mario Rossi), impiegata.

Mario Rossi non può rilasciare il visto di conformità sulle dichiarazioni Iva dei clienti della "Centro contabile snc di ...", in quanto non possiede la maggioranza del capitale sociale di quest'ultima.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

COSA SI DEVE CERTIFICARE

D.Lgs. 9 luglio 1997 N. 241 - Art. 35 - Responsabili dei centri
1. Il responsabile su richiesta del contribuente rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro:
- alla relativa documentazione;
- e alle risultanze delle scritture contabili;
nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile.



Art. 2, comma 2, del D.M. 31 maggio 2009, n. 164

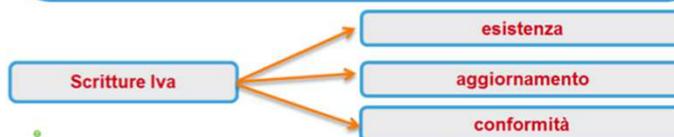
2. Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, implica, inoltre:
• la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
• la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

FINALITÀ DEL VISTO

Il rilascio del visto di conformità:

- presuppone la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
nonché:
 - la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- in quanto deve:
- garantire ai contribuenti assistiti un corretto adempimento di taluni obblighi tributari;
 - agevolare l'Amministrazione finanziaria nella selezione delle posizioni da controllare e nell'esecuzione dei controlli di propria competenza.



COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

scopo -> *contrastare gli abusi dello strumento della compensazione orizzontale di crediti IVA che non risultano dalla dichiarazione annuale e dalle istanze trimestrali*

Per l'**indebito utilizzo in compensazione nel modello F24 di crediti inesistenti**, a norma dell'art. 27, c. da 16 a 20, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, è stato stabilito che:

- l'**atto di recupero** (art. 1, c. 421, della L. 30 dicembre 2004, n. 311) venga notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'indebito utilizzo);
- l'**applicazione della sanzione amministrativa** nella misura dal 100 al 200 per cento del loro importo; tenendo presente che:
 - l'art. 7, c. 2, del D.L. 5/2009 **fissa la sanzione al 200% se utilizzo in compensazione di crediti inesistenti risulta superiore a 50.000,00 euro;**
 - l'art. 10, c. 1, lett. a), n. 8 del D.L. 78/2009 **esclude, in generale, la definizione agevolata con pagamento di un quarto della sanzione irrogata.**

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

nel caso di utilizzo in compensazione di crediti IVA, di cui sia constatata l'esistenza, in misura superiore al limite di 5.000 euro

- **in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale;**
- o:
- **in misura superiore al limite di 15.000,00 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità;**

continua ad applicarsi la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, ossia quella prevista nel caso di omesso versamento **(pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione).**

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

COMPENSAZIONE CREDITI IMPOSTE DIRETTE



STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSAZIONI VINCOLATE E ALLARGAMENTO DELLA CERTIFICAZIONE DEI CREDITI FISCALI

VISTO DI CONFORMITÀ - SANZIONI

	Tipo violazione	Sanzione
I livello	Visto conformità infedele	Da euro 258,00 a euro 2.582,00
II livello	Reiterato rilascio visti conformità infedeli	Sospensione facoltà rilascio visto di conformità per un periodo da 1 a 3 anni (+ ulteriori sanzioni previste a livello disciplinare)
III livello	Rilascio visto di conformità infedele nel periodo di sospensione	Inibizione facoltà rilascio visto di conformità

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

ASPETTI GENERALI

Art. 1, commi da 150 a 152

La legge di stabilità 2014 ha ampliato il campo di applicazione del riallineamento dei valori delle partecipazioni di controllo derivanti da operazioni straordinarie, prevedendo che le disposizioni dell'art. 15, commi 10-bis e 10-ter, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 esplicano i loro effetti anche nei riguardi degli atti di riorganizzazione effettuati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

La corresponsione dell'imposta sostitutiva dovuto in un'unica rata, da versare entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo fiscale in riferimento al quale l'operazione risulta effettuata.



Gli effetti fiscali del riallineamento decorrono dal secondo periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

Un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate fisserà le modalità attuative di tali novità.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

REQUISITI SOGGETTIVI

Art. 1, commi da 150 a 152

L'accesso alla *disciplina del riallineamento* risulta riconosciuto:

- alle **società di capitali**;
- alle **società di persone**;
- agli **enti commerciali**;

che hanno iscritto, nel proprio **bilancio individuale**, una **partecipazione di controllo**, a seguito di un'**operazione straordinaria o traslativa**, **effettuata a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012**, nella propria qualità di:

- incorporanti o risultanti dalla fusione;
- beneficiarie della scissione;
- conferitarie di aziende o rami, ma non di singoli beni;
- conferitarie di partecipazioni di controllo (art. 175 Tuir), o di scambio di quote (art. 177);
- cessionari di partecipazioni di controllo, oppure di aziende comprendenti tali quote;
- scambianti di partecipazioni, che hanno ricevuto quote di controllo;
- soci che, per effetto del rapporto di concambio, ricevono una partecipazione di controllo a seguito di un'operazione di fusione o scissione;
- conferenti d'azienda o di partecipazioni di controllo, ovvero scambianti, che hanno ottenuto, quale corrispettivo, una quota di controllo.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

FINALITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 1, commi da 150 a 152

L'agevolazione del riallineamento consente di attribuire **rilevanza fiscale ai maggiori valori contabili iscritti in bilancio a seguito di:**

- **conferimento d'azienda**;
- **fusione**;
- **scissione**;

in deroga al generale principio di **neutralità e di simmetria fiscale** che caratterizzano solitamente le operazioni straordinarie.

L'obiettivo effettivo dell'agevolazione è quella di **equiparare le acquisizioni di compendi o complessi aziendali**

avvenute in maniera indiretta e cioè tramite l'acquisizione di partecipazioni di controllo a quelle che risultano perfezionate in modo diretto e cioè mediante conferimenti di azienda, fusioni e scissioni, in cui l'affrancamento dei maggiori valori è prevista in via ordinaria dall'art. 176, comma 2-ter, del TUIR.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

FINALITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 1, commi da 150 a 152

L'estensione della **facoltà di affrancamento** riguarda espressamente

le operazioni straordinarie

che hanno ad oggetto società il cui **attivo di bilancio sia rappresentato, in tutto o in parte, da partecipazioni**, in quanto, in tali situazioni, nel **bilancio individuale della società risultante dalla fusione** i valori inerenti **all'avviamento e alle altre attività immateriali sono necessariamente compresi nel valore di carico delle partecipazioni**, senza possibilità di autonoma iscrizione.

I valori che possono costituire oggetto dell'operazione di affrancamento sono quelli riguardanti le **partecipazioni di controllo iscritte in bilancio**, e riconducibili a:

- **avviamento;**
- **marchi di impresa;**

nonché **altre attività immateriali** che derivano dalle seguenti operazioni:

- fusione, scissione e conferimento di azienda;
- cessione di partecipazioni o di azienda.

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

EFFETTI DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 1, commi da 150 a 152

Il **sistema agevolativo opzionale** disciplinato dalla Legge di stabilità 2014 **si deve ritenere e valutare come regola procedurale "a regime"**, in quanto fa espresso riferimento, come ambito temporale di operatività, alle

operazioni perfezionate

a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012, tenendo presente che gli **effetti del riallineamento** decorrono dal **"secondo periodo di imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva"**.

Pertanto, se:

- l'operazione straordinaria è stata effettuata nel **«2013»**;
 - la corresponsione dell'imposta sostitutiva è avvenuta entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata (di regola giugno/luglio 2014);
- gli effetti del riallineamento** decorreranno dal **«2016»**.

L'**opzione** consente di procedere a **dedurre**, dal reddito imponibile ai fini IRES e dal valore della produzione ai fini IRAP, **le quote di ammortamento inerenti ai maggiori valori affrancati**.

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

EFFETTI DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 1, commi da 150 a 152

Gli effetti si presumono condizionati alla necessità di conservare i beni cui si riferiscono i maggiori valori **per un definito periodo di tempo (che sarà fissato dell'apposito decreto)**, come risultava previsto nella **precedente versione**.

Infatti, l'affrancamento veniva meno se le immobilizzazioni oggetto di riallineamento risultavano "alienate" prima del quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione.

ESEMPIO -> se l'opzione risulta esercitata nel «2014» per una operazione effettuata nel «2013» il bene deve necessariamente essere mantenuto fino al 2016.

Se il realizzo è anteriore a tale anno, si concretizza la perdita dell'efficacia e, quindi, **il costo fiscale** (al momento dell'affrancamento) **deve essere ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e dei maggiori ammortamenti che sono stati dedotti**.

Per evitare la doppia imposizione -> **possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva versata dall'imposta sui redditi** [art. 22 e 79 del TUIR - regola del "recapture"].

Le modalità di attuazione devono essere stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELLE PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO

PREVISIONI OPERATIVE

Art. 1, commi da 150 a 152

Poiché le **modalità di attuazione devono essere stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate**, in questa sede è solo possibile tenere in considerazione le precedenti regole, a cui, con molta probabilità, verrà fatto riferimento.

L'art. 4, commi 6 e 7, del provvedimento attuativo del precedente provvedimento agevolativo prevedeva espressamente che il soggetto che beneficiava del **regime di riallineamento delle partecipazioni** fosse tenuto:

- 1) a **predisporre un apposito prospetto** della dichiarazione dei redditi e IRAP;
- 2) a **predisporre e a conservare, in un apposito documento extracontabile** da esibire, su richiesta, all'ufficio competente, con tutte le altre informazioni necessarie per permettere e, quindi, consentire un efficace espletamento dell'attività di controllo e di accertamento in merito alla corretta applicazione del regime impositivo prescelto.



***Grazie
per l'attenzione
prestata***