EUTEKNEFORMAZIONE & Didactica Professionisti

GIORNATA DI STUDIO

ANNO FORMATIVO
2018

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ 2018: IMPATTO DELLE NOVITÀ

A cura di
Michele BANA
Guido BERARDO
Andrea BONINO
Gian Paolo RANOCCHI
Sergio SALA
Norberto VILLA

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Arezzo

FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI AREZZO

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ 2018: IMPATTO DELLE NOVITÀ

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti
strumenti di formazione avanzata e di aggiornamento per professionisti

EUTEKNE S.p.A.
Via San Pio V, 27 - 10125 Torino
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04
e-mail formazione@eutekne.it
www.eutekneformazione.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.
Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino 05546030015

La presente edizione è stata chiusa in redazione il 3 maggio 2018.

I presenti materiali sono a cura dei relatori della Giornata di studio e costituiscono esclusivamente documentazione di supporto alle relazioni. Non hanno, pertanto, alcuna pretesa di esaustività bibliografica e non esprimono le posizioni del Gruppo di Studio Eutekne sulle materie trattate.

INDICE

APPROFONDIMENTI

1 DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2018: MODELLI, SCADENZE E NOVITÀ - TERMINI E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO, MODULISTICA DA UTILIZZARE, NOVITÀ PER GLI ADEMPIMENTI RELATIVI AL 2017 5
A cura di **Sergio Sala**

2 IL REDDITO DEGLI IMPRENDITORI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA 21
A cura di **Michele Bana**

3 OIC E FISCO: DERIVAZIONE RAFFORZATA 35
A cura di **Andrea Bonino**

SLIDE

1 NOVITÀ TERMINI PRESENTAZIONE E PAGAMENTO 51
A cura di **Sergio Sala**

2 CALCOLO DELLE IMPOSTE DEGLI IMPRENDITORI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA 78
A cura di **Michele Bana**

3 ACE: NOVITÀ E RAPPRESENTAZIONE IN DICHIARAZIONE 95
A cura di **Norberto Villa**

4 PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA 112
A cura di **Andrea Bonino**

5 SUPER E IPER-AMMORTAMENTO 129
A cura di **Norberto Villa**

6 RINUNCIA DEI CREDITI DA PARTE DEI SOCI 142
A cura di **Guido Berardo**

7 ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA 150
A cura di **Gian Paolo Ranocchi**

DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2018: MODELLI, SCADENZE E NOVITÀ - TERMINI E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E DI PAGAMENTO, MODULISTICA DA UTILIZZARE, NOVITÀ PER GLI ADEMPIMENTI RELATIVI AL 2017

A cura di **Sergio Sala**

1 PREMESSA 6

2 DICHIARAZIONE AUTONOMA 6

3 MODULISTICA 6

4 MODALITÀ PARTICOLARI DI UTILIZZO DELLA MODULISTICA E DI ADEMPIMENTO DICHIARATIVO 7

4.1 SOCIETÀ NON RESIDENTI 7

4.2 MODELLO REDDITI PF PRECOMPILATO 7

5 DICHIARAZIONI DELLE SOCIETÀ IN PRESENZA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE 8

6 MODALITÀ 10

7 PRESENTAZIONE TELEMATICA DIRETTA 11

8 PRESENTAZIONE TRAMITE INTERMEDIARI ABILITATI 11

9 PRESENTAZIONE AGLI UFFICI POSTALI 12

10 DICHIARAZIONE PRESENTATA DALL'ESTERO 13

11 TERMINI DI PRESENTAZIONE 13

12 EFFETTI DEL NUOVO TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI SU ALTRI ADEMPIMENTI 15

13 SCADENZE PER I PAGAMENTI 16

14 RATEIZZAZIONI 18

15 STAMPA E CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI FISCALI 19

1 PREMESSA

Per la prossima scadenza degli adempimenti relativi alle dichiarazioni dei redditi dell'anno 2017 sono stati approvati e pubblicati da parte dell'Agenzia delle Entrate i nuovi modelli. La modulistica, adeguata alle variazioni e novità introdotte per la determinazione dei redditi e la liquidazione delle relative imposte, è denominata modello REDDITI, contraddistinta dall'anno di presentazione (2018), e differenziata secondo i soggetti dichiaranti (PF, SP, SC, ENC, CNM).

2 DICHIARAZIONE AUTONOMA

Come già per l'anno precedente è prevista l'autonoma presentazione della dichiarazione annuale IVA (avente termine al 30.4.2018): pertanto è prevista la presentazione in forma autonoma, con la trasmissione della sola dichiarazione dei redditi, come già per la dichiarazione IVA, IRAP e dei sostituti di imposta.
La dichiarazione dei redditi deve sempre essere presentata in forma autonoma, a prescindere dalla durata del periodo di imposta (maggiore o inferiore a 365 giorni), dal termine di chiusura dello stesso (nella generalità dei casi per i contribuenti persone fisiche e società di persone al 31 dicembre di ogni anno, con distinzione per gli enti e le società di capitali tra esercizio coincidente con l'anno solare o esercizio a cavallo d'anno), ovvero dalla presenza di operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, fusione, scissione, conferimento, ecc.) realizzate nel corso dell'esercizio; anche per le persone fisiche, in caso di decesso, e per i contribuenti interessati da procedure concorsuali, la presentazione della dichiarazione dei redditi deve essere seguita in forma autonoma, senza alcuna novità in tali casi rispetto all'anno precedente.

3 MODULISTICA

Tutti i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare utilizzano per la dichiarazione dei redditi 2017 il modello REDDITI 2018. Tale modello viene utilizzato anche per la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare in corso alla data del 31.12.2017 (così detto "esercizio fiscale a cavallo").
Per i contribuenti soggetti ad IRES (società di capitali ed enti) e per le società di persone, per i periodi di imposta chiusi prima del 31.12.2017 (ad esempio periodo dal 1.6.2016 al 31.5.2017) si applicano le seguenti regole:

- la dichiarazione dei redditi va presentata in forma non unificata, utilizzando il modello REDDITI 2017, approvato nel corso del 2017 (se tale modello non consente l'indicazione di taluni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati nel 2018, tali dati dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate ed è opportuno che il dichiarante li predisponga in sede di redazione della dichiarazione per esibirli quando richiesto);
- la dichiarazione IVA è presentata, sempre in forma autonoma, utilizzando il modello IVA 2018 (relativo all'anno d'imposta 2017).

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

La regola che disciplina la scelta (obbligata) della modulistica da utilizzare fa riferimento alla data del 31 dicembre, che riguardi la chiusura dell'anno fiscale o che sia ricompresa nell'anno fiscale stesso, in quanto rappresenta l'elemento determinante (e discriminante), considerando infatti che tutti i modelli vengono approvati dall'Agenzia delle Entrate per ogni anno solare.
Tutti i periodi di imposta chiusi al 31.12.2017 o dopo tale data (ad esempio esercizio a cavallo che include la data del 31.12.2017) comportano che in fase di presentazione venga utilizzata la modulistica approvata per l'anno di imposta 2017 (REDDITI 2018); in caso contrario, per le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta chiusi prima del 31.12 2017 (che quindi non includono la data del 31.12.2017) in fase di presentazione deve essere utilizzata la modulistica approvata per l'anno di imposta 2016 (Redditi 2017).

4 MODALITÀ PARTICOLARI DI UTILIZZO DELLA MODULISTICA E DI ADEMPIMENTO DICHIARATIVO

4.1 SOCIETÀ NON RESIDENTI

Una importante novità è stata introdotta già dal 2015 con riguardo alla modulistica da utilizzare da parte delle società di ogni tipo (tranne società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22.12.86 n. 917), nonché enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, compresi i trust, che hanno esercitato l'attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione, le quali, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del DLgs. 14.9.2015 n. 147 (7.10.2015), utilizzano il modello REDDITI SC anche quando non hanno esercitato l'attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione.
La novità ha interessato pertanto gli esercizi fiscali chiusi dopo il 7.10.2015, e comporta la dichiarazione da parte dei soggetti interessati, nel modello REDDITI SC, di tutti quei redditi non attratti nel regime di impresa (ad esempio redditi dei fabbricati, redditi di capitale, di partecipazione, ecc.) che in precedenza erano dichiarati utilizzando il modello UNICO ENC. Per tali motivi la modulistica di REDDITI SC prevede i quadri di reddito per tale tipologia di redditi.

4.2 MODELLO REDDITI PF PRECOMPILATO

Una seconda conferma riguarda la possibilità di presentare il modello REDDITI PF mediante gestione della dichiarazione precompilata, predisposta e messa a disposizione, come per il modello 730, dall'Agenzia delle Entrate.
L'accesso per la verifica dei dati, la loro conferma ovvero la variazione ed integrazione connesse alla compilazione del modello non è ancora operativo; parimenti non sono state comunicate le date per l'invio (lo scorso anno l'accesso fu reso operativo dal 18 aprile e l'invio dal 2.5.2017).

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Nel caso di accesso e utilizzo della dichiarazione precompilata modello REDDITI PF non è prevista la possibilità di delegare soggetti terzi allo scarico dei dati dell'Agenzia e la legge non prevede gli stessi vantaggi in termini di controlli previsti per il modello 730 in quanto mancante di altri redditi significativi come quelli di impresa e lavoro autonomo, di capitale e di provenienza estera, da integrare a cura del dichiarante.
Nella dichiarazione precompilata saranno presenti i dati degli oneri detraibili e deducibili trasmessi da terzi, quali le spese sanitarie (sia quelle comunicate attraverso il Sistema Tessera Sanitaria, sia quelle per l'acquisto di farmaci presso farmacie e parafarmacie sia quelle sostenute per le prestazioni degli ottici, degli psicologi, degli infermieri, delle ostetriche, dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle strutture autorizzate a fornire i servizi sanitari e non accreditate), le spese universitarie, le spese funebri, le spese per la frequenza di scuole ed asili, le spese veterinarie, le spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni dei condomini, i contributi per la previdenza complementare e le spese per interventi di ristrutturazione e riqualificazione energetica, le certificazioni dei sostituti d'imposta per redditi di lavoro dipendente e assimilati, pensioni e compensi per attività occasionali di lavoro autonomo, gli interessi passivi sui mutui, premi assicurativi e contributi previdenziali, i redditi dei fabbricati e dei terreni, i dati e gli oneri per familiari a carico.
Infine sono presenti anche gli oneri detraibili sostenuti dal contribuente e riconosciuti dal sostituto, riportati nella Certificazione Unica, nonché quelli ricavati dalla dichiarazione dello scorso anno che danno diritto a una detrazione da ripartire in più rate annuali (per esempio, le spese per ristrutturazioni edilizie o risparmio energetico).

5 DICHIARAZIONI DELLE SOCIETÀ IN PRESENZA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

La gestione dell'adempimento dichiarativo in presenza di operazioni straordinarie realizzate da parte di società è uniforme indipendentemente dalla natura giuridica delle società partecipanti alle operazioni. Tale adempimento è stato normato dal DLgs. 175/2014 (cosiddetto "semplificazioni"), art. 17, che ha modificato:

a) il DPR 322/1998, con riguardo alle modalità di redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni ai fini di imposte sui redditi e IRAP: è stato infatti eliminato il riferimento ai soli soggetti IRES per consentire l'utilizzo dei modelli di dichiarazione approvati nel corso dello stesso anno solare, nel quale si chiude l'esercizio sociale, anche alle società di persone ed enti equiparati con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
b) il DPR 435/2001, con riguardo alle operazioni straordinarie (liquidazione, trasformazione, scissione e fusione; si tratta delle ipotesi di cui agli artt. 5 e 5-*bis* del DPR 22.7.88 n. 322) che coinvolgono società di persone o associazioni: è stato infatti previsto che il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi e a quella dell'IRAP venga effettuato entro il giorno 16 del

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Già con effetto dal 2014 è stato introdotto un termine mobile per il versamento del saldo dovuto, con riferimento alla dichiarazione dei redditi e a quella IRAP, da parte delle società semplici ed equiparate, coinvolte in operazioni straordinarie, uniformandolo per tutte le società interessate da tali operazioni.
Tale termine mobile, originariamente fissato al giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, è stato posticipato dalla L. 225/2016 di conversione del DL 193/2016, all'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.
Infatti, nel caso di società di persone che si è trasformata in srl con effetto dal 30.4.2017, gli adempimenti dichiarativi, per il periodo ante trasformazione, sono ora così stabiliti[1]:

Presentazione della dichiarazione (art. 5 co. 1 del DPR 322/98)	**31.1.2018** (ultimo giorno del nono mese successivo a quello di effetto della trasformazione)
Versamento delle imposte (art. 17 co. 1 del DPR 435/2001)	**28.2.2018** (entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione)

La circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, al punto 11.1, ha precisato che il termine di versamento rimane sempre fissato al giorno 16 (ora ultimo giorno) del mese successivo a quello di scadenza della presentazione della dichiarazione anche nel caso in cui la dichiarazione venga presentata prima. Tale intervento di prassi può essere ritenuto efficace anche ai nuovi termini introdotto dal DL 193/2016.
Le modifiche introdotte nel 2014, e quelle più recenti introdotte nel 2016, per la gestione delle operazioni straordinarie, potevano essere completate razionalizzando anche il termine di versamento degli acconti d'imposta, per il quale invece permangono criticità operative.
L'acconto delle imposte va versato in due rate, salvo i limiti minimi previsti per le differenti imposte, come statuito dall'art. 17 co. 3 del DPR 435/2001:

1. la prima rata entro il termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente (che per le operazioni straordinarie coincide con quello ante operazione stessa);
2. la seconda rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

In caso di trasformazione progressiva (da snc a srl) con effetto dal gennaio 2018, i modelli Redditi e IRAP relativi al periodo ante trasformazione dovranno essere inviati entro il 31.10.2018 (nono mese successivo a quello di effetto dell'operazione), utilizzando i modelli 2018. Il versamento del saldo IRAP dovrà essere effettuato entro il

[1] Gli stessi termini sono applicabili anche in caso di trasformazione omogenea regressiva (da società di capitali a società di persone).

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

30.11.2018 (ultimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione).
Il termine di versamento del primo acconto per il 2018 è correlato a quello di versamento del saldo del 2018, ed è quindi il 30.6.2018 (posticipato al 2.7.2018 essendo il 30 giugno un sabato), mentre il secondo acconto scadrà il 30.11.2018.
Si evidenzia così l'anomalia della norma in vigore, in quanto il termine di versamento del saldo relativo al periodo ante operazione straordinaria (30.11.2018) è posteriore a quello di versamento del primo acconto (30.6.2018), mentre il secondo acconto andrà versato entro il 30.11.2018, con l'effetto che in sede di pagamento del saldo si scomputerà solamente il primo acconto pagato.
Nel caso invece di analoga operazione eseguita con effetto dal primo dicembre 2017, i modelli Redditi e IRAP relativi al periodo ante trasformazione dovranno essere inviati entro il 30.9.2018 (posticipato all'1.10.2018, essendo il 30 settembre domenica, nono mese successivo a quello di effetto dell'operazione), utilizzando i modelli 2017. Il versamento del saldo IRAP dovrà essere effettuato entro il 31.10.2018 (ultimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione), contestualmente al primo acconto per il periodo successivo (2.12.2017 - 31.12.2017), il cui saldo però è scaduto il 30.6.2018.
Nessun acconto dovrà essere versato dalla società di persone trasformata, mentre la società di capitali verserà gli acconti per il 2018 con riferimento ad un esercizio di durata superiore a 12 mesi (2.12 2017 - 31.12 2018).

6 MODALITÀ

Tutti i contribuenti sono tenuti alla presentazione delle dichiarazioni esclusivamente in forma telematica presentando il modello REDDITI 2018 direttamente o tramite intermediario abilitato, come previsto dal DPR 22.7.98 n. 322. Devono essere presentate esclusivamente per via telematica anche le dichiarazioni predisposte dagli intermediari abilitati, dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori.
L'obbligo della trasmissione telematica si applica per tutti i modelli di dichiarazione (redditi, IVA e sostituti d'imposta) che i predetti soggetti sono tenuti a presentare solo in forma autonoma.
Solo per taluni casi (relativi alle persone fisiche), dai quali deriva la mancanza dell'obbligo di presentazione telematica della dichiarazione, è ammessa la consegna di copia cartacea, in busta chiusa, presso gli uffici postali (servizio gratuito). Si tratta delle persone fisiche che:

- pur possedendo redditi che possono essere dichiarati con il modello 730, non possono presentarlo;
- pur possedendo redditi che possono essere dichiarati con il modello 730, devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello REDDITI (RM, RT, RW, AC);
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Pertanto, le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato e, conseguentemente, si rende applicabile la sanzione da 258,00 a 2.065,00 euro ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 (circ. 19.6.2002 n. 54/E).

7 PRESENTAZIONE TELEMATICA DIRETTA

In caso di presentazione telematica diretta da parte del contribuente abilitato, la dichiarazione, da conservare in copia cartacea, si considera presentata nel momento in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate. La prova della presentazione è data dalla ricevuta trasmessa, sempre per via telematica, dall'Agenzia stessa.
I contribuenti possono trasmettere direttamente la dichiarazione da essi stessi predisposta, mediante, alternativamente:

- il servizio telematico Entratel, qualora siano obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770 semplificato o ordinario) in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti;
- il servizio telematico Fisconline, qualora siano obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti ovvero non siano tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta ma debbano trasmettere per via telematica le altre dichiarazioni previste dal DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni. Questo servizio può essere utilizzato ai fini della presentazione della dichiarazione, anche nell'ipotesi in cui il contribuente scelga di presentare per via telematica la dichiarazione pur non essendovi obbligato.

8 PRESENTAZIONE TRAMITE INTERMEDIARI ABILITATI

Qualora il contribuente intenda presentare la dichiarazione tramite un intermediario abilitato, deve consegnare allo stesso la propria dichiarazione originale sottoscritta e conservare la stessa recante la propria firma e quella dell'intermediario che ha assunto l'impegno a trasmettere la dichiarazione nonché i documenti da quest'ultimo rilasciati.
L'intermediario è obbligato a trasmettere per via telematica sia le dichiarazioni da lui predisposte, sia quelle a lui consegnate già compilate dai contribuenti, per le quali ha assunto l'impegno della trasmissione telematica. Come previsto dal citato DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni, l'intermediario abilitato deve:

- rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione gli sia stata consegnata già compilata o verrà da lui predisposta; detto impegno deve essere datato e sottoscritto dall'intermediario, seppure rilasciato in forma libera. La data di tale impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, deve essere

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica" posto nel frontespizio della dichiarazione;

- rilasciare altresì al dichiarante, entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione per via telematica, l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatto su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate, debitamente sottoscritto dal contribuente, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento. Detta comunicazione è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione e alla restante documentazione per il periodo, previsto dall'art. 43 del DPR 29.9.73 n. 600, in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- conservare copia delle dichiarazioni trasmesse, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dal medesimo art. 43 del DPR 600/73, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Eventuali variazioni dei dati anagrafici che si verifichino nel periodo compreso tra la presentazione della dichiarazione all'intermediario e la sua trasmissione per via telematica, non determinano l'obbligo di modificare la dichiarazione presentata. Per la conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie occorre osservare le modalità previste dal decreto ministeriale 17.6.2014[2].

9 PRESENTAZIONE AGLI UFFICI POSTALI

In caso di presentazione della dichiarazione agli uffici postali, il cui servizio è gratuito per il contribuente, la dichiarazione va inserita nella (sua) busta dedicata in modo che il triangolo posto in alto a sinistra del frontespizio corrisponda al triangolo sulla facciata della busta e che attraverso la finestra della busta risultino visibili il tipo di modello, la data di presentazione e i dati identificativi del contribuente, a pena di mancata accettazione da parte degli uffici postali.

Gli uffici postali hanno l'obbligo di rilasciare una ricevuta per ogni dichiarazione consegnata, da conservare a cura del contribuente come prova della presentazione della dichiarazione.

La copia ad uso del contribuente va conservata, oltre che per documentazione personale, per determinare l'importo degli eventuali acconti d'imposta da pagare nel 2018.

Si ribadisce e rammenta che, nel caso in cui il contribuente obbligato alla presentazione per via telematica presenti le dichiarazioni tramite un ufficio postale, la stessa si considererà come non conforme al modello approvato, con applicazione della sanzione da 258,00 a 2.065,00 euro ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471 (circ. 19.6.2002 n. 54/E).

[2] Ministero delle Finanze, "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto - art. 21 co. 5 del DLgs. 82/2005".

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

10 DICHIARAZIONE PRESENTATA DALL'ESTERO

La dichiarazione può essere presentata per via telematica anche dall'estero se il contribuente persona fisica è in possesso del *pincode*. In alternativa, la dichiarazione può essere spedita dai contribuenti non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo entro il 31.10.2018[3] mediante raccomandata o altro mezzo equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

Per ottenere l'abilitazione tali contribuenti devono inoltrare una richiesta via web collegandosi al sito *http://telematici.agenziaentrate.gov.it*. Se si tratta di soggetto italiano non residente iscritto presso l'Anagrafe Consolare, lo stesso deve inoltrare, anche tramite fax, copia della predetta richiesta al Consolato competente, allegando la fotocopia di un valido documento di riconoscimento.

I contribuenti italiani temporaneamente non residenti e non iscritti presso l'Anagrafe Consolare, per consentire la verifica della propria identità, devono recarsi personalmente al Consolato, dove esibiranno un valido documento di riconoscimento.

Il Consolato, effettuati gli opportuni controlli, provvede a far recapitare la prima parte del *pincode* e la relativa password.

Il contribuente che ha ricevuto tale comunicazione, può ottenere le restanti sei cifre di detto *pincode*, accedendo al sito di cui sopra. I contribuenti, persone fisiche non residenti, che non siano cittadini italiani possono richiedere il codice Pin *on line* solo se hanno un domicilio fiscale in Italia presso il quale può essere recapitata la seconda parte dello stesso; diversamente, se presenti sul territorio nazionale, tali contribuenti possono rivolgersi ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I soggetti diversi dalle persone fisiche, non obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni, che hanno nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia, possono avvalersi del servizio telematico Fisconline, previa attribuzione del codice Pin, su richiesta del rappresentante fiscale medesimo.

I contribuenti non residenti, siano essi persone fisiche o giuridiche, obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni, che non abbiano nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia, ma si siano identificati direttamente ai fini IVA, avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 35-*ter* del DPR 26.10.73 n. 633, e successive modificazioni, utilizzano il servizio telematico Entratel: la relativa abilitazione è rilasciata dal Centro operativo di Pescara contestualmente all'attribuzione della partita IVA, sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione per l'identificazione diretta.

In alternativa, questi contribuenti possono avvalersi di un intermediario abilitato.

11 TERMINI DI PRESENTAZIONE

Le scadenze di presentazione delle dichiarazioni dei redditi hanno subito variazioni nei termini rispetto agli anni precedenti, mentre non sono variate le modalità.

[3] Ai sensi dell'art. 1 co. 932 della L. 27.12 2017 n. 205, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 21 del DL 31.5.2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30.7.2010 n. 122, il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei soggetti indicati nell'art. 2 del regolamento di cui al DPR 22.7.98 n. 322, in scadenza al 30 settembre, è fissato al 31 ottobre.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

La legge di bilancio 2018[4], oltre a prorogare definitivamente al 31 ottobre la dichiarazione dei sostituti di imposta, ha previsto la proroga temporanea delle dichiarazioni REDDITI e IRAP al 31 ottobre, per tutti i soggetti già tenuti all'invio entro il 30 settembre. La novità è finalizzata ad evitare la sovrapposizione di adempimenti, visto che l'invio dello spesometro è slittato al 30 settembre. Si tratta di una proroga per le dichiarazioni REDDITI e IRAP temporanea, in quanto è valida soltanto nel periodo in cui si deve inviare lo spesometro di cui all'art. 21 del DL 78/2010, il quale sarà soppresso dall'1.1.2019, considerato che dallo stesso periodo sarà obbligatoria la fatturazione elettronica.

Tale proroga non riguarda i soggetti con esercizio a cavallo[5] con periodo d'imposta diverso da quello solare, per i quali la scadenza rimane quella indicata dall'art. 2 co. 2 del DPR 322/98; unica eccezione è rappresentata da coloro che chiudono il periodo nell'intervallo tra il 1° dicembre e il 30 dicembre, in quanto la scadenza sarebbe comunque il 30 settembre (il nono mese dalla chiusura dal periodo d'imposta).

Una prima analisi del provvedimento potrebbe far ritenere che il differimento al 31 ottobre riguardi unicamente i soggetti tenuti all'invio della comunicazione delle fatture; in realtà la norma fa riferimento, invece, ai soggetti indicati nell'art. 2 del DPR 322/98 la cui dichiarazione sarebbe scaduta il 30 settembre. Ciò comporta che il termine si applichi alle dichiarazioni di tutti i soggetti.

Il calendario dei termini di presentazione è quindi il seguente:

Dichiarante	Presentazione cartacea	Presentazione telematica
Persone fisiche (1)	2.7.2018	31.10.2018 (6)
Persone fisiche (2)	non ammessa	31.10.2018 (6)
Società di persone	non ammessa	31.10.2018 (6)
Soggetti IRES (3)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)
Soggetti IRES (5)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)
Soggetti IRES (7)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)

(1) Contribuenti che:
- potendo presentare il modello 730, devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i quadri RM, RT, RW del modello UNICO PF;
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti;

4 Ai sensi dell'art. 1 co. 932 della L. 27.12.2017 n. 205, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 21 del DL 31.5.2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30.7.2010 n. 122, il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei soggetti indicati nell'art. 2 del regolamento di cui al DPR 22.7.98 n. 322, in scadenza al 30 settembre, è fissato al 31 ottobre.

5 Art. 1 co. 932 della L. 205/2017: "*il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive … in scadenza al 30 settembre è fissato al 31 ottobre*".

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

– posseggono redditi dichiarabili utilizzando il modello 730 ma non possono presentare tale modello.

La presentazione cartacea decorre dal 2.5.2018.

(2) Contribuenti non rientranti nei casi di cui al precedente punto (1).

(3) Con obbligo di redazione del bilancio (da approvare entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il 30 aprile per l'anno 2018 in caso di periodo di imposta che coincide con l'anno solare).

(4) Questa scadenza coincide con il 30.9.2018, posticipata al 31.10. 2018 per effetto della L. 205/2017, per i soggetti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare.

(5) Contribuenti che he approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro il 29 giugno per l'anno 2018 in caso di periodo di imposta che coincide con l'anno solare), applicando la proroga prevista dall'art. 2364 c.c.

(6) Il termine del 31.10.2018 consegue al posticipo della scadenza di legge.

(7) Contribuenti senza obbligo di redazione del bilancio secondo i principi contabili OIC (ad esempio enti commerciali ed enti non commerciali).

Le scadenze per le altre dichiarazioni fiscali dell'anno 2017 sono le seguenti:

Dichiarazione	Presentazione cartacea	Presentazione telematica
IVA	non ammessa	30.04.2018
IRAP (8)	non ammessa	31.10.2018 (4)
IRAP (9)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)
770 semplificato	non ammessa	31.10.2018
770 ordinario	non ammessa	31.10.2018

(8) Relativa ai soggetti IRPEF e alle società di persone.

(9) Relativa ai soggetti IRES.

12 EFFETTI DEL NUOVO TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI SU ALTRI ADEMPIMENTI

In conseguenza del temporaneo spostamento del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi dal 30 settembre al 31 ottobre, sono posticipati anche i termini di altri adempimenti:

- la trasmissione telematica delle dichiarazioni "correttive nei termini";
- l'esercizio (o la revoca), nell'ambito del modello REDDITI, dell'opzione per i regimi fiscali speciali (consolidato fiscale nazionale e mondiale, trasparenza fiscale e *tonnage tax*);
- l'esercizio (o la revoca), nel modello IRAP, da parte degli imprenditori individuali e delle SP in contabilità ordinaria, dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole delle SC;
- la regolarizzazione degli adempimenti di natura formale propedeutici alla frui-

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

zione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi fiscali opzionali (c.d. "remissione in *bonis*");

- la redazione e la sottoscrizione dell'inventario e la compilazione del registro dei beni ammortizzabili;
- la stampa dei registri contabili analogici (libro giornale, registri IVA, scritture ausiliarie di magazzino, ecc.) e la conclusione della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali;
- le registrazioni ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori;
- la presentazione dei modelli REDDITI PF 2017 e IRAP 2017 da parte degli eredi, per assolvere gli obblighi dichiarativi del defunto;
- l'invio degli interpelli disapplicativi correlati alle DR: società di comodo (non operative o in perdita sistematica) e ACE. Le istanze di interpello in questione, non obbligatorie, devono essere presentate entro la scadenza dei termini ordinari di presentazione della DR a nulla rilevando la possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva entro il termine di 90 giorni di cui all'art. 2 co. 7 del DPR 22.7.98 n. 322 né, tanto meno, la possibilità di emendare la dichiarazione ai sensi dell'art. 2 co. 8 del citato decreto;
- la regolarizzazione mediante il ravvedimento operoso delle violazioni di tipo dichiarativo. Questo vale sia per le presentazioni delle dichiarazioni omesse e presentate entro i 90 giorni dalla scadenza dei termini, sia per le correzioni delle dichiarazioni presentate entro i 90 giorni dalla scadenza del termine, sia per avvalersi del ravvedimento "ordinario" per regolarizzare spontaneamente le violazioni inerenti le dichiarazioni presentate in anni precedenti. Ad esempio entro il 31.10.2018 potranno essere regolarizzate con la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo: l'infedele presentazione dei modelli REDDITI 2017, IRAP 2017, CNM 2017 e 770/2017 relativi al 2016.

13 SCADENZE PER I PAGAMENTI

Relativamente alle scadenze dei pagamenti, connesse alle dichiarazioni annuali (saldo e prima rata di acconto), novità erano già state introdotte per l'anno 2016 dal DL 193/2016, convertito dalla L. 225/2016, che ha così modificato i termini di pagamento:

Dichiarante	Senza maggiorazione 0,4%	Con maggiorazione 0,4%
Persone fisiche	30.6.2018 (1)	31.7.2018 (2)
Società di persone	30.6.2018 (1)	31.7.2018 (2)
Soggetti IRES (3)	entro il giorno 30 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta	entro i 30 giorni successivi
Soggetti IRES (4)	entro il giorno 30 del mese successivo alla data di approvazione del bilancio o del termine ultimo di approvazione (5)	entro i 30 giorni successivi

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

(1) Posticipato al 2.7.2018 in quanto il 30 giugno è sabato.
(2) Sono fatte salve proroghe conseguenti a specifici provvedimenti.
(3) Con obbligo di redazione del bilancio (da approvare entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il 30 aprile per l'anno 2018 per i contribuenti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare), ovvero senza obbligo di redazione del bilancio.
(4) Che approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro il 29 giugno per l'anno 2018 per i contribuenti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare), applicando la proroga prevista dall'art. 2364 c.c.
(5) In caso di mancata approvazione del bilancio entro il 29.6.2018 i versamenti devono comunque essere eseguiti entro il 30.7.2018.

Le scadenze dei pagamenti per le altre dichiarazioni sono le seguenti:

Dichiarazione	Senza maggiorazione 0,4%	Con maggiorazione 0,4%
IVA	16.3.2018	30.6.2018 (6) (7)
IRAP (8)	entro il giorno 30 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta	entro i 30 giorni successivi
IRAP (9)	entro il giorno 30 del mese successivo alla data di approvazione del bilancio o del termine ultimo di approvazione (10)	entro i 30 giorni successivi
770 semplificato	non previsti	non previsti
770 ordinario	non previsti	non previsti

(6) Posticipato al 2.7.2018 in quanto il 30 giugno è sabato.
(7) In caso di presentazione della dichiarazione IVA unificata il pagamento del saldo può essere eseguito entro il termine dei versamenti di UNICO, maggiorando l'importo dello 0,4% per ogni mese o frazione successiva alla scadenza originaria.
(8) Con obbligo di redazione del bilancio (da approvare entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il 30 aprile per l'anno 2018 per i contribuenti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare), ovvero senza obbligo di redazione del bilancio.
(9) Che approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro il 29 giugno per l'anno 2018 per i contribuenti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare), applicando la proroga prevista dall'art. 2364 c.c.
(10) In caso di mancata approvazione del bilancio entro il 29.6.2018 i versamenti devono comunque essere eseguiti entro il 30.7.2018.

Si rammenta che le eventuali scadenze che cadono in giorno festivo o non lavorativo (come il sabato) determinano l'obbligo di pagamento il primo giorno successivo non festivo, con conseguente proroga dei termini (ris. 128/E/2007).
Con riferimento ai contribuenti che redigono ed approvano il bilancio secondo i nuovi

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

principi contabili, i termini di approvazione e pagamento sono i seguenti:

Approvazione bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio

Esercizio	Data approvazione bilancio	Data pagamento	Proroghe
Solare	Entro 120 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del sesto mese dalla chiusura esercizio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.1 - 31.12	30.4.2018	2.7.2018	1.8.2018
A cavallo	Entro 120 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del sesto mese dalla chiusura esercizio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.7 - 30.6	28.10.2018	31.12.2018	30.1.2019

Approvazione bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio

Esercizio	Data approvazione bilancio	Data pagamento	Proroghe
Solare	Entro 180 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.1 - 31.12	29.6.2018	31.7.2018	30.8.2018
A cavallo	Entro 180 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.7 - 30.6	27.12.2018	31.1.2019	4.3.2019 (in quanto il 2 marzo è sabato)

14 RATEIZZAZIONI

I versamenti derivanti da modello Unico possono essere ulteriormente rateizzati. I contribuenti non titolari di partita IVA possono effettuare il pagamento della prima rata entro il 2.7.2018 ovvero entro il 20.8.2018 maggiorando l'importo dovuto dello 0,40% per cento a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1ª	2 luglio	0,00	20 agosto	0,00
2ª	31 luglio	0,31	31 agosto	0,11
3ª	31 agosto	0,64	1 ottobre	0,44
4ª	1 ottobre	0,97	31 ottobre	0,77
5ª	31 ottobre	1,30	30 novembre	1,10
6ª	30 novembre	1,63		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

I contribuenti titolari di partita IVA possono anch'essi effettuare il pagamento della prima rata entro il 2.7.2018, ovvero entro il 20.8.2018 maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1ª	2 luglio	0,00	20 agosto	0,00
2ª	16 luglio	0,16	20 agosto	0,00
3ª	20 agosto	0,49	17 settembre	0,33
4ª	17 settembre	0,82	16 ottobre	0,66
5ª	16 ottobre	1,15	16 novembre	0,99
6ª	16 novembre	1,48		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

Va infine ricordato che se gli importi a debito emergenti dalla dichiarazione dei redditi, per ogni singola imposta, non superano euro 12,00, non vanno effettuati i versamenti né compensazioni.

Di conseguenza, un credito IRPEF inferiore a 12,00 euro non va computato in compensazione dalle altre imposte o richiesto a rimborso, come, pure, il debito inferiore al minimo non va versato tramite modello F24.

15 STAMPA E CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI FISCALI

L'adempimento dichiarativo e la relativa scadenza dei termini è strettamente collegato anche a quelli per la stampa ovvero la conservazione dei documenti fiscali, quando la scelta dei contribuenti è quella di eseguire la conservazione sostitutiva a quella cartacea.

Posto che da quest'anno l'adempimento dichiarativo è autonomo per le differenti imposte, e così anche le relative scadenze, ci si deve chiedere anche quali siano i termini per eseguire la conservazione sostitutiva dei documenti, registri e libri contabili tenuti ai fini fiscali ed amministrativi, quando obbligatori per legge.

L'art. 3 del DM 17.6.2014, sulle modalità di assolvimento degli obblighi fiscali per i documenti informatici, impone infatti il completamento del processo di conservazione entro il termine dell'art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94, il quale a sua volta lo fissa al terzo mese successivo a quello di scadenza dei termini di presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle singole imposte[6].

Tale termine, peraltro, interessa anche la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche emessa, con esclusione di quelle inviate tramite il Sistema di Interscambio (SdI).

Un documento di prassi della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate (ris. 10.4.2017 n. 46 relativa alla risposta ad un interpello) ha chiarito i dubbi sulla corretta applicazione dei termini.

[6] Art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94 "*A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi …*".

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

In tale documento è stato tra l'altro indicato il termine unico di conservazione per i documenti fiscali fissandolo entro il terzo mese successivo alla presentazione della dichiarazione reddituale, confermando anche l'esclusiva valenza tributaria e non anche civilistica per le fatture veicolate tramite SdI e conservate dall'Agenzia delle Entrate e la scadenza dell'11.4.2017 per l'adeguamento alle nuove regole tecniche sui sistemi di conservazione, con perdita di valore giuridico per i documenti conservati con le vecchie regole.
Considerato proprio lo sdoppiamento dei termini di presentazione delle dichiarazioni IVA e redditi, la Direzione normativa ha correttamente ritenuto, per uniformità e semplicità, tenuto conto anche delle oggettive difficoltà nel distinguere documenti rilevanti ai fini dell'una o dell'altra imposta, di uniformare in via interpretativa il termine correlandolo alla scadenza di presentazione della dichiarazione dei redditi e quindi entro 3 mesi dalla stessa. Tale indicazione è valida anche per i soggetti con esercizio a cavallo.
Inoltre, sempre con riguardo ai documenti fiscali, l'art. 4 del DL 193/2016, nel modificare l'art. 21 del DL 78/2010 in tema di comunicazione obbligatoria dei dati delle fatture, dispone che l'assolvimento degli obblighi di conservazione si intende assolto per tutte le fatture elettroniche e tutti i documenti che transitano tramite SdI e che sono memorizzati dall'Agenzia delle Entrate. Al riguardo, è stata chiarita l'esclusiva valenza a fini tributari, e non anche civilistici, di tale modalità di conservazione, per la quale si è inoltre in attesa dell'adozione del provvedimento direttoriale con termini e modalità di conservazione. Ciò significa che non potrebbe essere ottenuto l'eventuale rilascio di un decreto ingiuntivo fondato su fatture conservate solo dall'Agenzia delle Entrate.
Pertanto, in relazione a quanto sopra, i termini possono essere così riepilogati:

Termini per la stampa e la conservazione sostitutiva dei documenti informatici		
Registri IVA	Entro il 31.1.2019	Entro 3 mesi dalla scadenza prevista per l'invio della dichiarazione annuale dei redditi
Fatture elettroniche	Entro il 31.1.2019 (conservazione sostitutiva)	
Libri contabili obbligatori altri soggetti	Entro il 31.1.2019	Entro 3 mesi dalla scadenza prevista per l'invio della dichiarazione annuale dei redditi
Libri contabili obbligatori soggetti IRES	Entro il 31.1.2019	

Il decreto fiscale (art. 19-*octies* co. 6 del DL 148/2017) ha modificato le regole di tenuta dei registri IVA mediante sistemi elettronici, stabilendo l'obbligatorietà della trascrizione su supporti cartacei soltanto ove specificatamente richiesta in sede di controllo dagli organi competenti.
Il decreto fiscale, aggiungendo all'art. 7 co. 4-*quater* del DL 357/1994, con effetto dal 6.12.2017, ha stabilito che la tenuta dei registri delle fatture emesse e di quelle ricevute con sistemi elettronici è in ogni caso considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica, i registri risultano aggiornati sugli stessi sistemi elettronici e vengono stampati a richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

IL REDDITO DEGLI IMPRENDITORI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

A cura di **Michele Bana**

1	EVOLUZIONE NORMATIVA E PRASSI	22
2	SOGGETTI INTERESSATI	22
3	MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO	23
4	COMPONENTI REDDITUALI RILEVANTI PER CASSA	24
5	RICAVI E PROVENTI IMPONIBILI PER COMPETENZA	25
6	COSTI DEDUCIBILI PER COMPETENZA	25
7	CAMBIAMENTO DI REGIME CONTABILE	27
8	ACCONTI	28
9	RIMANENZE FINALI	29
10	BASE IMPONIBILE IRAP	32
11	OBBLIGHI CONTABILI	33

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

1 EVOLUZIONE NORMATIVA E PRASSI

L'art. 1 co. 17 - 23 della L. 11.12.2016 n. 236 ha modificato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, la disciplina di determinazione del reddito degli imprenditori in contabilità semplificata (art. 66 del DPR 22.12.86 n. 917), rilevante anche ai fini IRAP, introducendo un regime improntato al principio di cassa. Il reddito imponibile degli imprenditori in contabilità semplificata è, infatti, calcolato come differenza tra:

- l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi (utili, dividendi e interessi) "percepiti" nel periodo di imposta;
- le spese "sostenute" nel periodo stesso, computati secondo il principio di "cassa".

Sono, tuttavia, previste alcune deroghe a tale principio di cassa: la differenza tra ricavi incassati e costi sostenuti deve, infatti, essere aumentata e diminuita degli altri componenti positivi e negativi di reddito quali plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive o passive, valore normale dei beni assegnati ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, spese per prestazioni di lavoro ed oneri di utilità sociale.
L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 13.4.2017 n. 11, ha fornito alcuni chiarimenti in merito al nuovo regime di cassa, in aggiunta a quanto già precisato mediante la circ. 7.4.2017 n. 8: nel corso del Telefisco 2018, è stato, infine, illustrato l'effetto della nuova disciplina della detrazione dell'IVA sulla determinazione del reddito nel caso di esercizio dell'opzione di cui all'art. 18 co. 5 del DPR 600/73.

2 SOGGETTI INTERESSATI

Il novellato regime di cassa si applica ai soggetti che si avvalgono del regime di contabilità semplificata e che non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria (art. 18 co. 6 del DPR 600/73).
Le modifiche apportate all'art. 66 del TUIR riguardano principalmente le seguenti categorie di soggetti:

- gli imprenditori individuali ed, in particolar modo, quelli che sono privi dei requisiti per accedere al regime forfetario (art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190), nonché quelli che, pur in possesso dei prescritti requisiti, abbiano deciso di rinunciarvi;
- le società in nome collettivo, alle quali sono equiparate anche le società di fatto, esercenti un'attività commerciale, e le società di armamento costituite all'unanimità (art. 5 co. 3 lett. b) del TUIR);
- le società in accomandita semplice, alle quali sono equiparate le società di armamento costituite a maggioranza (art. 5 co. 3 lett. a) del TUIR);
- gli enti non commerciali che, a latere dell'attività istituzionale principale, esercitano un'attività commerciale in via non prevalente;
- i *trust*, se esercitano un'attività commerciale in via non prevalente.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

3 MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

La circ. 11/E/2017, coerentemente con quanto già affermato dalla circ. 8/E/2017, ha ribadito che gli imprenditori in contabilità semplificata non sono soggetti ad un regime di cassa "puro", bensì ad uno "misto" cassa-competenza. Per la determinazione del reddito di tali contribuenti, è, pertanto, necessario fare riferimento ai ricavi percepiti e alle spese sostenute, mentre continua ad essere applicabile il principio di competenza, per alcuni componenti di reddito espressamente richiamati dal novellato art. 66 del TUIR. Si rammenta, al riguardo che, rispetto alla previgente formulazione di tale disposizione, è stato cancellato ogni riferimento alle seguenti disposizioni normative:

- artt. 92, 93 e 94 del TUIR, che disciplinano il concorso al reddito delle variazioni delle rimanenze, con la conseguenza che le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo;
- art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, recante il principio generale di competenza e i correlati criteri di certezza e determinabilità oggettiva.

Peraltro, sempre per ragioni di coordinamento con il nuovo regime di cassa, sono stati soppressi gli ultimi due periodi del co. 3 dell'art. 66 del TUIR, che consentivano alle imprese minori di dedurre i costi concernenti contratti a corrispettivi periodici (ad esempio, i contratti di locazione), relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore ad euro 1.000, nell'esercizio in cui veniva ricevuto il documento probatorio, anziché secondo gli ordinari criteri di competenza.
È stato, invece, integralmente confermato il co. 3 dell'art. 66 del TUIR nella parte in cui prevede l'applicazione, alle imprese minori, delle seguenti disposizioni:

- art. 56 co. 5 del TUIR, recante le modalità di determinazione del reddito per le imprese che esercitano attività di allevamento oltre il limite di cui l'art. 32 co. 2 lett. b);
- art. 65 del TUIR, che disciplina il trattamento impositivo dei beni relativi all'impresa;
- art. 91 del TUIR, che riporta l'elenco dei proventi e oneri non computabili nella determinazione del reddito;
- art. 95 del TUIR, che dispone la deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro;
- art. 100 del TUIR, recante i criteri di deducibilità degli oneri di utilità sociale;
- art. 108 del TUIR, che regolamenta il trattamento fiscale delle spese relative a più esercizi;
- art. 90 co. 2 del TUIR, che disciplina il trattamento fiscale dei proventi degli immobili "patrimonio", cioè non strumentali né per natura né per destinazione, né beni-merce;
- art. 99 co. 1 del TUIR, recante i criteri di deducibilità delle imposte diverse da quelle sul reddito o di cui sia prevista la rivalsa, anche facoltativa;
- art. 99 co. 3 del TUIR, recante il trattamento fiscale dei contributi ad associazioni di categoria dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione;

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

- art. 109 co. 4 ultimo periodo, del TUIR, che regolamenta la deducibilità dei componenti negativi specificamente afferenti i ricavi, anche se non contabilizzati;
- art. 109 co. 5, 7 e 9 lett. b) del TUIR, che prescrive l'indeducibilità dei componenti negativi afferenti proventi esenti e dei compensi corrisposti agli associati con apporto diverso da opere o servizi;
- art. 110 co. 1, 2, 5, 6, 8 del TUIR, recante norme di carattere generale sulle valutazioni (escluso il *transfer price*).

Diversamente, non hanno formato oggetto di modifica le seguenti disposizioni:

- art. 66 co. 2 del TUIR, che richiama l'applicazione, anche alle imprese minori, della disciplina sulla deduzione delle quote di ammortamento, delle perdite di beni strumentali e delle perdite su crediti, nonché degli accantonamenti per le indennità di fine rapporto e le altre indennità previdenziali;
- art. 66 co. 4 e 5 del TUIR, che riconoscono una deduzione forfetaria delle spese non documentate a favore di soggetti che svolgono determinate attività (intermediari e rappresentanti del commercio, esercenti attività di somministrazione di alimenti e bevande ovvero di prestazioni alberghiere, imprese di autotrasporto di merci per conto terzi).

Disposizioni del TUIR richiamate nell'art. 66 co. 2 del TUIR	
Artt. 64 co. 2 del TUIR	• beni ad uso promiscuo personale o familiare; • deducibilità al 50% per gli ammortamenti, noleggi o *leasing* dei beni mobili; • deducibilità al 50% della rendita catastale per l'immobile di proprietà o 50% del canone di locazione o *leasing* immobiliare, nel caso in cui non si disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'attività.
Art. 102 co. 6 del TUIR	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relative a beni strumentali.
Art. 102 co. 7 del TUIR	Canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio.
Art. 103 del TUIR	Ammortamento di beni immateriali.
Art. 101 del TUIR	Minusvalenze e sopravvenienze passive.
Art. 105 del TUIR	Accantonamenti per le indennità di fine rapporto e altre indennità previdenziali, a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'art. 18 del DPR 600/73.

4 COMPONENTI REDDITUALI RILEVANTI PER CASSA

A norma del novellato art. 66 co. 1 del TUIR, in vigore dal corrente periodo d'imposta, il reddito delle imprese in contabilità semplificata *"è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 e degli altri proventi di cui all'art. 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa"*. Conseguentemente, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, all'atto dell'effettiva percezione ovvero, in altre parole, secondo il criterio di cassa:

- i ricavi indicati all'art. 85 del TUIR;
- gli altri proventi indicati nell'art. 89 del TUIR.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Specularmente, è da ritenere che questo criterio di cassa sia applicabile anche alle "*spese sostenute*" nell'esercizio d'impresa, ancorché la formulazione letterale della disposizione in commento non sia mutata. Si tratta dei componenti negativi diversi da quelli per i quali l'art. 66 del TUIR richiama l'ordinaria disciplina prevista dal testo unico, quali, ad esempio:

- le spese per gli acquisti di merci destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo oppure incorporati nei servizi;
- gli oneri per utenze, materiali di consumo e spese condominiali;
- le imposte comunali deducibili;
- i costi per assicurazioni;
- gli interessi passivi.

5 RICAVI E PROVENTI IMPONIBILI PER COMPETENZA

Concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza, i seguenti componenti positivi di reddito:

Tipologia di componente positivo	Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
Ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 57 del TUIR);	Il valore normale dei beni concorre alla formazione del reddito nel periodo di imposta di competenza, ossia in quello in cui è avvenuta l'assegnazione o la destinazione a finalità estranea.
Proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd. "immobili patrimoniali")	
Plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 86 e 88 del TUIR)	Concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.
Redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali (art. 56 co. 5 del TUIR).	Il principio di competenza deve essere applicato anche alla determinazione forfetaria del reddito delle altre attività agricole di cui all'art. 56-*bis* del TUIR, "*trattandosi di fattispecie sostanzialmente analoghe*". Diversamente, in caso di forfetizzazione del reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività ai ricavi "conseguiti" (es. attività di agriturismo di cui all'art. 5 co. 1 della L. 413/91), è necessario fare riferimento al principio di cassa.

6 COSTI DEDUCIBILI PER COMPETENZA

Per quanto attiene ai componenti negativi, la circ. 11/E/2017 precisa che sono deducibili

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

dal reddito, secondo gli ordinari criteri previsti dal DPR DPR 917/86, i seguenti componenti negativi di reddito:

Tipologia di componenti negativi	Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
Minusvalenze e sopravvenienze passive	Concorrono, in ogni caso, alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, le sopravvenienze passive derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa.
Quote di ammortamento di beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di *leasing* (artt. 64 co. 2, 102 e 103 del DPR 917/86)	• i canoni di *leasing* sono deducibili in capo alle imprese minori a norma dell'art. 102 co. 7 del TUIR. Conseguentemente, anche il maxi-canone di *leasing*, deve essere dedotto per competenza, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento; • le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili, pur nei limiti di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR, secondo il criterio di cassa.
Perdite di beni strumentali e perdite su crediti (art. 101 del TUIR)	La deduzione per competenza opera anche in caso di perdite relative a crediti incassati "*per presunzione*" a seguito dell'opzione del regime contabile di cui all'art. 18 co. 5 del DPR 600/73: l'opzione in parola, permette all'impresa minore di utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica opzione che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso, opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA.
Accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR)	
Spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR)	
Oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR)	
Spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR)	Il criterio di competenza per la deducibilità di questa tipologia di spesa opera unicamente nel caso in cui le stesse abbiano natura pluriennale (es. costi di impianto, spese di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale prevista dall'OIC 24). Diversamente, nel caso in cui tali spese siano deducibili interamente nel periodo di imposta in cui sono state sostenute, rileva, ai

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Tipologia di componenti negativi	Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
segue	fini della corretta imputazione temporale del componente negativo, il criterio di cassa. Conseguentemente, anche le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta in cui è avvenuto il pagamento, fermi restando i limiti di deducibilità previsti dall'art. 108 co. 2 del TUIR.
Oneri fiscali e contributivi (art. 99 co. 1 e 3 del TUIR)	
Interessi di mora (art. 109 co. 7 del TUIR)	

Nella circ. 11/E/2017, è stata altresì confermata la non deducibilità dal reddito delle imprese minori, per effetto dell'espresso rinvio operato dall'art. 66 del TUIR, dei seguenti componenti negativi:

- spese ed altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali (art. 90 co. 2 del TUIR);
- accantonamenti, diversi da quelli indicati nell'art. 105 del TUIR;
- remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'art. 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109 co. 9 lett. b) del TUIR). Si precisa, in ogni caso, che la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

7 CAMBIAMENTO DI REGIME CONTABILE

L'art. 1 co. 19 della L. 232/2016, al fine di evitare salti o duplicazioni d'imposta, ha stabilito che, nel caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria (o viceversa), i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato, non assumono rilevanza nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi. Conseguentemente, se tali componenti reddituali hanno già partecipato alla formazione del reddito secondo il previgente principio di competenza, gli stessi non devono essere più considerati nella determinazione del reddito secondo le regole del nuovo regime di cassa.

La circ. 8/E/2017 ha precisato che la disciplina transitoria prescritta nel contesto del citato art. 1 co. 19 della L. 232/2016 è sostanzialmente tesa ad "*evitare che il passaggio da un regime di competenza a un regime ispirato alla cassa potesse determinare anomalie in termini di doppia tassazione/deduzione ovvero nessuna tassazione/deduzione di alcuni componenti di reddito*". Tale disposizione è applicabile anche ai contribuenti in contabilità semplificata nel 2016 (che determinano il reddito 2016 in base al principio di competenza) che nel 2017 applicano la nuova contabilità semplificata "per cassa".

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che:

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

- un componente reddituale che ha già concorso alla determinazione del reddito in base alle regole del regime di provenienza, non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità e/o deducibilità previsti dal regime di "destinazione". Ad esempio, i ricavi relativi a beni consegnati nel 2016 (o servizi ultimati nel 2016) ma incassati nel 2017, che hanno concorso alla determinazione del reddito 2016, non generano ricavi imponibili nel 2017. Analogamente, un costo per l'acquisto di beni di consumo consegnati nel 2016, ma pagato nel 2017, è deducibile nel 2016 e, quindi, non può essere dedotto nel 2017;
- un componente reddituale che non ha concorso alla determinazione del reddito in base alle regole del regime di provenienza, vi concorrerà nei periodi d'imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità (e/o deducibilità) previsti dal regime di "destinazione". Per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali, occorre fare riferimento alle regole vigenti nel regime di provenienza. Così, ad esempio, i ricavi relativi a beni consegnati nel 2017 (o servizi ultimati nel 2017) incassati nel 2016, che non hanno concorso alla determinazione del reddito 2016, generano ricavi imponibili nel 2017. In tale circostanza, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti, occorre fare riferimento alla consegna dei beni (o ultimazione del servizio) conformemente alle regole del regime di provenienza. Analogamente, un costo per l'acquisto di beni di consumo consegnati nel 2017, pagato nel 2016, è deducibile nel 2017 (all'atto dell'avvenuta consegna). Inoltre, in caso di contratto di affitto di un immobile strumentale, il pagamento del canone annuo avvenuto, ad esempio, nel mese di settembre 2016, comporta nel 2016, la deduzione dei costi per un importo pari a 1/3 del canone pagato, mentre nel 2017, la deduzione della quota restante, ancorché non si verifichi l'uscita finanziaria.

La circ. 11/E/2017 ha raccomandato che, in sede di passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, l'impresa mantenga evidenza extra-contabile delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità e/o deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" (di competenza), e viceversa.

8 ACCONTI

Nel caso in cui siano stati corrisposti acconti (fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza), gli stessi concorrono alla determinazione del reddito nel periodo d'imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza. Si assuma, ad esempio, il caso di un'impresa in contabilità semplificata che ha sottoscritto nel 2016 un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018. Si supponga, altresì, che la medesima impresa abbia cor-

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

risposto un acconto nel 2016 (pari al 10% del corrispettivo). In tal caso:

- l'acconto pagato nel 2016 è fiscalmente irrilevante per tale anno;
- l'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo all'atto dell'ultimazione del servizio (2018).

9 RIMANENZE FINALI

Ai fini della determinazione del reddito previsto per le imprese in contabilità semplificata, come anticipato, non assumono più rilevanza le rimanenze finali e iniziali di cui agli artt. 92, 93 e 94 del TUIR, in considerazione del fatto che, in applicazione del principio di cassa, le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo. La circ. 11/E/2017 ha ribadito l'orientamento della circ. 8/E/2017, secondo cui "*in base alla formulazione letterale dell'art. 1, co. 18, della L. 232/2016, che fa riferimento "genericamente alle rimanenze finali*", le stesse comprendono:

- le rimanenze di merci e/o lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale, *ex* art. 92 del TUIR;
- le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale, *ex* art. 93 del TUIR;
- le rimanenze di titoli, *ex* art. 94 del TUIR.

L'art. 1 co. 18 della L. 232/2016, prevede, inoltre, che per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa, il reddito d'impresa determinato per cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza. Sul punto, la circ. 11/E/2017 ha precisato che "*tale disposizione trova applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata*". In particolare, nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, le rimanenze di merci:

- il cui costo è stato sostenuto, e conseguentemente dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa, non rilevano come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato (in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR);
- il cui pagamento non sia stato effettuato, rilevano come esistenze iniziali e si applicano le ordinarie regole di competenza.

Per poter gestire tale passaggio, un ruolo fondamentale è assunto dal prospetto iniziale delle attività e passività esistenti alla data del 1° gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria, prescritto a norma del DPR 689/74, non soggetto ad obblighi di vidimazione e bollatura. In tale prospetto, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, la circ. 11/E/2017 sottolinea la necessità di dover evidenziare l'eventuale disallineamento esistente tra:

- il valore delle esistenze iniziali determinato a norma dell'art. 6 del citato DPR 689/74 e;
- il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

In particolare, è stato precisato che, al fine di calcolare il costo medio delle esistenze iniziali, a norma del citato art. 6 del DPR 689/74, rilevano tutti gli acquisti dell'ultimo anno (relativi alla singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati: "*così individuato il costo medio, al fine di calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze, sarà necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto il pagamento*" (circ. 11/E/2017).

RIFLESSI SULLE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Un altro importante chiarimento dell'Agenzia delle Entrate riguarda il componente negativo derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza: la circ. 11/E/2017 ha sottolineato che non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della L. 23.12.94 n. 724.
La circ. 11/E/2017 ha esaminato due specifici aspetti:

- il computo del reddito minimo relativo alle società di comodo (non operative e in perdita sistematica);
- l'individuazione dei presupposti di applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica.

Per quanto concerne il primo aspetto, la circ. 11/E/2017 ha precisato che il reddito minimo dovrà essere decrementato di un importo pari al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente (secondo il principio della competenza) dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa. A dire il vero, questa è un'indicazione che è già stata fornita in precedenza dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento all'agevolazione dei c.d. "super-ammortamenti", in presenza dei quali aveva sostenuto che tale beneficio andasse a ridurre il reddito minimo presunto.

ESEMPIO

Si ipotizzi che il reddito minimo della società Alfa sia pari a 10.000,00 euro e che l'ammontare della deduzione effettuata nel 2017 relativa alle rimanenze finali del periodo 2016 sia pari a 3.000,00 euro. Applicando il principio espresso dalla circ. 11/E/2017, il reddito minimo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo per il 2017 sarebbe pari a 7.000,00 euro (10.000,00 –3.000,00 euro).

Per quanto attiene, invece, il secondo aspetto esaminato dall'agenzia delle entrate, è stato chiarito che il componente negativo – derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente – non rileva nemmeno ai fini dell'individuazione dei presupposti della disciplina sulle società in perdita sistematica, laddove il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa costituisca uno di quelli compresi nel c.d. "periodo di osservazione": al ricorrere di tale circostanza, infatti, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tener conto del componente negativo in parola.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Si assuma, ad esempio, il caso di una società in perdita fiscale nei periodi d'imposta 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017 (primo periodo di applicazione del regime di cassa). Ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il 2018, il risultato fiscale del periodo 2017 deve essere rideterminato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo 2016. Conseguentemente, se nel 2017 la società realizza una perdita fiscale pari a 10.000,00 euro, di cui 2.000,00 euro derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze finali del periodo 2016, il risultato fiscale 2017 da prendere in considerazione per la verifica del quinquennio in perdita va "neutralizzato" dell'importo di 2.000,00 euro, con l'effetto che la perdita fiscale 2017 sarebbe pari a 8.000,00 euro (10.000,00 – 2.000,00 euro). Ciò nonostante, risultando in perdita anche gli altri periodi del quinquennio di osservazione (2013-2017), la società è comunque soggetta all'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica nel periodo di imposta 2018, in quanto di comodo.

QUESTIONI ANCORA APERTE

La circ. 11/E/2017 non ha, invece, risolto le criticità riguardanti le imprese che presentano, nell'anno di applicazione del regime di cassa, un importo significativo di giacenze finali. Come detto, infatti, l'applicazione del nuovo regime di cassa comporta che le rimanenze finali del periodo d'imposta 2016, si considerano componenti negativi del reddito del periodo d'imposta 2017. È, infatti, previsto, che il reddito d'impresa del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni relative alle imprese in regime di contabilità semplificata è ridotto delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il criterio di competenza. Si pensi, ad esempio, alle società immobiliari in contabilità semplificata con immobili a rimanenza, per le quali sarebbe estremamente penalizzante portare il valore dei predetti immobili integralmente a costo nel 2017: la deduzione integrale delle rimanenze finali 2016 potrebbe, infatti, determinare una perdita di ingente ammontare nel primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime di cassa (2017), il cui recupero dovrà rispettare le regole e le limitazioni previste per le perdite d'impresa in regime di contabilità semplificata di cui all'art. 8 co. 3 del TUIR. A questo proposito, si rammenta che, a dispetto di quanto previsto per le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (per le quali è possibile il riporto in avanti nei cinque periodi d'imposta successivi) le perdite maturate in regime di contabilità semplificata di cui all'art. 66 del TUIR sono utilizzabili solamente in diminuzione di altri redditi conseguiti nello stesso periodo d'imposta. In assenza di altri redditi, pertanto, il riporto di tale eccedenza è definitivamente perso, salvo che sussistano altri redditi compensabili. Sul punto, è stato osservato in dottrina che la mancata previsione del riporto delle perdite nei periodi successivi provoca una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai contribuenti "forfetari", i quali possono dedurre le perdite dal reddito dei periodi d'imposta successivi (ma non oltre il quinto) e di riportarle in avanti senza limitazioni se prodotte nei primi tre periodi d'imposta.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Si assuma che un'impresa, al termine del periodo d'imposta 2016, presenti rimanenze finali pari a 100.000,00 euro, e che nel periodo d'imposta 2017 i seguenti risultati:

- ricavi per 150.000,00 euro;
- costi per 100.000,00 euro;
- utile d'esercizio: 50.000,00 euro (150.000,00 – 100.000,00 euro).

Tuttavia, dovendo procedere all'integrale deduzione dell'importo delle rimanenze finali del periodo 2016, pari a 100.000,00 euro, l'impresa si troverà a dichiarare una perdita di 50.000,00 euro – anziché un utile di 50.000,00 – che, in assenza di altri redditi, non potrà essere portata in diminuzione nemmeno negli anni successivi.

10 BASE IMPONIBILE IRAP

L'art. 1 co. 20 della L. 232/2016 è intervenuto anche sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il nuovo co. 1-*bis* all'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97, secondo cui "*Per i soggetti di cui al comma 1, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile di cui al comma 1 del presente articolo è determinata con i criteri previsti dal citato articolo 66*". Conseguentemente, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta – calcolato ai sensi dell'art. 5-*bis* co. 1 del DLgs. 446/97 – è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'art. 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito.

In ambito IRAP, operano le medesime regole descritte in precedenza con riguardo ai seguenti aspetti:

- il passaggio dal regime di competenza a quello improntato alla cassa e viceversa, in virtù del rinvio generale ai precedenti co. 18 e 19 del medesimo art. 1 del DPR 600/73, che ne dispone l'applicazione delle relative disposizioni "*in quanto compatibili*";
- la gestione delle rimanenze nel primo anno di adozione del nuovo regime di cassa. In tal caso, è stato chiarito che la base imponibile dell'IRAP deve essere ridotta dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza;
- il trattamento dei componenti reddituali nella fase di transizione tra i due regimi (ordinario e semplificato). In particolare, è stato precisato che i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato prima del passaggio al nuovo regime, non assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile ai fini dell'IRAP, degli esercizi successivi.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

11 OBBLIGHI CONTABILI

L'art. 18 del DPR 600/73 prevede che, ai fini contabili, le imprese minori possono:

1) fermo restando l'istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;
2) utilizzare, come in passato, i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini IVA;
3) utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica opzione – ai sensi del co. 5 dell'art. 18 del DPR 600/1973 – che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Telefisco 2018, ha precisato che – coerentemente con i chiarimenti forniti dalla circ. 1/E/2018 in materia di detrazione dell'IVA, alla luce delle novità introdotte dal DL 50/2017 – un fattura di acquisto, emessa dal fornitore nell'anno 2017, e ricevuta dal cliente, soggetto passivo IVA, nel 2017, può essere registrata entro il 30.4.2018, quale termine ultimo per l'esercizio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Con l'effetto che, se tale registrazione è stata effettuata tra l'1.1.2018 e il 30.4.2018 – e il cessionario o committente è un imprenditore in contabilità semplificata che ha esercitato la suddetta opzione (art. 18 co. 5 del DPR 633/72) – il relativo costo è deducibile nel 2018. Tale chiarimento è, pertanto, molto importante per gli imprenditori in contabilità semplificata, perché riconosce di fatto la possibilità di "differire" alcuni costi, talvolta suscettibili di determinare, o incrementare, una perdita fiscale non riportabile al successivo periodo d'imposta.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

OIC E FISCO: DERIVAZIONE RAFFORZATA

A cura di **Andrea Bonino**

1	INTRODUZIONE	36
2	PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA	36
3	DERIVAZIONE RAFFORZATA: ESCLUSIONI	37
4	RIMANGONO LE VARIAZIONI DEL TUIR	38
5	NOZIONE DI QUALIFICAZIONE	39
6	CLASSIFICAZIONE	39
7	IMPUTAZIONE TEMPORALE	40
8	DERIVAZIONE RAFFORZATA: ULTERIORI EFFETTI	40
9	VALUTAZIONE DELLE COMMESSE ULTRANNUALI	41
10	OIC 16 E FISCO: ASPETTI CRITICI	42
11	MODIFICA PIANO AMMORTAMENTO: EFFETTI FISCALI	43
12	POTERI DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	43
13	FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO SENZA DERIVAZIONE	44
14	IMPUTAZIONE A PATRIMONIO NETTO	45
15	RINVIO AL PROSPETTO DI BILANCIO	46
16	ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA: EFFETTI IRAP	46
17	COSTO AMMORTIZZATO: EFFETTI IRAP	47
18	DECORRENZA E DISCIPLINA TRANSITORIA	47
19	COMPILAZIONE DEL QUADRO RV	48

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

1 INTRODUZIONE

L'art. 13-*bis* del DL 30.12.2016 n. 244 (conv. L. 27.2.2017 n. 19), nel recepire a livello fiscale le novità in materia di bilancio introdotte dal DLgs. 139/2015, ha, in primo luogo, modificato l'art. 83 co. 1 del TUIR, estendendo il c.d. "principio di derivazione rafforzata" anche ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.
La filosofia di fondo seguita dal legislatore è stata quella di riproporre, sia pure con qualche adattamento, soluzioni tecniche già sperimentate nel definire la fiscalità delle imprese che, per obbligo o per opzione, redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (c.d. "IAS *adopter*").
In quest'ottica, viene esteso ai soggetti che adottano gli standard contabili nazionali (c.d. "OIC *adopter*") il "principio di derivazione rafforzata", in base al quale trovano riconoscimento, ai fini IRES, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione, così come definiti dal DLgs. 139/2015, e dai nuovi principi contabili OIC.
La disciplina in esame ha trovato attuazione con il DM 3.8.2017 che richiama e integra le disposizioni IAS contenute nel decreto 1.4.2009 n. 48 e nel decreto 8.6.2011.

2 PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Ai sensi dell'art. 83 co. 1 del TUIR, il reddito imponibile è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nel TUIR e, così come per i soggetti "IAS *adopter*", anche per *"i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435*-ter *c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono ... i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio"* previsti dai principi contabili adottati.
È stato, inoltre, aggiunto il co. 1-*bis* all'art. 83, secondo cui *"... ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38"*.
Stante, dunque, il rinvio operato dal richiamato co. 1-*bis*, il riconoscimento della diversa rappresentazione di bilancio, in termini di qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali, come già avvenuto per i soggetti "IAS *adopter*", è integrato dalle indicazioni contenute nel DM 1.4.2009 n. 48 (regolamento IAS), e nel DM 8.6.2011.
Con la nuova formulazione dell'art. 83 del TUIR, dunque, viene introdotto il concetto di "derivazione rafforzata" che comporta il pieno riconoscimento della rappresentazione del bilancio; i fatti aziendali, quindi, sono interpretati, anche fiscalmente, dal punto di vista sostanziale, e non più da un punto di vista giuridico-formale.
A titolo esemplificativo, si pensi ai riflessi fiscali della nuova versione dell'OIC 16 "Immobilizzazioni Materiali", in cui sono state meglio formulate le regole da seguire al momento dell'iscrizione del cespite.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Nello specifico, è stato previsto che quando non vi è coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici, e il momento in cui viene trasferito il titolo di proprietà, *"prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici"*, e *"nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali"*; ad esempio, nell'ipotesi di cessione di un macchinario, potrebbe accadere che il contratto di vendita sia stato stipulato entro la chiusura dell'esercizio X, ma che i rischi ed i benefici vengano trasferiti soltanto in X+1, in presenza di particolari clausole previste dal contratto stesso.
Vale, inoltre, la pena sottolineare, che la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione è, in ogni caso, subordinata alla corretta applicazione della norma civilistica, e del relativo principio contabile OIC.
Pertanto, quando il trattamento adottato non è conforme alle indicazioni del principio contabile, l'Amministrazione finanziaria può rettificare l'imponibile fiscale applicando i corretti principi OIC; è quanto affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, nella circ. 28.2.2011 n. 7, in base alla quale *"nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili, l'Amministrazione Finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi"*.

3 DERIVAZIONE RAFFORZATA: ESCLUSIONI

Il principio di derivazione rafforzata non si applica alle c.d. "micro-imprese" che rientrano nella categoria dimensionale definita dall'art. 2435-*ter* c.c.
Questi soggetti devono, quindi, attenersi al dato giuridico delle operazioni compiute, a prescindere dalle risultanze di bilancio.
Il tenore letterale dell'art. 83 del TUIR sembrerebbe, peraltro, precludere l'applicazione della derivazione rafforzata, anche nel caso in cui il bilancio dovesse essere redatto in forma ordinaria o abbreviata, con la conseguenza che, a parità di contabilizzazione, si genererebbero due diversi trattamenti fiscali, a seconda dei limiti dimensionali del soggetto che redige il bilancio stesso.
Il predetto orientamento è stato, di recente, confermato dall'Agenzia delle Entrate, in occasione di incontri con la stampa specializzata, laddove è stato precisato che *"si tratta di un'esclusione connessa alla ricorrenza in capo all'impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come micro-impresa. In tal senso, è ininfluente l'eventuale scelta di una micro impresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica, atteso che alle micro imprese è comunque fatto divieto di valutare in bilancio al fair value gli strumenti finanziari derivati (valutazione quest'ultima obbligatoria per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria e abbreviata)"*.
Ne consegue che, anche quando una micro-impresa scelga in via facoltativa di adottare il criterio del costo ammortizzato nella rappresentazione contabile di un finanziamento

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

ricevuto, riqualificando i costi di transazione sostenuti per ottenere il finanziamento (professionali, oneri fiscali, ecc.) come interessi passivi, ai fini fiscali, dovrà, comunque, considerare separatamente, gli interessi passivi nominali, da una parte, e gli oneri di transazione, dall'altra.

Sempre la stessa Agenzia delle Entrate ha affermato che *"il principio di derivazione rafforzata non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone. Al contrario, si ritiene che lo stesso principio trovi applicazione per la determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi, infatti, sono soggetti IRES e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia (IAS/IFRS o principi contabili nazionali a seconda di quanto previsto dalle norme interne in ordine all'adozione, per obbligo o facoltà, degli uni o degli altri)".*

4 RIMANGONO LE VARIAZIONI DEL TUIR

Alla luce di quanto disposto dall'art. 2 co. 2 del DM 1.4.2009 n. 48, anche alle imprese interessate dalla nuova derivazione rafforzata " *... si applicano le disposizioni ... del TUIR che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono ... dalla formazione del reddito ... componenti positivi ... o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento. ...".*

Restano, pertanto, ferme le disposizioni che limitano gli ammortamenti e gli accantonamenti, nonché tutte quelle norme che prevedono la rilevanza ai fini IRES dei componenti reddituali secondo il principio di cassa.

In merito agli accantonamenti si ricorda che, ai sensi dell'art. 107 co. 4 del TUIR, *"non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo".*

Al riguardo, come precisato dalla Relazione illustrativa al decreto 3.8.2017, che ha ritenuto applicabile anche ai soggetti "OIC *adopter*" l'art. 9 del DM 8.6.2011, *"la disciplina di cui all'art. 107 del TUIR, riguardante gli accantonamenti, si applica a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti indicati dall'OIC 31, ancorchè si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti). Si ricorda, infatti, che l'OIC 12, al par. 79, prevede che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione «per natura» dei costi".*

L'intento del rinvio all'art. 9 del decreto 8.6.2011 è, pertanto, quello di ribadire che, ai fini fiscali, ciò che conta è che la contropartita sia, comunque, una passività che abbia

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

la natura di un fondo di cui all'OIC 31; in tal caso, la deducibilità è ammessa solo se ricorre una delle fattispecie previste dal richiamato art. 107 del TUIR (lavori ciclici di manutenzione, spese di ripristino dei beni gratuitamente devolvibili, ...).
Ciò premesso, per una definizione dei concetti di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale è possibile rifarsi a quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 7/2011.

5 NOZIONE DI QUALIFICAZIONE

Il fenomeno della qualificazione attiene, secondo l'Agenzia, all'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano, tanto sul piano economico-patrimoniale, quanto sul piano strettamente giuridico.
Qualificare significa, quindi, selezionare i fatti gestionali e inquadrarli in uno schema di riferimento, al fine di poterli poi rappresentare, rilevare e valutare in bilancio.
La qualificazione di un fatto di gestione implica, in altre parole, il suo inquadramento, ad esempio, nell'ambito delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi, o delle operazioni di finanziamento.
Il rinvio ai criteri di qualificazione ha, quindi, la finalità di sostituire un approccio economico sostanziale, ad un approccio basato sulla forma giuridico-contrattuale più tipica delle regole del TUIR.
A titolo esemplificativo, si pensi all'acquisto di un'immobilizzazione materiale con pagamento differito rispetto alle normali condizioni di mercato.
In tale caso, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19, cosicchè il valore del bene rilevato in contabilità non coincide più con il costo storico, ma con il costo ammortizzato.
In merito, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'operazione di acquisto di un bene con pagamento differito, che si qualifica come acquisto di un bene associato ad un contratto di finanziamento, e comporta l'iscrizione in bilancio del corrispettivo (contrattuale) attualizzato, nonché l'imputazione dei relativi interessi pro rata temporis, rileva anche fiscalmente secondo le predette modalità di contabilizzazione, indipendentemente dalla natura giuridico formale dell'operazione stessa.

6 CLASSIFICAZIONE

La classificazione costituisce il passo successivo alla qualificazione, e significa rappresentare i fatti di gestione in bilancio riconducendoli a classi che riguardano la determinazione del reddito (ricavo, plusvalenza, minusvalenza, interesse, ecc.), o del patrimonio (attivo, passivo, patrimonio netto).
Il fenomeno classificatorio, dunque, non è scindibile dal fenomeno qualificatorio e ne costituisce una naturale conseguenza: i profili qualificatori, dunque, preludono sul piano logico a quelli classificatori e incidono inevitabilmente anche sui profili attinenti la rappresentazione dei fatti in bilancio.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Così, riprendendo l' esempio del precedente paragrafo, relativo all'acquisto di un bene con pagamento differito, il costo sostenuto si "classifica" in parte come interesse passivo relativo al finanziamento implicitamente erogato.

7 IMPUTAZIONE TEMPORALE

Il fenomeno delle "imputazioni temporali" attiene, invece, alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile, ed è, in genere, strettamente connesso con i due precedentemente analizzati (qualificazioni e classificazioni): è evidente che un'operazione che, rispetto alla rappresentazione contabile di tipo giuridico-formale, sia diversamente qualificata e/o classificata in bilancio, possa altresì generare (e frequentemente genera) una diversa imputazione temporale dei relativi componenti di reddito.
Così, ad esempio, nell'ipotesi di vendita di un bene-merce con pagamento differito, la rappresentazione OIC compliant potrebbe evidenziare una diversa classificazione del corrispettivo di cessione: in parte come ricavo, e in parte come interesse attivo.
Questa classificazione di bilancio porta naturalmente con sé la circostanza che, relativamente alla componente finanziaria, l'imputazione temporale avvenga *pro rata temporis*.

8 DERIVAZIONE RAFFORZATA: ULTERIORI EFFETTI

Come detto, ai sensi dell'art. 83 del TUIR, per i soggetti diversi dalle micro-imprese che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.
Al riguardo, l'art. 2 co. 1 del DM 1.4.2009 n. 48 stabilisce che, per effetto della richiamata disposizione, ai fini della determinazione del reddito imponibile, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali (risultanze negoziali e acquisizione/passaggio della proprietà o di altri diritti reali sui beni).
Ne consegue che, per i soggetti in relazione ai quali trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, ai fini fiscali l'imputazione temporale dei componenti di reddito avviene, salvo specifiche deroghe espressamente previste dal TUIR, in perfetta aderenza alle risultanze del Conto economico.
Il principio di derivazione rafforzata dovrebbe, quindi, ridurre le discordanze tra utile di bilancio e reddito d'impresa, evitando la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale, e semplificando le modalità di determinazione del reddito imponibile.
Al riguardo, è da notare che la norma non distingue tra cessione di beni e prestazione di servizi, sicché sembrerebbero superati, tanto i criteri basati sulla consegna per i beni mobili, o sul rogito per gli immobili, quanto la regola secondo cui, in caso di prestazioni

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

di servizi con obbligo di risultato, la rilevanza del componente reddituale va rinviata al momento del completamento della prestazione.
Come correttamente sottolineato da Assonime, nella circ. 8/2018, va, tuttavia, considerato che i principi contabili nazionali sembrano indicare regole nuove e diverse rispetto a quelle contenute nel citato art. 109 co. 1 e 2, per le sole cessioni di beni, e non anche per le prestazioni di servizi.
Mentre per le prime il criterio di rappresentazione sostanziale attribuisce una preminenza al trasferimento dei rischi e benefici, per le prestazioni di servizi non vi è una regola di rappresentazione contabile che consente, ad esempio, di considerare un servizio come già reso anche quando il contratto preveda una prestazione con obbligo di risultato, e tale risultato non sia stato ancora conseguito.
Sembra, pertanto, che la piena rilevanza dei criteri di imputazione temporale di bilancio, per le imprese "OIC *adopter*", sia assai significativa per le cessioni di beni, mentre non riservi particolari novità per quanto attiene alle prestazioni di servizi.

9 VALUTAZIONE DELLE COMMESSE ULTRANNUALI

Alla luce di quanto sopra riportato in merito ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale, per le imprese "OIC *adopter*", al pari di ciò che accade per i soggetti IAS, è fondamentale la distinzione tra aspetti meramente valutativi, che sono presidiati dalle norme fiscali, e valutazioni che sono intimamente connesse e non separabili dalle qualificazioni; valutazioni cioè strumentali a realizzare le qualificazioni, e che, come tali, in virtù del principio di derivazione rafforzata, non possono che trovare riconoscimento fiscale (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 7/2011).
Al riguardo, come sottolineato da Assonime (circ. 8/2018), non sono funzionali alle qualificazioni, ad esempio, le regole di valutazione dei lavori in corso su ordinazione, i quali, in base agli OIC, vanno ancora iscritti tra le rimanenze (OIC 23), e sono quindi soggetti ai limiti di rilevanza fiscale dell'art. 93 del TUIR (metodo della percentuale di completamento per le commesse ultrannuali).
Tale orientamento è stato confermato, di recente, in occasione di incontri con la stampa specializzata, dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha affermato che *"l'art. 93 del TUIR prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze. Trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale) derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l'applicazione delle regole di cui al citato art. 93 del TUIR (in altri termini, per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi OIC, diversamente da quanto avviene per i soggetti IAS/IFRS adopter, il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del medesimo TUIR non disattiva le regole fiscali stabilite da citato testo unico in relazione alle commesse ultrannuali)"*.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

10 OIC 16 E FISCO: ASPETTI CRITICI

Alcune problematiche fiscali si presentano relativamente alla gestione delle immobilizzazioni materiali, alla luce del principio di derivazione rafforzata introdotto per i soggetti "OIC *adopter*".

In particolare, in merito all'ammortamento, si ricorda che, ai fini contabili, quest'ultimo decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta all'uso (OIC 16, § 61).

Sotto il profilo fiscale, invece, l'art. 102 del TUIR prevede che le quote di ammortamento siano deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene; conseguentemente, laddove l'impresa disponga del bene prima della sua entrata in funzione, occorre operare in sede di dichiarazione dei redditi una variazione in aumento pari all'ammortamento civilistico.

Secondo parte della dottrina, l'inizio del processo di ammortamento sarebbe riconducibile ad una valutazione, e come tale estraneo al principio di derivazione rafforzata; la disposizione fiscale prevarrebbe, in sostanza, sul trattamento contabile, con la conseguente rilevanza, ai fini della deducibilità dell'ammortamento, dell'esercizio di entrata in funzione del bene.

Secondo altra impostazione (maggiormente condivisibile), invece, l'inizio del processo di ammortamento sarebbe riconducibile ad un fenomeno di imputazione temporale; pertanto, la disponibilità del bene costituirebbe il momento rilevante, non solo dal punto di vista civilistico, ma anche per la deducibilità delle quote di ammortamento.

Sempre relativamente agli ammortamenti, il principio contabile OIC 16 fornisce alcune interessanti precisazioni sulle procedure da utilizzare per un'immobilizzazione costituente un'unità economico-tecnica, cioè un insieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva (ad esempio, una linea di produzione).

Relativamente al costo di acquisto o di produzione, il principio contabile chiarisce che esso si riferisce all'intera unità nel suo complesso; in tal caso, occorre però determinare il valore dei singoli cespiti che compongono la predetta unità per:

- distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento da quelli che non lo sono;
- individuare la diversa durata della loro vita utile.

In particolare, viene chiarito che nell'ipotesi di componenti, pertinenze o accessori aventi vite utili diverse rispetto al cespite principale, l'ammortamento di tali componenti e accessori si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo.

Con riferimento alle modalità applicative del predetto "*component approach*", l'esempio fornito dal principio contabile è quello di un ascensore o un nastro trasportatore che presentano una vita utile di durata inferiore rispetto a quella del relativo stabile o macchinario; il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto, e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L'analisi dei profili fiscali relativi al "*component approach*" risulta particolarmente complessa.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Secondo alcuni autori, il "*component approach*" costituirebbe un fenomeno di qualificazione, volto ad evidenziare la sostanza economica dell'operazione che, quindi, dovrebbe assumere rilevanza fiscale, *ex* art. 83 del TUIR.
Secondo altri autori, invece, tale modalità contabile di rilevazione non costituirebbe un aspetto qualificatorio, ma un criterio di natura contabile per calcolare gli ammortamenti, posto che il bene complesso continua ad essere rappresentato in bilancio come bene unitario.
Il "*component approach*" non assumerebbe, dunque, rilevanza fiscale, in forza del principio di derivazione rafforzata, e il bene dovrebbe essere considerato, ai fini fiscali, come bene unitario.

11 MODIFICA PIANO AMMORTAMENTO: EFFETTI FISCALI

Con riferimento al principio di derivazione del reddito dal bilancio, alcune criticità già emerse in passato permarranno anche in vigenza della descritta riformulazione dell'art. 83 TUIR, e dell'introduzione dei nuovi OIC.
Si fa riferimento, a titolo esemplificativo, alla fattispecie esaminata dalla Corte di Cassazione, con la sentenza 17.10.2014 n. 22016, inerente l'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria che contestava l'importo dedotto nel periodo d'imposta a titolo di ammortamento di un bene strumentale.
Nelle annualità precedenti, infatti, il contribuente, con riferimento al predetto cespite, aveva applicato coefficienti di ammortamento pari al 50% di quelli stabiliti dalla normativa fiscale (DM 31.12.88), mentre, nel periodo oggetto di accertamento e negli anni successivi, il piano di ammortamento era stato "immotivatamente" modificato, applicando i coefficienti stabiliti dalla medesima normativa in misura massima.
Al riguardo, con la sentenza in esame, la Suprema Corte, avallando l'operato dell'Amministrazione, ha affermato che *"in tema di determinazione del reddito di impresa, non vi è piena discrezionalità del contribuente, in sede di dichiarazione, in ordine alla deducibilità delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali, che deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche ai fini delle determinazioni fiscali, per cui, stante l'art. 2426, primo comma, n. 2 cod. civ., non sono legittimi i criteri di determinazione che siano variabili in relazione a diverse annualità, in assenza di adeguata giustificazione nella nota integrativa di bilancio, dovendo le quote di ammortamento essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali"*.

12 POTERI DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

A *latere* del predetto orientamento della Corte di Cassazione, si ricorda che la legge finanziaria 2008 (art. 1 co. 34 della L. 24.12.2007 n. 244) ha introdotto una disposizione spesso criticata in dottrina, in base alla quale *"gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al Conto economico (...) possono essere disconosciuti*

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili".

L'intervento in esame, direttamente collegato all'abrogazione delle cd. "deduzioni extracontabili" ("quadro EC") agevola, limitatamente ai componenti interessati, la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di accertare la sussistenza di violazioni di bilancio, sgravandola dell'onere di doverne dimostrare i presupposti: le predette violazioni sono, infatti, presunte in presenza di una mera discontinuità nell'impostazione contabile adottata, con onere del contribuente di dimostrare la corretta applicazione delle regole civilistiche in sede di determinazione delle poste che sono state imputate a conto economico.

In presenza di una simile disposizione, le indicazioni fornite in Nota integrativa per giustificare la modifica delle stime che sono alla base dello stanziamento delle quote di ammortamento assumono una notevole importanza per l'impresa, non solo nell'esercizio in cui si effettua una riduzione dell'aliquota, ma anche (e soprattutto) in quello, successivo, in cui, ritornando l'attività "a regime", si riprende a rilevare a Conto economico quote di ammortamento "piene".

Al riguardo, con la circ. 19.2.2008 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la coerenza dei comportamenti contabili adottati potrà essere dimostrata dal contribuente e verificata dall'Amministrazione finanziaria utilizzando ogni elemento ritenuto utile al raggiungimento del predetto fine (ad esempio, le indicazioni fornite nella Nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti, ecc.).

Le predette indicazioni in Nota integrativa non possono, peraltro, intendersi preclusive dei poteri di controllo della Amministrazione finanziaria.

I soggetti non tenuti al deposito di bilancio (imprese individuali e società di persone, ad esempio) possono, invece, far risultare queste motivazioni in altri documenti (ad esempio, libro inventari), anche perché la Nota integrativa non ha, a questi fini, un rilievo esclusivo.

13 FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO SENZA DERIVAZIONE

L'art. 5 co. 4-*bis* del DM 8.6.2011 (inserito dal DM 3.8.2017) stabilisce che, nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c., assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a Conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello Stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato.

La disposizione sterilizza, quindi, gli effetti derivanti dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione ai finanziamenti infragruppo infruttiferi, o a tassi "significativamente" diversi da quelli di mercato, con la conseguenza che non assumono rilevanza fiscale:

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

- per la società finanziata, la riserva iscritta a patrimonio netto e i maggiori interessi passivi rilevati a Conto economico rispetto a quelli desumibili dal contratto di finanziamento;
- per la società finanziatrice, l'incremento del costo fiscale della partecipazione, e i maggiori interessi attivi rilevati a Conto economico.

Secondo Assonime (circ. 8/2018), l'intervento normativo sembrerebbe rivolto a prevenire gli eventuali salti di imposta che sarebbero altrimenti emersi in caso di trattamenti contabili asimmetrici della stessa operazione, ma determina alcune problematiche interpretative.
In primo luogo, la norma si riferisce testualmente alle sole operazioni di finanziamento intercorse tra soggetti tra i quali sussista un rapporto di controllo.
In assenza di diverse indicazioni, sembra logico fare riferimento al concetto di controllo desumibile dall'art. 2359 c.c., includendovi, sia il c.d. "controllo di diritto", ossia la disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, sia il c.d. "controllo di fatto", derivante dal possesso di voti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria, che quello contrattuale.
Per contro, dovrebbero conservare piena rilevanza fiscale, per derivazione, i criteri di rappresentazione contabile dei finanziamenti infruttiferi eventualmente erogati dai soci che non siano legati alla partecipata da rapporti di controllo (es. soci di minoranza).
Sempre ai fini della definizione dell'ambito applicativo della norma, ad avviso di Assonime, il caso del finanziamento infruttifero transfrontaliero tra società del gruppo dovrebbe porsi al di fuori dell'ambito di applicazione della norma in commento, e i relativi componenti reddituali dovrebbero essere assunti al valore normale, così come previsto dall'art. 110 co. 7 del TUIR.
Quanto agli effetti della norma, secondo Assonime l'art. 5 co. 4-*bis* del DM 8.6.2011 disconosce tutte le qualificazioni di bilancio e, quindi, sia gli effetti del processo di attualizzazione, sia gli effetti dell'eventuale applicazione del criterio del costo ammortizzato. In quest'ottica, gli eventuali costi di transazione (es. spese professionali, oneri per la prestazione di garanzie, ecc.) cui si applica il tasso di interesse effettivo continuano a rimanere deducibili in base alla loro natura, secondo l'impostazione giuridico-formale.

14 IMPUTAZIONE A PATRIMONIO NETTO

L'art. 2 co. 1 lett. b) n. 1 del decreto 3.8.2017 ha previsto che operano nei confronti dei soggetti "OIC *adopter*" le disposizioni recate dall'art. 2 co. 2 del decreto 8.6.2011, secondo cui, per i componenti imputati a patrimonio netto per i quali non sia previsto un rigiro a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP va desunta avendo riguardo alle disposizioni applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la medesima natura.
Come precisato dalla Relazione al decreto 3.8.2017, è il caso, ad esempio, delle differenze di valore emergenti dalle modifiche dei criteri di valutazione delle rimanenze,

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

che, per effetto di quanto diposto dall'OIC 29, devono essere imputate a patrimonio netto, e mai rigirate a conto economico.
In base all'art. 2 co. 2 del DM 8.6.2011 si può ora affermare che il passaggio dal LIFO al FIFO dà luogo a componenti valutativi che hanno la stessa natura delle rivalutazioni/svalutazioni di magazzino. Poiché queste componenti valutative da sempre concorrono alla formazione del valore della produzione, anche le poste imputate al patrimonio netto per effetto del cambiamento del metodo di valutazione delle rimanenze devono essere considerate parimenti rilevanti ai fini IRAP.

15 RINVIO AL PROSPETTO DI BILANCIO

L'art. 13-*bis* del DL 244/2016 prevede che il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle voci A) e B) dell'art. 2425 c.c., va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto delle poste positive e negative di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda.
In altre parole, tutte quelle norme che hanno come parametro di riferimento il conto economico di bilancio (si pensi alla disciplina del ROL, o a quella delle spese di rappresentanza, o ancora a quella delle società di comodo) non devono considerare rilevanti le componenti straordinarie derivanti da trasferimenti di azienda.
Diversamente, dovrebbero rilevare tutte le altre componenti che, con l'eliminazione dell'area straordinaria, sono ora classificate nelle voci A) e B).

16 ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA: EFFETTI IRAP

La soppressione delle voci E.20 ed E.21 del Conto economico ad opera del DLgs. 139/2015 comporta la ricollocazione dei componenti reddituali di natura straordinaria, che, in linea di principio, erano esclusi dalla base imponibile IRAP delle società industriali, nell'ambito delle residue voci del Conto economico e, dunque, il loro possibile inserimento tra le componenti del valore della produzione.
Anche per l'imposta regionale era dubbio se la clausola di invarianza di gettito dell'art. 11 del DLgs. 139/2015 implicasse o meno la necessità di sterilizzare l'impatto di questa ricollocazione.
Il DL 244/2016 risolve la questione confermando l'impostazione della "presa diretta" dal conto economico.
In quest'ottica, per la determinazione della base imponibile IRAP delle società industriali, si continuano ad assumere le voci del valore della produzione individuate dall'art. 5 del DLgs. 446/97, ancorché vi possano confluire delle componenti che in precedenza erano esposte tra i costi/ricavi di natura straordinaria, con la sola eccezione delle *"componenti ... di natura straordinaria"*
(plusvalenze/minusvalenze) *"derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda"*, per le quali è, infatti, stata prevista l'esplicita irrilevanza ai fini del tributo regionale (art. 13-*bis* del DL 244/2016).

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

La soluzione prescelta, che è certamente semplificatoria, si basa sull'assunto secondo cui l'assetto normativo previgente – salvo poche eccezioni – avrebbe già consentito di considerare come componenti del valore della produzione la generalità dei costi/ricavi iscritti nell'area straordinaria del conto economico in virtù del c.d. principio di correlazione, e cioè della previsione secondo cui *"i componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi"* (art. 5 co. 4 del DLgs. 446/97).
La modifica legislativa non interviene però sui proventi e sugli oneri straordinari non afferenti ai trasferimenti d'azienda: è il caso, ad esempio, degli indennizzi conseguiti a fronte di calamità naturali.
In tale caso, qualora l'indennizzo risarcisca oneri straordinari considerati indeducibili in esercizi precedenti, sembra possibile applicare il principio della correlazione "inversa", in base al quale i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, correlati a voci del Conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile, sarebbero esclusi dall'IRAP.

17 COSTO AMMORTIZZATO: EFFETTI IRAP

Anche ai fini IRAP rilevano i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati in bilancio.
Per ipotesi, si pensi alla contabilizzazione dei crediti e dei debiti secondo il criterio del costo ammortizzato.
I costi accessori del finanziamento (es. spese di istruttoria) non sono più iscritti tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzati lungo la durata del finanziamento, ma, concorrendo alla valutazione contabile del debito, integrano e rettificano gli interessi imputati a Conto economico; la predetta classificazione rileva anche ai fini IRAP, cosicchè tali costi non sono deducibili per il tributo regionale, mentre in passato lo erano sotto forma di maggiori ammortamenti.

18 DECORRENZA E DISCIPLINA TRANSITORIA

Ai sensi dell'art. 13-*bis* co. 5 del DL 244/2016, le nuove disposizioni fiscali in esame hanno già avuto efficacia, in generale, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).
Con riferimento, invece, alle operazioni che siano già state contabilizzate in esercizi precedenti al primo esercizio di applicazione delle nuove regole contabili, l'art. 13-*bis*, del DL 244/2016 ha disposto, tra gli altri, che l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale, di costi iscritti e non più capitalizzabili, non rileva nè ai fini della determinazione del reddito, nè ai fini IRAP.
A titolo esemplificativo, si pensi ai costi di pubblicità già presenti nel bilancio 2015, non aventi le caratteristiche per essere capitalizzati.

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

Con l'introduzione delle nuove regole contabili, tali costi sono eliminati dall'attivo dello stato patrimoniale, contabilizzando l'intero ammontare non ancora ammortizzato a patrimonio netto.
Alla luce della descritta norma transitoria, ai fini fiscali il costo residuo stornato non rileva, né ai fini IRES, né ai fini IRAP, nell'esercizio di imputazione (il 2016), ma continuerà ad essere dedotto secondo il precedente piano di ammortamento IRES ed IRAP, attraverso una variazione annua in diminuzione pari all'ammortamento che sarebbe stato imputato a Conto economico (e dedotto) se non avessero trovato applicazione le nuove regole sul bilancio.

19 COMPILAZIONE DEL QUADRO RV

Le istruzioni al quadro RV, sezione I, del modello REDDITI 2018 SC contengono le regole per la gestione delle differenze tra valori civili e fiscali delle attività e delle passività connesse all'adozione dei nuovi principi contabili nazionali.
Come l'anno scorso, si profilano, quindi, appositi obblighi di compilazione del quadro nei casi in cui, per effetto dell'adozione dei nuovi OIC, i valori civilistici e fiscali divergano al 31.12.2017.
In particolare, le stesse istruzioni evidenziano che il quadro RV, sezione I, deve accogliere i dati di quelle attività che sono state eliminate dall'attivo patrimoniale, in quanto non più capitalizzabili in base alle nuove disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali.
Prendendo, ad esempio, il caso della società che ha sostenuto nel 2014 spese di pubblicità per 50.000,00 euro, capitalizzate e ammortizzate, sia civilisticamente che fiscalmente, in quote del 20%, il valore netto contabile delle spese al 31.12.2015 ammonta a 30.000,00 euro, ed è pari al valore fiscale di questa attività. Per effetto delle novità del DLgs. 139/2015, si ipotizzi che siano venuti meno i presupposti per la capitalizzazione di tali spese, che sono state, quindi eliminate dall'attivo, sin dall'esercizio 2016; tuttavia, ai fini fiscali, la società continua l'ammortamento sino ad esaurimento, dovendo quindi segnalare che le spese mantengono un valore fiscale residuo.
Per questo motivo, la società è tenuta ad evidenziare con il codice "3" nella colonna 3 che il disallineamento generatosi deriva dall'adozione dei nuovi OIC. Essa indica nella colonna 4 il valore netto contabile della spesa al 31.12.2015 (30.000 euro) ed evidenzia zero quale valore contabile all'1.1.2017 (colonna 5).
La spesa ha però mantenuto, nonostante l'eliminazione dall'attivo, un valore fiscale inalterato di 30.000,00 euro, che si è ridotto di 10.000,00 euro nel 2016, e di ulteriori 10.000,00 euro nel 2017, a seguito della deduzione di una quota di ammortamento annua pari a 10.000,00 euro.
Per questo motivo, occorre compilare le colonne relative al valore fiscale dell'attività, nel caso in esame rappresentate:

- dalla colonna 10 (valore iniziale all'1.1.2017), per 20.000,00 euro;

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

- dalla colonna 12 (riduzione per ammortamenti dedotti), per 10.000,00 euro;
- dalla colonna 13 (valore finale al 31.12.2017), per 10.000,00 euro.

Le stesse istruzioni indicano che, in questi casi, occorre denominare il rigo del quadro RV dove trovano posto questi disallineamenti con la "descrizione della posta eliminata dal bilancio a seguito dell'applicazione dei principi contabili".
Nei casi più semplici, sarà quindi presumibilmente corretto indicare in modo sintetico "Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" (ovvero, la formulazione della voce dell'art. 2424 c.c. precedente alle modifiche del DLgs. 139/2015 dove trovava posto l'attività elisa dall'attivo).
È però realistico che in contesti più strutturati possa meglio descrivere le modifiche createsi con l'adozione dei nuovi OIC una rappresentazione più analitica, con righi specifici dedicati a ciascuna immobilizzazione (ad esempio, distinguendo tra le spese di pubblicità e le spese di ricerca).

© EUTEKNE e DIDACTICA PROFESSIONISTI - Tutti i diritti riservati

SLIDE

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

NOVITÀ TERMINI PRESENTAZIONE E PAGAMENTO

A cura di Sergio Sala

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODELLO REDDITI SC

Il modello **REDDITI SC 2018** deve essere utilizzato da chi **svolge attività commerciali** ed in particolare da:

✓**società di capitali** residenti nel territorio dello Stato;
✓**enti commerciali** residenti nel territorio dello Stato;
✓**società ed enti commerciali di ogni tipo** (*trust* compresi) non residenti nel territorio dello Stato;
✓società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, banche e società di intermediazione mobiliare che intervengono quali soggetti istitutori di fondi pensione aperti e interni;
✓società ed enti al cui interno sono costituiti fondi accantonati per fini previdenziali ai sensi dell'art. 2117 c.c., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti;
✓imprese di assicurazione per i contratti di assicurazione di cui all'art. 9-*ter* del DLgs. 124/93 e all'art. 13 co. 2-*bis* del DLgs. 47/2000.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODELLO REDDITI ENC

I soggetti all'IRES diversi da quelli elencati nella precedente slide, **che non svolgono attività commerciale in via prevalente**, devono utilizzare il modello **REDDITI ENC 2018**, che pertanto, deve essere utilizzato da:

✓**enti non commerciali** (enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;

✓organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 4.12.97 n. 460, ad eccezione delle società cooperative (comprese le cooperative sociali);

✓società ed enti non commerciali di ogni tipo, compresi i *trust*, non residenti nel territorio dello Stato;

✓curatori di eredità giacenti se il chiamato all'eredità è soggetto all'IRES e se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESERCIZIO DI ATTIVITÀ COMMERCIALI

L'art. 73 co. 1 del TUIR individua alla lett. a) le società di capitali e alla lett. b) gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

L'Amministrazione finanziaria ha in ogni caso la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni della legge istitutiva, dell'atto costitutivo o dello statuto.

Gli enti commerciali sono equiparati alle società di capitali; valgono, quindi, le regole previste per dette società riguardo all'obbligo della dichiarazione, anche in mancanza di reddito, e ai quadri da compilare.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RESIDENZA NEL TERRITORIO DELLO STATO

Si considerano **residenti** le società e gli enti che per la **maggior parte del periodo d'imposta** hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.
L'art. 73 del TUIR ha previsto una **presunzione legale relativa** di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione e, quindi, della residenza di società ed enti; **salvo prova contraria**, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 c.c., nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 73 del TUIR, se, in alternativa:
a)sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 co. 1 c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
b)sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.
Tali presunzioni si riflettono sulla tassazione dei redditi delle società ed enti e quindi sulla modulistica da utilizzare.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RESIDENZA NEL TERRITORIO DELLO STATO

Ai fini della qualificazione dell'**ente non residente**, occorre aver riguardo soltanto alla **natura dell'attività svolta in Italia**, prescindendo dalla connotazione che l'ente assume nell'ordinamento del Paese di appartenenza.
Reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti
Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti, di cui all'art. 73 co. 1 lett. d) del TUIR, è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, di cui all'art. 23 del TUIR, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Tali redditi, ad eccezione dei redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione, di cui all'art. 23 co. 1 lett. e) del TUIR, ai quali si applicano le disposizioni previste dall'art. 152 del TUIR (art. 151 del TUIR), concorrono a formare il reddito complessivo della società o ente commerciale non residente e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR, relative alle categorie nelle quali rientrano.
Si applicano le disposizione previste per gli specifici redditi come per le persone fisiche → **Si compilano i relativi quadri di reddito (RA, RB, RL, ecc.) del modello REDDITI SC**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RESIDENZA NEL TERRITORIO DELLO STATO

Ai fini della qualificazione dell' **ente non residente**, occorre aver riguardo soltanto alla **natura dell' attività svolta in Italia**, prescindendo dalla connotazione che l' ente assume nell' ordinamento del Paese di appartenenza.

Reddito complessivo delle società e degli enti non commerciali non residenti

Il reddito complessivo delle società e degli enti non commerciali non residenti di cui all' art. 73 co. 1 lett. d) del TUIR, è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, di cui all' art. 23 del TUIR, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Il reddito complessivo di tali enti è determinato secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR, ad eccezione dei redditi d' impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione (art. 23 co. 1 lett. e), ai quali si applicano le disposizioni previste per le società e gli enti commerciali non residenti di cui al citato art. 152 del TUIR (art. 153 del TUIR).

Si applicano le disposizione previste per gli specifici redditi come per le persone fisiche → **Si compilano i relativi quadri di reddito (RA, RB, RL, ecc.) del modello REDDITI ENC**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

FRONTESPIZIO

✓è stata inserita la casella **"Impresa sociale"** nel riquadro "Altri dati" che deve essere barrata dai soggetti che applicano la disciplina dell' impresa sociale (art. 1 co. 3 del DLgs. 112/2017);

✓è stata aggiunta nel riquadro **"Tipo di dichiarazione"** la casella relativa alla addizionale IRES di 3,5 punti percentuali all' aliquota di cui all' art. 77 del TUIR per gli enti creditizi e finanziari, escluse le società di gestione e le società di intermediazione mobiliare, e per la Banca d' Italia (art. 1 co. 61 della L. 208/2015).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

QUADRO RF - REDDITO D'IMPRESA

✓sono stati inseriti **nuovi codici tra le variazioni in aumento** (rigo RF31 – codici da 56 a 59) **e in diminuzio**ne (rigo RF55 - codici da 60 a 63), per tenere conto delle modalità applicative del regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni ("*branch exemption*") di imprese residenti di cui all'art. 168-*ter* del TUIR previste con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28.8.2017;

✓sono stati previsti **nel rigo RF55**, tra le "altre variazioni in diminuzione", nuovi codici per tenere conto della proroga delle disposizioni agevolative riguardanti il "super-ammortamento" e l' "iper-ammortamento";

✓sono state inserite tra le variazioni in diminuzione (rigo RF50), **due nuove colonne** per indicare l'agevolazione riguardante gli utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta o ad aumento gratuito del capitale.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ TERMINI PRESENTAZIONE E PAGAMENTO

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

QUADRO RN - DETERMINAZIONE DELL'IRES

✓è stato inserito nel **rigo RN4** un nuovo campo dove indicare l'importo delle perdite ricevute riferibili ad una nuova attività produttiva ai sensi dell'art. 1 co. 76 e 77 della L. 232/2016, computabili, dalla società cessionaria, in diminuzione del reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta della cessione;

✓è stata prevista **l'aliquota IRES del 24%, in luogo del 27,5%, e l'imposta addizionale di 3,5 punti percentuali** all'aliquota di cui all'art. 77 del TUIR per gli enti creditizi e finanziari;

✓è stata prevista (art. 1 co. 355 della L. 205/2017) **la riduzione alla metà dell'aliquota IRES** nei confronti delle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

QUADRO RQ - ALTRE IMPOSTE

È stato **aggiornato** il prospetto "Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni" per indicare la rivalutazione dei valori delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1.1.2017 e alla data del 1.1.2018.
Il valore delle partecipazioni e dei terreni deve risultare da un' apposita perizia giurata di stima redatta da professionisti abilitati, entro il termine, rispettivamente, del 30.6.2017 e del 30.6.2018; l' efficacia della procedura è condizionata al versamento di un' imposta sostitutiva dell' imposta sui redditi che va effettuata, rispettivamente, il 30.6.2017 e il 30.6.2018, in un' unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

PROSPETTI VARI - QUADRO RS

✓è stato aggiornato il prospetto **"Spese di riqualificazione energetica"** per tenere conto della proroga delle agevolazioni riguardanti le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica (art.1 co. 3 della L. 205/2017);
✓è stato introdotto il prospetto **"Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche"** per tenere conto degli ulteriori interventi agevolati da cui derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1 ai sensi dell' ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519/2006;
✓è stato introdotto il prospetto ***"Comunicazione art. 4 del DM 4.8.2016"*** per i contribuenti che esercitano le opzioni in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA, per comunicare, con riguardo al periodo d' imposta oggetto della dichiarazione dei redditi, l' esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza dell' accertamento;
✓è stato introdotto il prospetto ***"Patent Box"*** per i soggetti che, a partire dal terzo periodo d' imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, hanno esercitato in dichiarazione l' opzione per il regime di "*Patent box*" e che devono comunicare per i marchi d' impresa i dati previsti dall' art.13 del DM 28.11.2017;
✓è stato modificato il prospetto **"Perdite di impresa non compensate"** al fine di indicare le perdite fiscali oggetto di cessione ai sensi dell' art. 1 co. 76 e 77 della L. 232/2016.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NOVITÀ MODELLO REDDITI SC 2018

QUADRO OP - COMUNICAZIONI PER I REGIMI OPZIONALI
È stato introdotto il prospetto per i soggetti che, a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, devono comunicare in dichiarazione l'**opzione per il regime *Patent box***.

FONDI PENSIONE APERTI E INTERNI - QUADRO RI
Nei righi RI2 e RI3 è stata inserita la nuova colonna 7 per indicare i redditi derivanti dagli investimenti qualificati nonché dai piani di risparmio a lungo termine che non concorrono alla formazione della base imponibile dell'imposta prevista dall'art. 17 del DLgs. 252/2005 (art. 1 co. 89 e 100 della L. 11.12.2016 n. 232).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

La dichiarazione **può essere trasmessa**:

a) per via telematica, direttamente;
b) per via telematica, tramite un intermediario abilitato ai sensi dell' art. 3 co. 3 del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni;
c) per via telematica, tramite società appartenenti al gruppo, ai sensi dell' art. 3 co. 2-*bis* del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni;
d) consegnando una copia cartacea presso un qualsiasi ufficio postale nei casi previsti (sono casi residuali se non si rientra nei precedenti sub a), b) e c).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

La dichiarazione è **presentata in via telematica dai seguenti soggetti** (art. 3 del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni):

- ✓ contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto;
- ✓ soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 4 dello stesso DPR 322/98 e successive modificazioni;
- ✓ soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- ✓ soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- ✓ gli intermediari abilitati, i curatori fallimentari e i commissari liquidatori.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Tutte le dichiarazioni connesse ad adempimenti fiscali sono da considerarsi autonome nelle modalità e nell'adempimento.

Con la dichiarazione dei redditi si presenta congiuntamente solo il modello relativo agli studi di settore (che non genera un autonomo invio).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi modello REDDITI SC scade **l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** (art. 2 del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni).

La legge di bilancio 2018, **oltre a prorogare definitivamente al 31 ottobre la dichiarazione dei sostituti di imposta, ha previsto la proroga temporanea delle dichiarazioni REDDITI e IRAP al 31 ottobre, per tutti i soggetti già tenuti all'invio entro il 30 settembre**.

La novità è finalizzata ad evitare la sovrapposizione di adempimenti, visto che l'invio dello spesometro è slittato al 30 settembre.

Una prima analisi del provvedimento potrebbe far ritenere che il differimento al 31 ottobre riguardi unicamente i soggetti tenuti all'invio della comunicazione delle fatture; in realtà la norma fa riferimento, invece, ai soggetti indicati nell'art. 2 del DPR 322/1998 la cui dichiarazione sarebbe scaduta il 30 settembre. **Ciò comporta che il termine si applichi alle dichiarazioni di tutti i soggetti.**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Si tratta di una proroga per le dichiarazioni Redditi e Irap **temporanea**, in quanto è valida soltanto nel periodo in cui si deve inviare lo spesometro di cui all'art. 21 del DL 78/2010, il quale sarà soppresso dal 1.1.2019, considerato che dallo stesso periodo sarà obbligatoria la fatturazione elettronica.

Tale **proroga non riguarda i soggetti con esercizio a cavallo con periodo d'imposta diverso da quello solare**, per i quali la scadenza rimane quella indicata dell'art. 2 co. 2 del DPR 322/1998; unica eccezione è rappresentata da coloro che chiudono il periodo nell'intervallo tra il 1° dicembre e il 30 dicembre, in quanto la scadenza sarebbe comunque il 30 settembre (il nono mese dalla chiusura dal periodo d'imposta).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il contribuente **con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare** dovrà presentare la dichiarazione in via telematica entro il 31.10.2018. (Ai sensi dell'art. 1 co. 932 della L. 27.12.2017 n. 205, per gli anni in cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 21 del DL 31.5.2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30.7.2010 n. 122, il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei soggetti indicati nell'art. 2 del regolamento di cui al DPR 22.7.98 n. 322, in scadenza al 30 settembre, è fissato al 31 ottobre).

Il contribuente **con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** (c.d. "esercizio a cavallo" ad esempio 1.7.2017 - 30.6.2018) dovrà presentare la dichiarazione in via telematica entro il **1.4.2019** (il 31.3.2019 cade di domenica). (Art. 1 co. 932 della L. 205/2017: "il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive… in scadenza al 30 settembre è fissato al 31 ottobre").

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Le dichiarazioni presentate **entro novanta giorni dalla scadenza del termine sono considerate valide**, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge (artt. 2 e 8 del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni).

Con esercizio solare termine → 29.1.2019

Quelle presentate con **ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse**, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

La presentazione di una dichiarazione dei redditi nei 90 giorni dalla scadenza originaria (29.1.2019) comporta la validità della dichiarazione stessa con la possibilità di:
✓ricorrere al ravvedimento operoso per sanare la violazione;
✓presentare successivamente un' integrativa.

Il differimento alla nuova scadenza (31.10.2018) produce anche effetti con riguardo alle disposizioni di cui dell' art. 2 co. 8 - 8-*ter* del DPR 322/1998, ossia in riferimento alle dichiarazioni integrative, presentate anche per modificare l' originaria richiesta di rimborso.
Infatti il contribuente che ha optato per il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione, ha facoltà di modificare, tramite integrativa da inviare entro 120 giorni dal termine originario di presentazione (29.2.2019), tale scelta, richiedendo la compensazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

È inoltre possibile correggere la dichiarazione: in questo caso il nuovo termine di presentazione influisce sulle riduzioni sanzionatorie applicabili per effetto del ravvedimento operoso.

L' art. 13 del DLgs. 472/1997, in tema di ravvedimento, richiama "il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all' anno (…)" e, quindi, nel caso in cui il contribuente intenda integrare la dichiarazione dello scorso anno entro il prossimo 31 ottobre, potrà beneficiare della riduzione ad un settimo di cui alla lett. b-*bis*) del citato art. 13.

Parimenti anche per le annualità precedenti, applicando però le differenti riduzioni delle sanzioni in funzione del momento di applicazione dell' istituto del ravvedimento operoso.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

In presenza di operazioni straordinarie il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi modello REDDITI SC scade **l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di effetto dell'operazione con chiusura del periodo d'imposta** (artt. 5 e 5-*bis* DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni).
Il compiuto dei termini dipende quindi dalla data di effetto fiscale dell'operazione che è correlata alla pubblicità della stessa, dovendo riferirsi agli obblighi civilistici previsti dal codice civile.
Trattandosi in linea di **massima di operazioni riferibili a soggetti iscritti al Registro imprese, la data di efficacia coincide con quella di iscrizione dell'atto** (**o dell'ultimo atto avente effetti**), salvo i casi in cui è possibile posticipare gli effetti dell'operazione.
Un'eccezione a tali regole è rappresentata dai casi in cui l'operazione dipenda da un provvedimento di un organo di giustizia (o amministrativo), come nel caso dei decreti o sentenze emessi dal Tribunale per le procedure concorsuali.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Operazione	Soggetto tenuto adempimento	Periodo	Termine
Liquidazione (inizio)	Liquidatore	Ante delibera	Entro il nono mese dalla data di effetto della delibera
Liquidazione	Liquidatore	Ogni anno di esercizio relativo alla durata della liquidazione	Entro il nono mese dalla data di approvazione (o del termine previsto) del bilancio annuale
Liquidazione (termine)	Liquidatore	Ultimo anno di durata della liquidazione	Entro il nono mese dalla data di deposito del bilancio finale

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Operazione	Soggetto tenuto adempimento	Periodo	Termine
Trasformazione (da soggetto IRPEF a soggetto IRES)	Legale rappresentante	Ante trasformazione	Entro il nono mese dalla data di effetto della delibera
Fusione per incorporazione	Società incorporante	Esercizio ante estinzione della società fusa per incorporazione	Entro il nono mese dalla data di effetto della delibera
Fallimento	Curatore	Ante effetto della sentenza (dall' inizio del periodo di imposta interessato)	Entro il nono mese dalla data di deposito della sentenza di fallimento

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Operazione	Soggetto tenuto adempimento	Periodo	Termine
Scissione parziale	Legale rappresentante	Esercizio sociale	Entro il nono mese dalla data di chiusura e approvazione bilancio
Scissione totale	Società beneficiaria	Esercizio ante estinzione della società scissa	Entro il nono mese dalla data di effetto della delibera
Conferimento (senza estinzione)	Legale rappresentante	Esercizio sociale	Entro il nono mese dalla data di chiusura e approvazione bilancio

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Dichiarante	Presentazione cartacea	Presentazione telematica
Persone fisiche (1)	2.7.2018	31.10.2018 (6)
Persone fisiche (2)	non ammessa	31.10.2018 (6)
Società di persone	non ammessa	31.10.2018 (6)
Soggetti IRES (3)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)
Soggetti IRES (5)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)
Soggetti IRES (7)	non ammessa	entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio (4)

(1) Contribuenti che:
- ✓ potendo presentare il modello 730, devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i quadri RM, RT, RW del modello Unico PF;
- ✓ devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti;
- ✓ posseggono redditi dichiarabili utilizzando il modello 730 ma non possono presentare tale modello.

La presentazione cartacea decorre dal 2.5.2018.

(2) Contribuenti non rientranti nei casi di cui al precedente punto (1).

(3) Con obbligo di redazione del bilancio (da approvare entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il 30 aprile per l'anno 2018 in caso di periodo di imposta che coincide con l'anno solare).

(4) Questa scadenza coincide con il 30.9.2018, posticipata al 31.10.2018 per effetto della L. 205/2017, per i soggetti con periodo di imposta che coincide con l'anno solare.

(5) Contribuenti che he approvano il bilancio oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (entro il 29 giugno per l'anno 2018 in caso di periodo di imposta che coincide con l'anno solare), applicando la proroga prevista dall'art. 2364 c.c.

(6) Il termine del 31.10.2018 consegue al posticipo della scadenza di legge.

(7) Contribuenti senza obbligo di redazione del bilancio secondo i Principi Contabili OIC (ad esempio enti commerciali ed enti non commerciali).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE - EFFETTI

DI CONSEGUENZA SLITTANO AL 31 OTTOBRE:
- ✓ la trasmissione telematica delle dichiarazioni "correttive nei termini";
- ✓ l'esercizio (o la revoca), nell'ambito del modello REDDITI, dell'opzione per i regimi fiscali speciali (consolidato fiscale nazionale e mondiale, trasparenza fiscale e *tonnage tax*);
- ✓ l'esercizio (o la revoca), nel modello IRAP, da parte degli imprenditori individuali e delle SP in contabilità ordinaria, dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole delle SC;
- ✓ la regolarizzazione degli adempimenti di natura formale propedeutici alla fruizione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi fiscali opzionali (c.d. "remissione in *bonis*");
- ✓ la redazione e la sottoscrizione dell'inventario e la compilazione del registro dei beni ammortizzabili;
- ✓ la stampa dei registri contabili analogici (libro giornale, registri IVA, scritture ausiliarie di magazzino, ecc.) e la conclusione della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali;
- ✓ le registrazioni ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori;
- ✓ la presentazione dei modelli REDDITI PF 2017 e IRAP 2017 da parte degli eredi, per assolvere gli obblighi dichiarativi del defunto.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI PRESENTAZIONE - EFFETTI

DI CONSEGUENZA SLITTANO AL 31 OTTOBRE:

- ✓ **scadenza per l'invio degli interpelli disapplicativi correlati alle DR: società di comodo (non operative o in perdita sistematica) e ACE**. Le istanze di interpello in questione, non obbligatorie, devono essere presentate entro la scadenza dei termini ordinari di presentazione della DR a nulla rilevando la possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva entro il termine di 90 giorni di cui all'art. 2 co. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 22.7.98, n. 322 né, tanto meno, la possibilità di emendare la dichiarazione ai sensi dell'art. 2 co. 8 del citato decreto;
- ✓ **il termine per regolarizzare mediante il ravvedimento operoso le violazioni di tipo dichiarativo**. Questo vale sia per le presentazioni delle dichiarazioni omesse e presentate entro i 90 giorni dalla scadenza dei termini, sia per le correzioni delle dichiarazioni presentate entro i 90 giorni dalla scadenza del termine, sia per avvalersi del ravvedimento "ordinario" per regolarizzare spontaneamente le violazioni inerenti le dichiarazioni presentate in anni precedenti. Ad esempio entro il 31.10.2018 potranno essere regolarizzate con la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo: l'infedele presentazione dei modelli REDDITI 2017, IRAP 2017, CNM 2017 e 770/2017 relativi al 2016.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VERSAMENTI

Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all' IRES e quello relativo alla prima rata di acconto, è effettuato entro l' ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d' imposta (art. 17 co. 1 del DPR 7.12.2001 n. 435, modificato dall' art. 7-*quater* co. 19 del DL 22.10.2016 n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1.12.2016 n. 225).
I soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di 120 giorni (o maggior termine di 180 giorni se previsto ed applicabile) dalla chiusura dell' esercizio effettuano i versamenti entro l' ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto.
Il termine di scadenza del pagamento è il 30.6.2018 (posticipato al 2.7.2018)
Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell' esercizio) i versamenti devono, comunque, essere effettuati entro l' ultimo giorno del mese successivo a quello sopra indicato. Quindi in caso di approvazione del bilancio in data 29.6.2018 (o di approvazione in seconda convocazione ovvero di mancata approvazione entro tale termine), la società deve effettuare i versamenti entro il 31.7.2018.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VERSAMENTI

Se il termine di pagamento scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.
I versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione (IRES, imposte addizionali, imposte sostitutive) vanno effettuati utilizzando il modello di pagamento unificato F24. I titolari di Partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte dovute (art. 37 co. 49 del DL 4.7.2006 n. 223).
I versamenti non vanno effettuati se gli importi a debito delle singole imposte o addizionali, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, non superano ciascuno il limite di 12,00 euro (art. 1 co. 137 della L. 23.12.2005 n. 266).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VERSAMENTI

Approvazione bilancio entro 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio

Esercizio	Data approvazione bilancio	Data pagamento	Proroghe
Solare	Entro 120 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del sesto mese dalla chiusura esercizio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.1 - 31.12	30.4.2018	2.7.2018	1.8.2018
A cavallo	Entro 120 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del sesto mese dalla chiusura esercizio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.7 - 30.6	28.10.2018	31.12.2018	30.1.2019

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VERSAMENTI

Approvazione bilancio entro 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio

Esercizio	Data approvazione bilancio	Data pagamento	Proroghe
Solare	Entro 180 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.1 - 31.12	29.6.2018	31.7.2018	30.8.2018
A cavallo	Entro 180 gg. chiusura esercizio	Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio	Entro 30 giorni ulteriori con maggiorazione 0,4%
1.7 - 30.6	27.12.2018	31.1.2018	4.3.2019

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RATEAZIONE

I versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini stabiliti, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo (art. 17 co. 2 del DPR 435/2001).
È inoltre possibile avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione.
Sono esclusi dalla rateazione solo gli importi a titolo di seconda o unica rata di acconto IRES.
Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza (art. 20 co. 4 del DLgs. 241/97).
Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi nella misura del 4% annuo (art. 5 decreto Min. Economia e Finanze 21.5.2009) da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda.
Sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33 per cento in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RATEAZIONE

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1°	2 luglio		20 agosto	
2°	16 luglio	0,16	20 agosto	0,00
3°	20 agosto	0,49	17 settembre	0,33
4°	17 settembre	0,82	16 ottobre	0,66
5°	16 ottobre	1,15	16 novembre	0,99
6°	16 novembre	1,48		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40%.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COMPENSAZIONE

I **crediti** risultanti dal modello REDDITI SC possono essere utilizzati in compensazione dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.
I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale i crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a **5.000,00** euro annui devono far apporre sulla dichiarazione dei redditi il visto di conformità (art. 1 co. 574 della L. 27.12.2013 n. 147 e C.M. 28/E 25.9.2014) ovvero l'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile.
Il visto è quindi richiesto solo in sede di presentazione della dichiarazione, in quanto la compensazione può essere eseguita anche prima dell'adempimento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COMPENSAZIONE

Il **limite massimo** dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o utilizzabili in compensazione orizzontale ai sensi del DLgs. 241/97, è di 700.000,00 euro **per ciascun anno solare** (art. 9 co. 2 del DL 35/2013).
Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al suddetto limite, l'eccedenza può essere **richiesta a rimborso** nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.
L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta (compensazione verticale) non rileva ai fini del limite massimo di 700.000,00 euro anche se la compensazione è effettuata mediante il modello F24.

Inoltro F24 con compensazione (senza limiti di importo) solo con canale telematico.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RATEAZIONE E COMPENSAZIONE

Per coloro che effettuano la compensazione, la maggiorazione si applica solamente sulla differenza tra debiti e crediti, se positiva.

Tale importante precisazione deve essere tenuta presente ai fini della determinazione delle eventuali sanzioni in caso di ravvedimento e di computo delle relative sanzioni ed interessi, nonché in caso di omesso versamento in sede di accertamento con contestuale riconoscimento della compensazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACCONTI

I versamenti di acconto dell'IRES (L. 23.3.77 n. 97) sono effettuati in **due rate** salvo che il versamento della prima rata non superi 103,00 euro (art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435). L'acconto non è dovuto se l'imposta relativa al periodo d'imposta precedente al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto è di ammontare non superiore a 20,66 euro.
La percentuale dell'acconto dell'IRES è fissata nella misura del 100%.
Il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento è effettuato:
a)per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione;
b)per la seconda o unica rata, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACCONTI

Regime trasparenza
In caso di adesione al regime di tassazione per trasparenza (artt. 115 e 116 del TUIR), l'obbligo di versamento dell'acconto permane, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, anche in capo alla società partecipata.
Consolidato fiscale nazionale e mondiale
In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale, al versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società o ente consolidante. Per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuato, ai sensi dell'art. 118 co. 3 del TUIR, sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate, ovvero, sulla base di quanto disposto dall'art. 4 del DL 2.3.89 n. 69, convertito dalla L. 27.4.89 n. 154.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACCONTI

Nella determinazione dell'**acconto dovuto per il periodo d'imposta 2018**, si assume, quale imposta del periodo precedente quella che si **sarebbe determinata senza tenere conto, tra le altre, delle seguenti disposizioni**:

- ✓ art. 34 co. 2 della L. 12.11.2011 n. 183 (stabilità 2012) - Deduzioni forfetarie impianti di distribuzione carburante;
- ✓ art. 49-*bis* co. 5 del DLgs. 18.7.2005 n. 171 - Noleggio occasionale imbarcazioni da diporto;
- ✓ art. 16 co.1 - 4, del DL 27.6.2015 n. 83 - Svalutazioni e perdite su crediti enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione;
- ✓ art. 1 co. 12 della L. 11.12.2016 n. 232 - Maggiorazione ammortamento 40% e 150%;
- ✓ art. 14 co. 3 D.L. 14.2.2016 n. 18 – Contributi volontari art. 88 del TUIR;
- ✓ ~~art. 1 co. 553 della L. 11.12.2016 n. 232 - Rendimento nozionale e computo ACE~~.

Inoltre va tenuto anche presente che ai fini del computo dell'acconto, **non si può tener conto, nella misura del 70%**, delle ritenute sugli interessi, premi e altri frutti dei titoli di cui all'art. 1 del DLgs. 1.4.96 n. 239, scomputate per il periodo d'imposta precedente (cfr. art. 13 co. 1 del DLgs. 239/96).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI VERSAMENTO IN PRESENZA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

In caso di **operazioni straordinarie** il termine di versamento del saldo delle imposte (e connessi acconti) è stabilito nel **mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**.
Pertanto corrispondente con il decimo mese da quello di effetto dell'operazione.
Il versamento, comunque, dipende anche dalla tipologia di operazione posta in essere:
a)in presenza di **operazioni che comportano l'estinzione del soggetto** il termine è riferito alla data di effetto dell'operazione, e fa riferimento al periodo di imposta dalla data di chiusura dell'ultimo esercizio a quella di effetto dell'operazione;
b)in presenza di **operazioni che non comportano l'estinzione del soggetto** l'operazione potrebbe:

- **(i) GENERARE un periodo di imposta di durata inferiore** (es. trasformazione con variazione di soggettiva all'imposta, liquidazione, fusione per incorporazione, scissione totale) in quanto si estingue il soggetto dante causa, nel qual caso i termini si computano dalla data di chiusura dell'ultimo esercizio a quella di effetto dell'operazione;
- **(ii) NON GENERARE un periodo di imposta di durata inferiore** (es. conferimento di ramo d'azienda, scissione parziale) nel qual caso i termini si computano dalla data di chiusura dell'ultimo esercizio a quella di fine del periodo di imposta.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI STAMPA DI LIBRI E REGISTRI OBBLIGATORI

Art. 7 co. 4-*ter* del DL 357/94

*"A tutti gli effetti di legge, la tenuta di **qualsiasi registro contabile** con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i **termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi** …"*

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CALENDARIO TERMINI DICHIARAZIONI 2018 (ANNO 2017)

I termini per la stampa e la conservazione sostitutiva dei documenti informatici		
Registri IVA	Entro il **31.1.2019**	Entro 3 mesi dalla scadenza prevista per l' invio della dichiarazione annuale dei redditi
Fatture elettroniche	Entro il **31.1.2019** (conservazione sostitutiva)	
Libri contabili obbligatori altri soggetti	Entro il **31.1.2019**	Entro 3 mesi dalla scadenza prevista per l' invio della dichiarazione annuale dei redditi
Libri contabili obbligatori soggetti IRES	Entro il **31.1.2019**	

Risoluzione Ministeriale 46/E del 10.4.2017 in risposta a interpello

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TERMINI DI STAMPA DI LIBRI E REGISTRI OBBLIGATORI

Il decreto fiscale (art. 19-*octies* co. 6 del DL 148/2017) ha **modificato le regole di tenuta dei registri IVA mediante sistemi elettronici**, stabilendo l'obbligatorietà della trascrizione su supporti cartacei soltanto ove specificatamente richiesta in sede di controllo dagli organi competenti.

Il Decreto fiscale, aggiungendo il co. 4-*quater* all'art. 7 del DL 357/1994, **con effetto dal 6.12.2017**, ha stabilito che la tenuta dei registri delle fatture emesse e di quelle ricevute con sistemi elettronici è in ogni caso considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica, i registri risultano aggiornati sugli stessi sistemi elettronici e vengono stampati a richiesta degli organi procedenti ed in loro presenza.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO ENTRO 90 GIORNI

La norma prevede **una sanzione pari al 30% dell'importo non pagato entro il termine per le violazioni sui versamenti.**

Il DLgs. 158/2015 ha modificato la norma prevedendo la riduzione della sanzione dal 30% al 15% se il ritardo è inferiore a 90 giorni, quale sanzione a regime, indipendente dal ravvedimento.

La C.M. 10.7.98 n. 180 ha chiarito che il *dies a quo*, ai fini della scadenza dei 30 giorni, deve identificarsi con quello di scadenza del termine per il pagamento del tributo. Pertanto, ai fini del termine non ha rilievo che il contribuente abbia effettuato il pagamento insufficiente in un momento anteriore alla scadenza.

Il ravvedimento operoso, nell'ipotesi di tardivi versamenti, si esegue pagando il dovuto, la sanzione ridotta e gli interessi legali.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO ENTRO 90 GIORNI

La sanzione (lett. a-*bis*) dell'art. 13 del DLgs. 472/97) **è ridotta a 1/9 del minimo (3,33% ridotto a 1,67%)** "*se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso*".

Il co. 1-*bis* dell'art. 13 del DLgs. 472/97 richiama le sole lett. b-*bis*) e b-*ter*); pertanto il ravvedimento ai sensi della lett. a-*bis*) **ha carattere generale**, ed è utilizzabile per ogni violazione che può formare oggetto di ravvedimento relativa a qualsiasi tributo, e non solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO ENTRO 30 GIORNI

La norma (lett. a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97) prevede **la riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il pagamento stesso viene effettuato nel termine di 30 giorni dalla data della violazione**.

Sempre l'art. 13 del DLgs. 471/97 prevede che, "*salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*". Anche in questo caso l'agevolazione prescinde dal ravvedimento operoso e si applica la riduzione della sanzione dal 30% al 15% prevista dal DLgs. 158/2015, se il ritardo è contenuto nei 90 giorni.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO ENTRO 15 GIORNI

Tale sanzione, del 15% delle somme non versate o versate in ritardo, è ridotta quindi a un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, perciò nella misura dell'1% giornaliero, se il pagamento viene eseguito entro 15 giorni dalla scadenza originaria.

Quindi la sanzione (come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41) nella sua riduzione "*diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 15 per cento (15% x 15/15)*".

Si tratta di una agevolazione della sanzione, con possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso, rivolta ai contribuenti che eseguono il pagamento nei 15 giorni successivi alla scadenza originaria.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO ENTRO UN ANNO DALLA SCADENZA O ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

La sanzione, se il ravvedimento è eseguito entro un anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui questa è stata commessa, **è ridotta a 1/8 (3,75%)**, ai sensi della lett. b) dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Si tratta di agevolazione applicabile a tutte le violazioni che possono formare oggetto di ravvedimento operoso, quindi anche ai tardivi versamenti, non avendo rilevanza la tipologia di ente impositore.

Per la sua applicazione assume rilievo la distinzione tra imposte "periodiche" e "istantanee", le quali non presuppongono dichiarazioni entro periodi determinati.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO OLTRE UN ANNO DALLA SCADENZA O OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

L'art. 13 del DLgs. 472/97, lettere b-*bis*) e b-*ter*), consente il ravvedimento anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione oppure oltre un anno dalla medesima.
Trattasi nello specifico di una riduzione della sanzione:

✓a **1/7 (4,29%)** del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 2 anni dalla violazione (lett. b-*bis*);

(segue)

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - VIOLAZIONI RELATIVE AI VERSAMENTI

PAGAMENTO OLTRE UN ANNO DALLA SCADENZA O OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Trattasi nello specifico di una riduzione della sanzione (segue):

✓a **1/6 (5%)** del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre 2 anni dalla violazione (lett. b-*ter*);
✓a **1/5 (6%)** del minimo se il ravvedimento avviene dopo il verbale di constatazione (lett. b-*quater,* relativa al ravvedimento del PVC).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - OMESSA DICHIARAZIONE

L'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97 consente la regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione attraverso **il pagamento della sanzione ridotta ad 1/10 del minimo**, se la presentazione della dichiarazione stessa avviene con un ritardo non superiore a 90 giorni rispetto alla scadenza originaria (cd. dichiarazione tardiva).
Tale norma opera per tutte le dichiarazioni previste dalle leggi d'imposta, e non solo per le dichiarazioni dei redditi e IVA, quindi anche per l'imposta di successione e per il registro.
Se la norma **prevede** (vedasi IVA) che la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza originaria si considera omessa, in tale ipotesi non è possibile applicare l'istituto del ravvedimento operoso a tale tipologia di dichiarazione (c.d. omessa).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RAVVEDIMENTO - OMESSA DICHIARAZIONE

Se la normativa **non prevede** (vedasi imposte sui redditi) che la dichiarazione presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni si considera omessa, il ravvedimento può avvenire:

✓entro 90 giorni ad esempio dal termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione di successione, fruendo della riduzione della sanzione da omessa dichiarazione a 1/10 del minimo;
✓entro un anno dall' omissione, fruendo della riduzione della sanzione da omessa dichiarazione a 1/8 del minimo.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

CALCOLO DELLE IMPOSTE DEGLI IMPRENDITORI IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

A cura di Michele Bana

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODELLO REDDITI 2018

Determinazione del reddito	**RG2**	Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art 85					(di cui	con emissione di fattura 1 ,00)	2 ,00
	RG3	Altri proventi considerati ricavi							,00
Artigiani ☐	**RG5**	Ricavi non annotati nelle scritture contabili			Parametri e studi di settore 1 ,00		Maggiorazione 2 ,00		3 ,00
	RG6	Plusvalenze patrimoniali					(di cui	1 ,00)	2 ,00
	RG7	Sopravvenienze attive							,00
Rientro lavoratrici/lavoratori L. 238/2010 Art. 16 D.Lgs. 147/2015 ☐	**RG10**	Altri componenti positivi	1	2 ,00	3	4 ,00	5	6 ,00	
			7	8 ,00	9	10 ,00	11	12 ,00	
			13	14 ,00	15	16 ,00	17	18 ,00	
			19	20 ,00	21	22 ,00	23	24 ,00	
			25	26 ,00	27	28 ,00	29	30 ,00	
			31	32 ,00	33	34 ,00	35	36 ,00	
			37	38 ,00					39 ,00
	RG12	**A) Totale componenti positivi** (sommare gli importi da rigo RG2 a RG10)							,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODELLO REDDITI 2018

RG13 Esistenze iniziali			Art. 92		Art. 93		Art. 94		
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci									,00
RG16 Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo									,00
RG17 Utili spettanti agli associati in partecipazione									,00
RG18 Quote di ammortamento									,00
RG19 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46									,00
RG20 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali									,00
RG22 Altri componenti negativi	1	2	,00	3	4 ,00	5	6 ,00		
	7	8	,00	9	10 ,00	11	12 ,00		
	13	14	,00	15	16 ,00	17	18 ,00		
	19	20	,00	21	22 ,00	23	24 ,00		
	25	26	,00	27	28 ,00	29	30 ,00		
	31	32	,00	33	34 ,00	35	36 ,00		
	37	38	,00	39	40 ,00	41	42 ,00		
	43	44	,00	45	46 ,00	47	48 ,00		
	49	50	,00	51	52 ,00	53	54 ,00		
	55	56	,00	57	58 ,00	59	60 ,00		
	61	62	,00	63	64 ,00			65	,00
RG23 Reddito detassato			Patent box		Ruling		Navi/Pesca		
		(di cui 1	,00	2	,00	3	,00)	4	,00
RG24 **B) Totale componenti negativi** (sommare gli importi da rigo RG13 a RG23)									,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ART. 66 CO. 1 DEL DPR 917/1986

Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del DPR 600/1973, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei **ricavi** di cui all'art. 85 del TUIR e degli altri **proventi** di cui all'art. 89 del TUIR **percepiti nel periodo d'imposta** e quello delle **spese sostenute** nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'art. 57 del TUIR, dei proventi di cui all'art. 90 co. 1 del TUIR, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86 del TUIR e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del TUIR e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101 del TUIR.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Ricavi e proventi (artt. 85 e 89) percepiti
meno
Spese sostenute
più
Ricavi (art. 57), proventi (art. 90 co. 1), plusvalenze (art. 86), sopravvenienze attive (art. 88)
meno
Minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101)

Il reddito è ridotto delle rimanenze finali che hanno formato reddito l'anno precedente (si applica anche nel caso di cambiamento di regime, da ordinario a semplificato).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CAMBIO DI REGIME 2016 - 2017

In sede di prima applicazione del regime di contabilità semplificata, o comunque in ogni caso di passaggio dalla contabilità ordinaria a quella semplificata, i ricavi di vendita di beni, consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è già stato incassato nel 2016, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso già incassato nel 2016, che correttamente, a norma dell'art. 109 co. 2 del TUIR, non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, costituiranno **ricavi imponibili nel 2017**. In tal caso, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti è necessario far riferimento alla consegna dei beni o all'ultimazione del servizio (conformemente alle regole del regime di provenienza, ovvero a quanto previsto dall'art. 109 co. 2 del TUIR).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CAMBIO DI REGIME 2016 - 2017

Analogamente, l'acquisto di beni di consumo, la cui consegna è avvenuta nel 2017 con pagamento anticipato nel 2016, non ha dato luogo a un costo deducibile nel 2016 (*ex* art. 109 co. 2 del TUIR) e, quindi, potrà essere **dedotto nel 2017**, all'atto della avvenuta consegna. O ancora, nel caso di contratto di **affitto di un immobile strumentale**, con pagamento anticipato del canone annuo, ad esempio, nel mese di settembre 2016, ha comportato la deduzione di costi di affitto per un importo pari a un terzo del canone pagato; di conseguenza, la quota restante (pari a due terzi del canone di affitto pagato) sarà deducibile nel periodo di imposta 2017, benché in tale periodo non si verifichi la manifestazione finanziaria.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CAMBIO DI REGIME 2016 - 2017

In senso analogo, nel caso in cui siano stati corrisposti **acconti** – fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza – è da ritenere che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo di imposta in cui si realizzano i **presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza**. Se l'impresa in contabilità semplificata ha sottoscritto un contratto per una prestazione di servizi la cui ultimazione è prevista per il 2018 e pagato un acconto pari al 10% del corrispettivo pattuito nel 2016. È di tutta evidenza che, nel periodo di imposta 2016, a norma del previgente art. 66 del TUIR, l'acconto pagato è stato fiscalmente irrilevante. Pertanto, è da ritenere che l'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo della prestazione ricevuta all'atto dell'ultimazione della stessa (nell'esempio nel 2018).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACCONTI: C.M. 11/E/2017

Nel caso di operazioni da cui derivano componenti positivi e negativi di reddito che concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, **assumono rilevanza** anche gli eventuali versamenti effettuati o i corrispettivi ricevuti a titolo d'acconto.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SPESE DEDUCIBILI PER CASSA

- ✓ Acquisto di merci destinate alla rivendita, beni impiegati nel processo produttivo o incorporati nei servizi, nonché materiali di consumo;
- ✓ utenze;
- ✓ spese condominiali;
- ✓ imposte comunali deducibili;
- ✓ assicurazioni;
- ✓ interessi passivi;
- ✓ spese di rappresentanza, nel limite previsto dall'art. 108 co. 2 del TUIR.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DATA RILEVANTE FISCALMENTE		
MEZZO DI PAGAMENTO	**PERCEZIONE RICAVO**	**SOSTENIMENTO SPESA**
A/B o A/C	Quando il titolo di credito entra nella disponibilità dell'imprenditore	Quando il titolo di credito esce dalla disponibilità dell'imprenditore
Bonifico	Data accredito somma sul c/c	Giorno in cui viene impartito ordine bonifico
Carta credito/bancomat	Data di accredito della somma sul c/c del percipiente	Momento in cui la carta è utilizzata
Ricevuta Bancaria	**accredito sbf** data pagamento cliente presso la banca **accredito d.i.** Data di accredito della somma sul c/c	Momento in cui viene pagata la R/B

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COSTI DEDUCIBILI PER COMPETENZA

- ✓ Perdite di beni strumentali e su crediti (art. 101 del TUIR);
- ✓ accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR);
- ✓ spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR);
- ✓ oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR);
- ✓ spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR);
- ✓ oneri fiscali e contributivi (art. 99 co. 1 e 3 del TUIR);
- ✓ interessi di mora (art. 109 co. 7 del TUIR).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COSTI DEL PERSONALE E *LEASING*

C.M. 11/E/2017: Si ritiene che i componenti negativi elencati siano **deducibili per competenza**, per effetto dell'espresso rinvio operato dal legislatore – ai sensi dell'art. 66 co. 3 del DPR 917/1986 – all'applicazione degli artt. 95, 100 e 102 del TUIR. La specifica disciplina ivi prevista per le **spese per prestazione di lavoro**, per gli oneri di utilità sociale e per gli ammortamenti e **canoni di *leasing***, rende di fatto operante per tali componenti il criterio di competenza. Con riferimento particolare al ***maxi*-canone di *leasing***, pertanto, si ritiene che lo stesso vada dedotto per competenza secondo l'ordinaria disciplina prevista dall'art. 102 co. 7 del TUIR, essendo in tal caso irrilevante il momento del pagamento. Come chiarito, infatti, anche dalla Relazione illustrativa al Disegno di Legge 232/2016, il regime riservato alle imprese minori dal nuovo art. 66 del TUIR è un regime "improntato alla cassa".

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESTROMISSIONE DI BENI

C.M. 11/E/2017: le plusvalenze (o le minusvalenze) e le sopravvenienze attive (o passive) sono imponibili (o deducibili) per competenza a norma degli artt. 86, 88 e 101 del TUIR. Allo stesso modo, nel caso di **assegnazione** dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, si ritiene che il **valore normale** dei beni concorrerà alla formazione del reddito nel periodo di imposta di competenza, ossia nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assegnazione o la destinazione a finalità estranea.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIMANENZE FINALI 2016

C.M. 11/E/2017: l'art. 1 co. 18 della L. 232/2016, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del regime delle imprese minori, disciplinato dal nuovo art. 66 del TUIR, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime. Pertanto, attesa la formulazione letterale della citata disposizione che **fa riferimento genericamente alle** "**rimanenze finali**", si è del parere che le stesse comprendano sia le rimanenze di cui all'art. 92 del TUIR – e quindi tipicamente rimanenze di merci e di **lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale** – che quelle dell'art. 93 dello stesso testo unico – e quindi le **rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale**, nonché dell'art. 94, relativo alle rimanenze dei titoli.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIMANENZE FINALI 2016

Nel modello REDDITI 2018, le **rimanenze finali del periodo d'imposta 2016** devono, pertanto, essere esposte, nel quadro RG, come componente negativo di reddito, nel **rigo RG13**.

	Art. 92	Art. 93	Art. 94	
RG13 Esistenze iniziali	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Diversamente, per i **beni di magazzino acquistati nel corso dell'anno 2017** non sono più configurabili esistenze iniziali e rimanenze finali.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIMANENZE 2017

Il **costo dei beni di magazzino acquistati nel corso dell'anno 2017**, se finanziariamente sostenuto in tale periodo, è riportato nel rigo RG15, in quanto si tratta di una spesa deducibile per cassa.

RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci	,00

Se tali beni sono stati venduti nel 2017, con incasso nel medesimo periodo d'imposta, nel modello REDDITI 2018 è rilevato un ricavo (**rigo RG2**): diversamente, non si configura alcun componente positivo di reddito relativo all'anno 2017.

RG2 Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art 85	(di cui	con emissione di fattura 1 ,00)	2 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Impresa in contabilità semplificata con i seguenti dati al 31.12.2017:

Fatture emesse € 59.000 di cui incassate al 31.12 € 45.000
Spese certificate da fatture € 12.000 di cui € 10.000 pagate
Ammortamenti € 1.800
Rimanenze finali 2016 € 8.600

Reddito per "cassa"

Fatture incassate	45.000
Spese sostenute	10.000
Ammortamenti	1.800
Rimanenze	**8.600**

Totale spese ded. 20.400
Reddito tassabile 24.600

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Impresa con i seguenti dati al 31.12.2017:

Fatture emesse € 500.000 di cui incassate al 31.12 € 500.000
Spese sostenute € 450.000 di cui € 450.000 pagate
Ammortamenti € 10.000
Rimanenze finali 2016 € 250.000
Rimanenze finali 2017 € 250.000

Reddito per "cassa"		**Reddito per "competenza"**	
Fatture incassate	+ 500.000	Fatture incassate	+ 500.000
Spese sostenute	– 450.000	Spese sostenute	– 450.000
Ammortamenti	– 10.000	Ammortamenti	– 10.000
Rimanenze iniziali	– **250.000**	Variazione rimanenze	**0**

Perdita – 210.000 Reddito tassabile + 40.000

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Nell'anno 2018 cessa l'attività e si realizza l'intero magazzino a "prezzo di costo":

Fatture emesse € 250.000 di cui incassate € 250.000
Spese sostenute € 0
Ammortamenti € 0
Rimanenze iniziali € 250.000
Rimanenze finali € 0

Reddito per "cassa"		**Reddito per "competenza"**	
Fatture incassate	+ 250.000	Fatture incassate	+ 250.000
Spese sostenute	0	Spese sostenute	0
Ammortamenti	0	Ammortamenti	0
Rimanenze	0	Variazione rimanenze	– 250.000
Reddito tassabile	**+ 250.000**	**Reddito tassabile**	**0**

(N.B. perdita 2017 € 210.000 non riportabile e non compensabile)

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIMANENZE 2016 E SOCIETÀ DI COMODO

Il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza **non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo**, non operative (art. 30 della Legge 724/1994) o in perdita sistematica (art. 2 co. 36-*decies* e ss. del DL 138/2011): il **reddito minimo** di cui all'art. 30 co. 3 della L. 724/1994 è, pertanto, **ridotto di un importo pari al valore delle rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIMANENZE E SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

Ai soli fini dell'individuazione dei presupposti della disciplina sulle società in perdita sistematica, laddove il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa costituisce uno di quelli compresi nel c.d. *periodo di osservazione*, il relativo risultato fiscale deve essere considerato **senza tener conto** del componente negativo derivante dalla **deduzione integrale del valore delle rimanenze finali** del periodo precedente.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

PERDITE FISCALI

Il regime resta invariato

Le perdite sono utilizzabili **in diminuzione del reddito complessivo**

Ove risultasse un'eccedenza quest'ultima **non potrebbe essere riportata** nei periodi d'imposta successivi

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EFFETTI AI FINI IRAP

Per le società di persone /imprese individuali in contabilità semplificata

Anche la base imponibile IRAP è determinata sulla base **del principio di cassa applicato ai fini reddituali** (per il primo anni di applicazione è ridotta delle rimanenze finali del periodo d'imposta precedente).

Non mutano i **proventi e oneri concorrenti alla formazione del valore della produzione** MA SOLO IL CRITERIO DI IMPUTAZIONE TEMPORALE.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

REGISTRI CONTABILI

Al fine di allineare gli **obblighi contabili** alle novità del citato art. 66 del TUIR sono state apportate rilevanti modifiche all'art. 18 del DPR 600/73.

Per i soggetti che adottano la contabilità semplificata sono state previste **3 possibili alternative:**

- ✓ **registri separati**;
- ✓ **registri IVA integrati**;
- ✓ **tenuta solo registri IVA con presunzione data registrazione = data incasso/pagamento**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OBBLIGHI CONTABILI

Registro degli incassi	Registro dei pagamenti
Annotazione cronologica per ciascun incasso con indicazione di: a) importo; b) generalità, indirizzo e comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento (è sufficiente il **codice fiscale**); c) estremi della fattura o altro documento emesso.	Annotazione cronologica in base al pagamento delle spese sostenute nell'esercizio con indicazione di: a) generalità, indirizzo e comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento (è sufficiente il **codice fiscale**); b) estremi della fattura o altro documento emesso.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OBBLIGHI CONTABILI

I componenti positivi e negativi di reddito diversi da ricavi e spese sono annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

I registri cronologici sono obbligatori, ma è possibile la loro sostituzione con i registri IVA appositamente integrati e con modalità particolari (vedi slide successiva).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

REGISTRI IVA "CRONOLOGICI"

1	I registri IVA possono sostituire i cronologici se integrati.
2	Devono avere separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione IVA.
3	Se non interviene nel periodo d'imposta l'incasso o il pagamento, deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. Nell'anno di incasso o pagamento, è necessaria annotazione separata dei ricavi e dei costi con riferimento al documento contabile già registrato ai fini IVA.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

REGISTRI IVA "CRONOLOGICI"

La **registrazione di una fattura d'acquisto**, seppur propedeutica ai fini IVA all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta (art. 19 del DPR 633/72), dovrà essere, comunque, eseguita **entro 60 giorni dal suo pagamento**, al fine di poter dare rilevanza alla spesa nel corretto periodo di imputazione. Resta fermo che l'eventuale mancata registrazione della fattura di acquisto entro detto termine non pregiudica comunque l'esercizio del diritto a detrazione nel termine più ampio previsto dall'art. 19 del DPR 633/1972. La registrazione della fattura di acquisto oltre il termine dei 60 giorni dall'avvenuto pagamento, non determina, inoltre, l'indeducibilità del costo, laddove la registrazione sia, in ogni caso, eseguita nell'esercizio in corso.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OPZIONE

1	Possibile opzione per evitare integrazione dei registri IVA (senza obbligo di istituzione dei cronologici).
2	L'opzione è vincolante per tre anni.
3	Permane obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.
4	Si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TENUTA DEI SOLI REGISTRI IVA E PRESUNZIONE DI INCASSO/ PAGAMENTO

Il contribuente può tenere i registri IVA **senza effettuare le annotazioni relative agli incassi / pagamenti**, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA (art. 18 co. 5 del DPR 600/1973).

In tal caso, opera la **presunzione** in base alla quale la **data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso/pagamento.** Così, ad esempio, tutte le fatture/documenti che sono annotati entro il 31.12.2017, **sono considerati incassati/pagati nel 2017.**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OPZIONE, REGISTRAZIONE, DETRAZIONE IVA E DEDUZIONE COSTO

TELEFISCO 2018: In presenza dell'opzione per la determinazione del reddito con il metodo della registrazione IVA (art. 18 co. 5 del DPR 600/2018), le fatture di acquisto datate 2017 e ricevute nell'anno 2017, possono essere registrate nel 2018 (e quindi dedotte dal reddito in tale anno), entro il termine massimo della dichiarazione annuale IVA per il 2017 entro il cui termine deve essere esercitato il diritto alla detrazione IVA?
Come chiarito con la circ. 1/E/2018, la **registrazione** nel corso del 2018, e comunque **non oltre il 30.4.2018** (termine di presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2017), effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017, concorrerà alla determinazione del **saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OPZIONE, REGISTRAZIONE, DETRAZIONE IVA E DEDUZIONE COSTO

La registrazione in data successiva al 30 aprile, invece, tenuto conto del tenore letterale dell'art. 19 del DPR 633/72, comporterebbe la perdita del relativo diritto alla detrazione dell'imposta sull'acquisto, atteso che l'imposta, per il caso in esame, può essere detratta nella dichiarazione IVA annuale dell'anno in cui il diritto è sorto, ovvero l'anno 2017.
Ai fini delle imposte dirette, qualora per la casistica rappresentata la fattura sia registrata nel corso del 2018, l'opzione per la determinazione del reddito prevista dall'art. 18 co. 5 del DPR 600/73, comporta la **deducibilità del costo nell'anno 2018**, in quanto ai sensi della citata norma si presume che la data di registrazione del documento coincida con quella in cui è avvenuto il relativo pagamento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

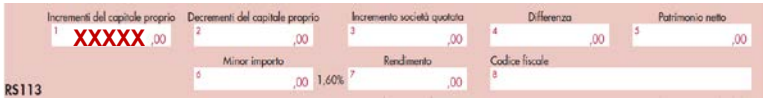
ACE: NOVITÀ E RAPPRESENTAZIONE IN DICHIARAZIONE

A cura di Norberto Villa

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE: INCREMENTI 2017 RILEVANTI

Modalità	Data rilevante
Conferimenti in denaro	Versamento
Versamenti dei soci in conto capitale o copertura di perdite	Versamento
Accantonamenti degli utili a riserva disponibile (legale, in sospensione d'imposta non derivante da operazioni valutative, ecc.)	Inizio dell'esercizio di formazione della riserva
Rinuncia incondizionata dei soci ai propri finanziamenti	Atto di rinuncia
Compensazione dei crediti in sede di aumento di capitale	Efficacia della compensazione



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RISERVE NON DISPONIBILI

- ✓ **Art. 5 co. 6 del DM 3.8.2017**: si considerano riserve non disponibili:
  - le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. (processi di valutazione);
  - le riserve formate con utili realmente conseguiti che, per disposizioni di legge, sono:
    - non distribuibili;
    - non utilizzabili per l'aumento del capitale sociale;
    - non utilizzabili per la copertura delle perdite.
- ✓ **Relazione illustrativa al del DM 3.8.2017:**
  - le riserve sono disponibili ai fini ACE, nell'ipotesi in cui sia consentito almeno uno degli utilizzi sopra indicati (es. riserva legale).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RISERVE NON DISPONIBILI

- ✓ **Relazione illustrativa al del DM 14.3.2012:** sono esempi di riserve derivanti dalla mera valutazione:
  - la riserva costituita a fronte della valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio netto (art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.);
  - la riserva per utili su cambi non realizzati (art. 2426 co. 1 n. 8-*bis* c.c.);
  - le riserve derivanti da rivalutazioni volontarie.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RISERVE DA NON DISPONIBILI A DISPONIBILI

- ✓ **Art. 5 co. 6 del DM 3.8.2017:** se una riserva originariamente non computata in quanto indisponibile diventa disponibile, essa è conteggiata nella base ACE nell'esercizio in cui viene meno l'indisponibilità, sempre che la riserva si sia formata a decorrere dal 2011;
- ✓ **C.M. 3.6.2015 n. 21 (§ 3.13):** con riferimento alle riserve di rivalutazione, l'indisponibilità viene meno a seguito del realizzo dei beni rivalutati.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

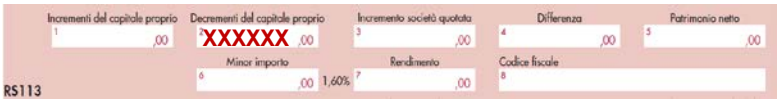
ACE: INCREMENTI 2017 NON RILEVANTI

Modalità
Conferimenti in natura
Finanziamenti soci con diritto restituzione
Accantonamenti degli utili a riserva indisponibile (es. adeguamento cambi)

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE: DECREMENTI 2017

Modalità
Riduzioni di Patrimonio netto (utili, riserve, capitale sociale) con attribuzione ai soci o partecipanti
Acquisti di partecipazioni in società controllate
Acquisti di aziende o di rami di aziende



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RINUNCE AL CREDITO DEL SOCIO

- ✓ **Rilevano le rinunce a crediti finanziari:** cfr. C.M. 3.6.2015 n. 21 (§ 3.12);
- ✓ **rinunce non rilevanti:** quelle relative ai crediti commerciali;
- ✓ **le critiche:** distinzione non giustificata, alla luce di OIC 28 che attribuisce la natura di apporto a qualsiasi tipo di rinuncia, purché finalizzata all'incremento della dotazione patrimoniale della società partecipata.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RICALCOLO ACCONTI IRES 2017

- ✓ **ACE:** coefficiente 2017 = 1,6%;
- ✓ **art. 1 co. 553 della L. 232/2016:** la determinazione dell'acconto IRES relativo al periodo d'imposta 2017 è stata effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni;
- ✓ **metodo previsionale:** è stato possibile utilizzarlo;
- ✓ **acconto IRPEF 2017:** era escluso dal ricalcolo.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E INCREMENTO TITOLI

- ✓ **Normativa di riferimento:** del DM 3.8.2017;
- ✓ **riduzione ACE per incremento dei titoli:** art. 5 co. 3;
- ✓ **interpretazioni ministeriali precedenti:** cfr. C.M. 8/E/2017;
  - norma di sistema, non disapplicabile con interpello.
- ✓ **Titoli e valori mobiliari:** cfr. art. 1 co. 1-*bis* del DLgs. 58/98, incluse le quote di OICR;
- ✓ **relazione illustrativa:** esclude i *pronti contro termine*;
- ✓ **rilevano i saldi di bilancio** (cfr. Relazione illustrativa).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E AZIONI PROPRIE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 4 del DM 3.8.2017;
- ✓ **fattispecie 1 (annullamento)**
  - deliberazione dell'assemblea di riduzione del capitale, da attuarsi mediante riscatto e annullamento di azioni (art. 2357-*bis* c.c.);
  - la riduzione del Patrimonio netto conseguente all'acquisto di azioni proprie rileva ai fini ACE.
- ✓ **Decorrenza:** 2018 (documento CNDCEC 30.10.2017).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E AZIONI PROPRIE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 4 del DM 3.8.2017;
- ✓ **fattispecie 2:**
  - acquisto di azioni proprie *ex* art. 2357 c.c.;
  - la riduzione di Patrimonio netto rileva nei limiti della variazione in aumento formata con gli utili che hanno concorso, in precedenza, ad incrementare tale variazione;
  - negli stessi limiti rilevano gli incrementi del Patrimonio netto a seguito della cessione di tali azioni;
  - l'incremento di Patrimonio netto che eccede il costo di acquisto delle azioni rileva come variazione in aumento (conferimento in denaro, rilevante dalla data del versamento);
  - la riduzione nei limiti degli utili si ha a prescindere dalla tipologia di riserva utilizzata per acquisto.
- ✓ **Decorrenza:** 2017.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E AZIONI PROPRIE

- **Fattispecie in esame:** la società ha acquistato:
  - 10.000 azioni proprie;
  - valore nominale: 2;
  - prezzo: 110.000,00 euro;
  - le azioni sono successivamente cedute al prezzo di 115.000,00 euro.

ALFA → SPA

Attivo		Passivo	
Immobilizzazioni	250.000	Capitale sociale	200.000
Crediti	515.000	Riserva legale	40.000
Cassa	490.000	Riserva straordinaria	660.000
		Riserva sovrapprezzo	5.000
		PATRIMONIO NETTO	905.000
		Debiti	350.000
TOTALE	**1.255.000**	**TOTALE**	**1.255.000**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E AZIONI PROPRIE

- **Ipotesi di lavoro:**
  - le riserve di utili esistenti prima dell'acquisto delle azioni (700.000 euro) hanno concorso intermante a formare la base ACE;
  - l'acquisto delle azioni è avvenuto nell'anno 1, e la vendita in anno 2.
- **Effetti:**
  - anno 1: la base ACE si riduce di 110.000;
  - anno 2: la base ACE aumenta di 115.000, di cui:
    - 110.000 per riassorbimento riduzione pregressa;
    - 5.000 nuovo apporto.

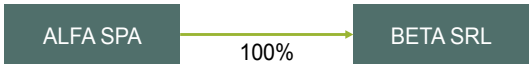
© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E AZIONI PROPRIE

	Acquisto per annullamento	Acquisto non finalizzato ad annullamento
Natura della riduzione	Permanente	Temporanea (si riassorbe con cessione)
Entità della riduzione	Costo di acquisto delle azioni proprie	Costo, sino a concorrenza degli utili ACE
Aumento della base ACE	Non possibile	Possibile
Base ACE negativa	Possibile, se costo di acquisto eccede base ACE pregressa	Non possibile

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTO INFRAGRUPPO: INFRUTTIFERO



- ✓ Obiettivo: rafforzamento patrimoniale della controllata;
- ✓ finanziamento concesso in data 1.1.2017: 100.000;
- ✓ commissioni up-front pagate inizialmente: 0;
- ✓ tasso di interesse nominale: **zero**;
- ✓ tasso di interesse di mercato: 3%;
- ✓ rimborso in un'unica soluzione alla scadenza: 24 mesi;
- ✓ valore attuale del debito: 94.267,22 = 100.000 × $1{,}03^{-2}$.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTO INFRAGRUPPO: LA CONTROLLATA

ALFA SPA —100%→ BETA SRL

✓ IMPRESA CONTROLLATA

1.1.2017

Banca c/c	a	Debito finanziario vs controllante	100.000,00
Debito finanziario vs. controllante	a	Riserve (A.VI)	5.732,78

31.12.2017

Oneri finanziari	a	Debito finanziario vs. controllante	2.820,16

31.12.2018

Oneri finanziari	a	Debito finanziario vs. controllante	2.912,62

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTO INFRAGRUPPO: LA CONTROLLANTE

ALFA SPA —100%→ BETA SRL

✓ IMPRESA CONTROLLANTE

1.1.2017

Credito finanziario vs controllata	a	Banca c/c	100.000,00
Partecipazioni in imprese controllate	a	Credito finanziario vs controllata	5.732,78

31.12.2017

Credito finanziario vs controllata	a	Proventi finanziari	2.820,16

31.12.2018

Credito finanziario vs controllata	a	Proventi finanziari	2.912,62

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTI: ACE CONTROLLATA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 5 del DM 3.8.2017;
- ✓ **effetti per la controllata:** l'incremento di Patrimonio netto derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci non assume rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento ACE;
- ✓ **logica sottesa:**
  - l'incremento di PN, nella sostanza, continua ad essere trattato come parte integrante di un fiunanziamento (irrilevante ACE), e non come apporto patrimoniale;
  - gli interessi passivi figurativi impuatati a conto economico riducono però l'utile di esercizio accantonabile con rilevanza ACE.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTI: ACE CONTROLLANTE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 10 co. 2 del DM 3.8.2017.
  - *La variazione in aumento di cui all'art. 5 è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, a favore di soggetti del gruppo, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. Ai fini del precedente periodo non assume rilevanza l'incremento di partecipazioni derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società del gruppo.*
- ✓ **Effetti per la controllante:**
  - l'incremento della partecipazione non è trattato come conferimento in denaro a favore della controllata;
  - non riduce la base ACE della controllante stessa.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTI: ACE CONTROLLANTE

- ✓ **Relazione illustrativa al del DM 3.8.2017:** l'apporto va considerato nel computo del finanziamento, ai fini dell'art. 10 co. 3 lett. c) del decreto, relativo ai crediti di finanziamento;
- ✓ **art. 10 co. 3 lett. c):** *la variazione in aumento … non ha … effetto fino a concorrenza: … c) dell'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti del gruppo;*
- ✓ **effetti:** l'apporto riduce la base ACE della controllante, ma in qualità di incremento dei crediti di finanziamento vs società del gruppo;
- ✓ **riduzione:** temporanea (si riassorbe con rimborso), anche se rimane iscritto il maggior valore della partecipazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DERIVATI E RISERVA FLUSSI FINANZIARI

- ✓ **Art. 2426 n. 11-*bis*):** *gli strumenti finanziari derivati… sono iscritti al* fair value*. Le variazioni del* fair value *sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario… direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto…*
- ✓ **A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.**
  - è una riserva non disponibile, e non utilizzabile a copertura perdite.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E DERIVATI

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 8 lett. a) del DM 3.8.2017
  - *Non assumono rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento… le riserve formate con utili: a) derivanti dalla valutazione al* fair value *degli strumenti finanziari derivati; …*
- ✓ **effetti:** sterilizzate le valutazioni;
- ✓ **relazione illustrativa:** tale sterilizzazione *si è resa necessaria sulla base delle peculiari regole previste dal codice civile in ordine alle riserve di questo tipo. In particolare:*
  - *gli utili che derivano dalla valutazione al* fair value *di strumenti finanziari derivati non utilizzati con finalità di copertura, non sono distribuibili, ma disponibili solo ad altri fini;*
  - *la riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi* (A.VII) *non è rilevante ad alcun fine, ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 11-*bis *c.c.*

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

PLUS. DA CONFERIMENTO AZIENDA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 8 del DM 3.8.2017;
- ✓ **effetti:** non assumono rilevanza ACE le riserve formate con utili derivanti da plusvalenze iscritte per effetto dei conferimenti d'azienda o di rami d'azienda;
- ✓ **relazione illustrativa:** ferma la neutralità fiscale dell'operazione di cui all'art. 176 del TUIR, al fine di garantire le medesime modalità di calcolo dell'agevolazione, a prescindere dalle regole contabili adottate, si è ritenuto di considerare non rilevanti, ai fini ACE, gli utili derivati da tale operazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E RISERVE DA FTA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 co. 7 del DM 3.8.2017.
  - *Ai fini della … variazione in aumento di cui alla lettera b) del co. 2* (riserve utili) *sono rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili:*

  a) eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili;

  b) utilizzo del criterio del costo ammortizzato (applicazione retrospettica).
- ✓ **Rettifiche in esame:** non dovrebbero impattare sui conferimenti in denaro (CNDCEC 30.10.2017).

Istruzioni REDDITI 2018: *importo degli incrementi del capitale proprio pari all'ammontare dei conferimenti in denaro e degli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili nonchè le rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili.*

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ACE E PATRIMONIO NETTO

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 11 del DM 3.8.2017;
- ✓ **effetti:**
  - in ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il Patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie (dovrebbe cioè rilevare il PN contabile di bilancio);
  - ai fini della determinazione del patrimonio netto, assumono rilevanza:
    - le rettifiche FTA;
    - gli effetti dei cambiamenti di principi contabili già adottati.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

PATRIMONIO NETTO SENZA UTILE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 4 del DM 3.8.2017;
- ✓ il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal Patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ECCEDENZE ACE = CREDITO IRAP

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 3. del DM 3.8.2017.
  - Possibilità di trasformare le eccedenze ACE in crediti IRAP;
  - credito d'imposta = eccedenze ACE × aliquota IRES;
  - il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione, sia del saldo IRAP, che degli acconti d'imposta;
  - utilizzo di 1/5 del credito per periodo di imposta;
  - C.M. 3.6.2015 n. 21 § 2: scelta per la trasformazione dell'eccedenza irrevocabile;
  - il credito IRAP eventualmente non utilizzato può essere riportato a nuovo (Assonime 10.6.2015 n. 21 § 2.6).

Sez. XIII Credito ACE			4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
	IS85	Credito da eccedenza ACE	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 12 del DM 3.8.2017;
- ✓ **effetti:** sono fatti salvi i comportamenti difformi rispetto a:
  - ACE e incremento titoli;
  - ACE e azioni proprie;
  - ACE e finanziamenti infruttiferi (2016);
  - ACE e riserve FTA (2016);
  - ACE e *fair value* dei derivati (2016);
  - ACE e norme antiabuso.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

- ✓ **Periodi successivi:** occorre, comunque, tenere conto delle nuove disposizioni anche in relazione ai fenomeni rilevati nei periodi d'imposta precedenti (cfr. Relazione illustrativa);
- ✓ **esempio:** i contribuenti che nella dichiarazione REDDITI 2017 non hanno ridotto la base ACE pregressa (riserve di utili) a seguito dello stralcio di spese pubblicitarie capitalizzate, iscritto nel bilancio 2016, dovranno farlo retraoattivamente nel calcolo della base ACE di apertura della dichiarazione REDDITI 2018.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

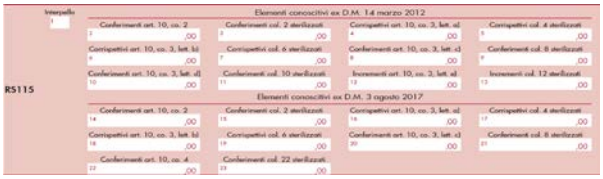
CLAUSOLE ANTIABUSO

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 10 del DM 3.8.2017.
  1. conferimenti in denaro a favore di società del gruppo;
  2. acquisto di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo;
  3. acquisto di aziende o di rami di azienda da società del gruppo;
  4. incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2010, dei crediti da finanziamento nei confronti di società del gruppo;
  5. conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in Stati o territori che non consentono un adeguato scambio di informazioni, anche se non appartenenti al gruppo.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CLAUSOLE ANTIABUSO

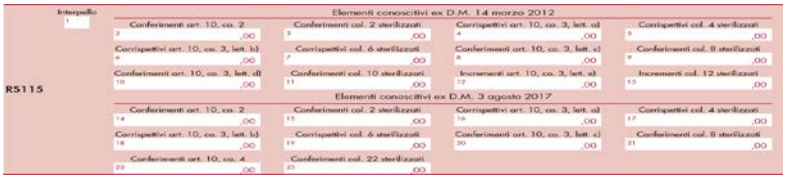
- ✓ **Decorrenza:** 2018;
- ✓ **interpretazioni ministeriali:** C.M. Agenzia delle Entrate 26.10.2017 n. 26;
- ✓ **effetti:** per i periodi d'imposta 2016 e 2017 l'impresa può scegliere:
  - di applicare, purchè integralmente, le nuove disposizioni contenute nell'art. 10 del del DM 3.8.2017;
  - di non applicarle, rimandandone, quindi, l'adozione al 2018.



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

INTERPELLO PROBATORIO

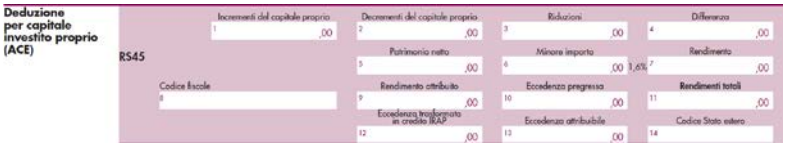
- ✓ **Fattispecie in esame:** società in una delle situazioni previste dall'art. 10 del DM 3.8.2017, che non intende ridurre la base ACE;
- ✓ **alternativa:**
  - presentare istanza di interpello probatorio ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000;
  - non presentare istanza di interpello, compilando il rigo "Elementi conoscitivi" (per il modello REDDITI 2018 SC, rigo RS115).



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SOCIETÀ DI PERSONE

- ✓ **Importo ammesso in deduzione:**
  - applicazione aliquota 1,6% alla variazione in aumento del capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio 2015;
  - rileva come incremento anche la differenza fra il Patrimonio netto 2015 e il Patrimonio netto 2010 (il PN include l'utile di esercizio).
- ✓ **Utili:** rilevano nell'esercizio di maturazione al netto dei prelevamenti utili del medesimo esercizio; manca, infatti, l'obbligo di delibere assembleari per la destinazione dell'utile a riserva.



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

A cura di Andrea Bonino

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NUOVI OIC E DERIVAZIONE RAFFORZATA

Normativa di riferimento: il principio di *derivazione rafforzata* del reddito dal bilancio è stato introdotto dall'art. 13-*bis* del DL 244/2016.
Decreto attuativo: DM 3.8.2017.
Relazione illustrativa al DM 3.8.2017: *sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate da OIC.*
Decreti modificati o richiamati: DM 1.4.2009 n. 48 + DM 8.6.2011.
Clausola di salvaguardia: art. 3 del DM 3.8.2017 (anno 2016).
Prassi di riferimento:
- ✓ C.M. 7/E/2011;
- ✓ assonime 14/2017 + 8/2018.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DERIVAZIONE RAFFORZATA: LA NORMA

Art. 83 del TUIR

- ✓ co. 1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione previste dal TUIR;
- ✓ per i soggetti diversi dalle micro-imprese valgono i criteri di *qualificazione*, *imputazione temporale* e *classificazione* in bilancio previsti dai principi contabili;
- ✓ co 1-*bis*. Ai fini del co. 1, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del co. 60 dell'art. 1 della L. 244/2007, e del co. 7-*quater* dell'art. 4 del DLgs. 38/2005 (norme IAS).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DOPPIO BINARIO PER LE MICRO

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate**;
- ✓ *l'art. 13*-bis*, nell'estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall'art. 83 del TUIR ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, ha escluso espressamente le micro-imprese. Si tratta di un'esclusione connessa alla ricorrenza in capo all'impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come micro-impresa. In tal senso, è ininfluente l'eventuale scelta di una micro-impresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica;*
- ✓ **effetti:**
  - micro-impresa sempre senza derivazione rafforzata;
  - doppio binario civilistico-fiscale, in caso di costo ammortizzato;
  - competenza fiscale in base all'art. 109 del TUIR.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DOPPIO BINARIO PER SNC E SAS

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate**;
- ✓ *il principio di derivazione rafforzata non si applica alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone. Al contrario, si ritiene che lo stesso principio trovi applicazione per la determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia. Questi ultimi, infatti, sono soggetti IRES e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia*;
- ✓ **effetti:** società di persone senza derivazione rafforzata, con eventuale doppio binario da gestire.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ABBREVIATI E COSTO AMMORTIZZATO

- ✓ **Incontri con stampa specializzata: risposta Agenzia Entrate**;
- ✓ *il principio di derivazione rafforzata è stato esteso ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al codice civile. Quindi, anche per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono riconosciuti, ai fini fiscali, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione derivanti dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti;*
- ✓ **effetti:** per gli abbreviati, il costo ammortizzato, se utilizzato, rileva in sede fiscale.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

QUALIFICAZIONE

- ✓ **Qualificazione** (cfr. C.M. 7/2011)**:**
  - esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e degli effetti che da essa derivano sul piano economico patrimoniale, e giuridico;
  - individuazione dello schema giuridico-contrattuale a cui ricondurre la specifica operazione.
  - Fattispecie esemplificative (sostanza su forma):
    - trasferimento di rischi e benefici, per costi e ricavi;
    - costo ammortizzato per crediti e debiti;
    - acquisto azioni proprie, con riduzione delle riserve;
    - operazioni di *lease back*, con imputazione del componente di vendita, in base alla durata della locazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CLASSIFICAZIONE

- ✓ **Classificazione** (cfr. C.M. 7/2011)**:**
  - individuazione della specifica tipologia di provento/onere di ciascuna operazione, così come qualificata negli OIC;
  - esempio:
    1. acquisto di un bene con pagamento differito;
    2. rilevazione del debito con il criterio del costo ammortizzato;
    3. il costo del bene, in parte, si classifica come interesse passivo relativo al finanziamento implicito ricompreso nell'operazione di acquisto del bene stesso.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IMPUTAZIONE TEMPORALE

- ✓ **Imputazione temporale** (cfr. C.M. 7/2011)**:**
  - corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile;
  - esempio: in caso di vendita di un bene di magazzino con pagamento differito, la rappresentazione contabile evidenzia una diversa classificazione del corrispettivo di cessione:
    - in parte come ricavo;
    - in parte come interesse attivo;
    - la componente finanziaria viene imputata *pro rata temporis*.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC APPLICATI DA AGENZIA ENTRATE

C.M. 7/2011: *nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili, l'Amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi.*
Legge finanziaria 2008 (art. 1 co. 34 della L. 244/2007): *gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al Conto economico… possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti OIC.*
Corte di Cassazione: sent. 17.10.2014 n. 22016 + sent. 14.10.2015 n. 20678.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COMPETENZA IN BASE OIC

Art. 2 DM 48/2009:

1. *… devono intendersi non applicabili … le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, …*
2. *… si applicano le disposizioni … del TUIR che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono … dalla formazione del reddito … componenti positivi … o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento…*

Effetti:

- ✓ certezza e oggettiva determinabilità non più richiesti;
- ✓ principio di correlazione costi ricavi applicabile, perché previsto da OIC (es. provvigioni agenti, gestione delle discariche, …).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COMPETENZA E ACC.TI OIC

Normativa di riferimento: art. 2 co. 1 lett. b) n. 5 del DM 3.8.2017.
Il contenuto della norma: le disposizioni IAS si applicano anche ai soggetti OIC, "*per le passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31*".
Relazione illustrativa:

- ✓ l'art. 107 del TUIR si applica ai componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti dell'OIC 31, anche se classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (es. B7, e non B12 o B13);
- ✓ acc.ti deducibili: lavori ciclici di manutenzione, operazioni e concorsi a premio.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VALORE FISCALE DEI CREDITI

Art. 2 co. 3 DM 48/2009: *i limiti di cui all'art. 106 … del TUIR, non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti…*

Effetti:

- ✓ la prima iscrizione dei crediti ad un valore diverso da quello nominale (costo ammortizzato) non è l'espressione di un criterio di valutazione, ma di una qualificazione, che deve essere riconosciuta ai fini fiscali; il differenziale (negativo) non deve sottostare ai limiti dell'art. 106 TUIR;
- ✓ incontri con stampa specializzata (risposta Agenzia Entrate): *il valore fiscale del credito per il calcolo delle svalutazioni forfettarie e delle perdite deducibili è il costo ammortizzato*;
- ✓ in linea con Assonime 14/2017.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

COMMESSE IN BASE AL TUIR

- ✓ **Incontri con stampa specializzata (risposta Agenzia Entrate):**
  - *il metodo della commessa completata (OIC 23) rappresenta una modalità di rilevazione in bilancio di componenti di reddito iscritti (o meglio qualificati, classificati e imputati) come rimanenze di opere ultrannuali;*
  - *l'art. 93 del TUIR prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze;*
  - *trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale) derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l'applicazione delle regole di cui al citato art. 93 del TUIR (in altri termini, il principio di derivazione rafforzata non disattiva le regole fiscali stabilite dal TUIR in relazione alle commesse ultrannuali).*
- ✓ **Effetti:** commesse ultrannuali con percentuale di completamento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

PATR. NETTO = C.TO ECON.CO

Art. 109 co. 4 del TUIR: *le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa.*
Effetti del TUIR: richiamati solo i componenti negativi.

Art. 2 co. 2 del DM 48/2009: *concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio ...*
Effetti decreto attuativo: richiamati anche i componenti positivi imputati a patrimonio netto, per evitare effetti distorsivi.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

PATR. NETTO = C.TO ECON.CO

I chiarimenti ministeriali.
Errori contabili non rilevano fiscalmente:
- ✓ la derivazione rafforzata non dovrebbe consentire di attribuire rilevanza fiscale ai componenti rilevati a seguito della correzione di errori, posto che non sarebbe rispettato il principio di competenza;
- ✓ circ. 7/2011 + 31/2013:
  - – laddove il componente conseguente alla correzione sia stato rilevato a conto economico, tale rappresentazione non consente di disapplicare le ordinarie regole di competenza fiscale;
  - – laddove, invece, il componente sia stato imputato a patrimonio netto, sulla fattispecie *"non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale"*.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IRAP E PATRIMONIO NETTO

Art. 2 co. 2 DM 8.6.2011: *I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto … concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico. Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.*

Fattispecie esemplificativa (Relazione illustrativa)**:** differenze di valore emergenti dalla modifica del criterio di valutazione delle rimanenze, che, per effetto di quanto disposto da OIC 29, vanno imputate a patrimonio netto e mai rigirate a Conto economico.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IRES E C. ECONOMICO PRECEDENTE

Art. 109 co. 4 del TUIR: *… Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; …*

Esempio: ammortamenti eccedenti rispetto alle aliquote del DM 31.12.88, recuperati con successive variazioni in diminuzione.

Fattispecie particolare: svalutazione del cespite per perdita durevole di valore, recuperata negli esercizi immediatamente successivi sotto forma di maggiori ammortamenti deducibili, se il contribuente sta ammortizzando in bilancio con aliquota inferiore rispetto al DM 1988 (cfr. C.M. 26/E/2012 + R.M. 98/E/2013).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ART. 108 DEL TUIR: RILEVA AMM.TO CONTABILE

Art. 108 co. 1 TUIR: *Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.*

Fattispecie interessate:

- ✓ spese di sviluppo;
- ✓ spese di impianto e ampliamento;
- ✓ migliorie su beni di terzi.

Effetti:

- ✓ spese dal 2016: nessun disallineamento civilistico-fiscale;
- ✓ spese ante 2016, stornate: deduzione in base alle vecchie regole, compilando RF 55, e quadro RV per i disallineamenti (vedi oltre).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

AVVIAMENTO

Avviamenti 2016: ammortamento sulla base della vita utile. Se, in casi eccezionali, non è possibile stimare attendibilmente la vita utile, il periodo massimo di ammortamento è di 10 anni (cfr. art. 2426 cc.).

Art. 103 co. 3 del TUIR (IRES)**:** *le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso.*

Art. 5 del DLgs. 446/97 (IRAP)**:** *sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione al Conto economico.*

Effetti IRES - IRAP: in generale, doppio binario civilistico-fiscale.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 16 E FISCO: ACQUISTO

Problematiche fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Rilevazione iniziale.	Trasferimento di rischi e benefici. Es: periodo di prova che termina in X + 1, ma utilizzo in X, con rischi a carico: amm.to in X.	Competenza fiscale *ex* art. 109 del TUIR.
Acquisto con pagamento differito.	Il valore fiscale del bene tiene conto dell'attualizzazione del debito. Effetti per *plafond* manutenzioni.	Costo storico.
Oneri finanziari.	La capitalizzazione degli oneri finanziari rileva fiscalmente.	La capitalizzazione degli oneri finanziari rileva fiscalmente.
Valore residuo.	Sembra corretto determinare l'ammortamento fiscalmente deducibile sulla base del costo di acquisto ridotto del valore residuo.	Per A.F. il costo fiscalmente riconosciuto è il costo di acquisto.
Svalutazioni.	No rilevanza fiscale.	No rilevanza fiscale.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 16 E FISCO: AMMORTAMENTO

Problematiche fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Inizio ammortamento.	Manca orientamento univoco.	Deducibilità dall'entrata in funzione del bene.
Misura ammortamento.	Nella misura prevista dal legislatore fiscale.	Nella misura prevista dal legislatore fiscale.
Primo esercizio di ammortamento.	I coefficienti sono ridotti alla metà.	I coefficienti sono ridotti alla metà.
Beni di costo non superiore a 516,46 euro.	Deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento, a condizione che il costo sia imputato contabilmente nello stesso esercizio.	Deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento, a condizione che il costo sia imputato contabilmente nello stesso esercizio.
Fabbricati.	Amm.ti dei fabbricati non strumentali (art. 43 del TUIR) non deducibili.	Amm.ti dei fabbricati non strumentali (art. 43 del TUIR) non deducibili.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 16 E FISCO: ELIMINAZIONE

Problemi fiscali	Derivazione rafforzata	Micro imprese
Terreni.	Scorporo in base a V.B.	Scorporo in base a V.B.
Component approach.	Manca orientamento univoco.	Manca orientamento univoco.
Cessione in corso d'anno.	Trasferimento di rischi benefici. Regole fiscali per frazionamento possibile delle plusvalenze.	Competenza fiscale *ex* art. 109 del TUIR (proprietà). Regole fiscali per frazionamento possibile delle plusvalenze.
Eliminazione dei beni dal processo produttivo.	Sembra corretto dedurre il costo residuo, nel rispetto della previa imputazione a conto economico.	Il costo residuo è ammesso in deduzione.
Spese di manutenzione.	La capitalizzazione o la rilevazione a conto economico assumono rilevanza fiscale. Si applicano i limiti alla deducibilità fiscale previsti dal TUIR.	La capitalizzazione o la rilevazione a conto economico assumono rilevanza fiscale. Si applicano i limiti alla deducibilità fiscale previsti dal TUIR.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO SENZA DERIVAZIONE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 5 del DM 8.6.2011.
  4-*bis*. *Nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 del codice civile assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato;*
- ✓ **effetti:** non assumono rilevanza fiscale:
  - per la società finanziata, la riserva iscritta nel P.N. e i maggiori interessi passivi rilevati a C.E. rispetto a quelli contrattuali;
  - per la società finanziatrice, l'incremento del costo della partecipazione, e i maggiori interessi attivi rilevati a C.E. rispetto a quelli contrattuali.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

DIFFERENZE INIZIALI: RIEPILOGO

Debiti/crediti	Trattamento contabile	Rilevanza art. 96 del TUIR
Natura commerciale.	Differenza tra valore nominale e valore attuale: per il venditore minore ricavo di vendita, per l'acquirente, minore costo di acquisto.	Rilevano solo gli interessi attivi commerciali.
Natura finanziaria.	Differenza iniziale tra valore nominale e valore attuale rilevata tra gli oneri e i proventi finanziari, bilanciata da interessi al tasso effettivo	SÌ
Finanziamenti infragruppo	La controllante incrementa il valore della partecipazione, la contollata le riserve.	NO
Finanziamenti ai dipendenti	La differenza negativa è costo del personale	SÌ, se vale la C.M. 38/2010.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ROL E INTERESSI PASSIVI

Art. 96 co. 2 del TUIR: *Per ROL si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione … dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda …*
Assonime 14/2017: esclusione anche degli elementi integrativi/rettificativi delle plus/minus. (es. integrazione prezzo in virtù di una clausola contrattuale).
Perdite di beni a seguito di eventi naturali straordinari (alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc.): B14 del conto economico.
Effetti: un'impresa terremotata che subisce minusvalenze o perdite avrà effetti negativi anche sul ROL, con limitazioni, pertanto, a dedurre gli interessi passivi derivanti dai finanziamenti che si è reso necessario contrarre a seguito degli eventi calamitosi stessi.

Prospetto interessi passivi non deducibili

RF118	Interessi passivi 1 ,00	Interessi passivi precedente periodo d'imposta 2 ,00	Interessi attivi 3 ,00	Interessi passivi direttamente deducibili 4 ,00	Eccedenza interessi passivi 5 ,00
RF119	Risultato operativo lordo		Precedente periodo d'imposta 1 ,00	Presente periodo d'imposta 2 XXXX ,00	Interessi passivi deducibili 3 ,00
RF120	Eccedenza di ROL riportabile	(di cui non trasferibile	Consolidato 1 ,00	2 ,00	IRES 3 ,00
RF121	Interessi passivi non deducibili riportabili	(di cui	non trasferibili al consolidato 1 ,00	trasferiti al consolidato 2 ,00	3 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL RICHIAMO AI COMPONENTI CARATTERISTICI

Normativa di riferimento: art. 13-*bis* co. 4 del DL 244/2016.
Il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Effetti:
- ✓ società di comodo;
- ✓ calcolo MOL per la qualifica di società in perdita sistematica;
- ✓ deducibilità spese di rappresentanza;
- ✓ test di vitalità per operazioni straordinarie (artt. 172, 173 del TUIR).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA: EFFETTI IRAP

Art. 5 co. 1 del DLgs. 446/97: *…. la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) … con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13) nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.*

Componenti per trasferimenti di azienda: il componente escluso dovrebbe desumersi dal dato contabile, così come avviene per il calcolo del ROL (cfr. Assonime 14/2017).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

QUADRO RV: PREMESSA

- ✓ **DLgs. 139/2015:** le modifiche al codice civile sono entrate in vigore dal 1.1.2016, e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire da tale data.
- ✓ **Applicazione prospettica:**
  - avviamento;
  - costo ammortizzato per crediti e debiti.
- ✓ **Applicazione retroattiva:**
  - spese di ricerca;
  - spese di pubblicità;
  - azioni proprie;
  - strumenti finanziari derivati.
- ✓ **Effetti:** le differenze tra i valori civilistici ed i valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali per effetto della transizione ai nuovi OIC devono essere indicate nel quadro RV.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

QUADRO RV: SEZIONE I

- ✓ **Sezione I:** va compilata dai soggetti che evidenziano differenze tra i valori civili e i valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali emerse in dipendenza dell'adozione dei principi contabili nazionali;
- ✓ **colonna 3:** codice 3;
- ✓ **fattispecie in esame:**
  - storno spese di ricerca capitalizzate ante 2016;
  - storno spese di pubblicità capitalizzate ante 2016.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SPESE DI RICERCA: ESEMPIO

- ✓ **Esempio:**
- ✓ spesa di ricerca 2014 capitalizzata: 50.000
- ✓ amm.to totale al 31.12.2015: 20.000
- ✓ valore netto contabile al 31.12.2015: 30.000
- ✓ ammortamento civilistico + IRES + IRAP: 20%

- ✓ **Effetti:**
  - per ipotesi, a seguito del DLgs. 139/2015, sono venuti meno i presupposti per la capitalizzazione;
  - le spese sono state eliminate dall'attivo nel 2016, con addebito a patrimonio netto;
  - ai fini fiscali, la società continua l'ammortamento secondo le vecchie regole, sino ad esaurimento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SPESE DI RICERCA: IL PIANO

Esercizio	Ammortamento contabile rideterminato	Ammortamento fiscale	Differenza
2014	10.000	10.000	0
2015	10.000	10.000	0
Storno in transizione	30.000		+ 30.000
2016	-	10.000	– 10.000
2017	-	10.000	– 10.000
2018		10.000	– 10.000
Totale	50.000	50.000	0

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SPESE DI RICERCA: IL QUADRO RV

- ✓ **Quadro RV:**
- ✓ la società, ai soli fini fiscali, già nel 2016, ha continuato l'ammortamento, il quale prosegue anche nel 2017 e negli anni successivi, sino ad esaurimento;
- ✓ si è verificato, pertanto, un disallineamento civilistico-fiscale;
- ✓ occorre compilare il quadro RV, nel modo seguente:

SEZIONE I
RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

RV1		Tipo di beni/Voce di bilancio	Causa	IAS/D.Lgs. 139/2015	Valore precedente
		1 COSTI DI RICERCA	2	3 3	4 30.000 ,00

	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
Valore contabile	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00
Valore fiscale	10 20.000 ,00	11 ,00	12 10.000 ,00	13 10.000 ,00	

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

SUPER-AMMORTAMENTO

A cura di Norberto Villa

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CODICE 50

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2 ,00
		7	8 ,00
		13	14 ,00
		19	20 ,00
		25	26 ,00
		31	32 ,00
		37	38 ,00
		43	44 ,00
		49	50 ,00

codice 50, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento (art. 1 co. 91 della L. 28.12.2015 n. 208); si precisa che, per le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo, i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40 per cento (art. 1 co. 92 della L. 28.12.2015 n. 208).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SUPER AMMORTAMENTO 2017

L'art. 1 co. 8 L. 232/2016 ha stabilito che l'art. 1 co. 91 della L. 208/2015 si applica si applica anche agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli** e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) e b-*bis*) del DPR 917/86, **effettuati entro il 31.12.2017**, ovvero **entro il 30.6.2018** a condizione che entro il 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIEPILOGO

PERIODO	CONDIZIONI DA RISPETTARE MAGGIORAZIONE SPETTANTE
Dal 1.1.2018 al 30.6.2018	Entro il 31.12.2017 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione **40%**
Dal 1.1.2018 al 30.6.2018	Assenza di una delle due condizioni indicate nel punto precedente **30%**
Dal 1.7.2018 al 31.12.2018	Regime **30%**
Dal 1.1.2019 al 30.6.2019	Entro il 31.12.2018 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione **30%**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

LA PRASSI

RIS. 24.10.2017 N. 132/E
È possibile fruire del super-ammortamento beneficiando della proroga al 30.6.2018, anche nelle ipotesi di variazione delle modalità di acquisizione del bene intervenute oltre il termine del 31.12.2017.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE

ENTRATA IN FUNZIONE VS EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

La Alfa srl acquista un macchinario il 30.12.2017, entrato in funzione il successivo 5.1.2018: il diritto al "super ammortamento" è, pertanto, maturato già nell'anno 2017 (alle condizioni previste in quel periodo d'imposta) ma potrà essere esercitato soltanto a partire dal periodo d'imposta 2018, in quanto il cespite è entrato in funzione soltanto in questo anno. In altre parole, la società non può immediatamente usufruire dell'agevolazione nell'esercizio di effettuazione dell'investimento (2017), ma **deve attendere il periodo d'imposta di effettiva entrata in funzione del bene** (2018).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CIRC. 4/2017 MISE/ADE

Si ricorda che, ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", rilevante ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (tali regole sono applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni – v. § 3 della circ. 23/E/2016).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CIRC. 4/2017 MISE/ADE

Continuano a non rilevare, ai fini di che trattasi, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19.7.2002 e – a seguito delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal DL 30.12.2016 n. 244, convertito dalla L. 27.2.2017 n. 19, decorrenti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 – per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-*ter* del c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

AMMORTAMENTO E *BONUS*

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Costo	10.000	10.000	10.000
Ammortamento civilistico	2.000	1.600	3.000
Ammortamento fiscale massima	2.000	2.000	2.000
Ammortamento fiscale deducibile	2.000	1.600	2.000
Super-ammortamento (40%)	800	800	800

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

BENI DI COSTO NON SUPERIORE AD 516,45 EURO

La maggiorazione del 40% non influisce sul limite di 516,46 euro previsto dagli artt. 54 co. 2 e 102 co. 5 del TUIR per la deduzione integrale, nell'esercizio del sostenimento del costo di acquisizione del bene strumentale: in altri termini, questa possibilità di deduzione integrale non viene meno nell'ipotesi in cui il costo del bene superi l'importo di 516,46 euro per effetto della maggiorazione prevista dalla disciplina del "super-ammortamento".

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

BENI DI COSTO NON SUPERIORE AD 516,45 EURO

ESEMPIO

Bene acquistato in proprietà l'1.1.2016, entrato immediatamente in funzione. Costo di acquisizione del bene: 500,00 euro.
Il bene può, pertanto, usufruire della **maggiorazione del 40% del costo di acquisizione** che, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà, pertanto, pari ad 200,00 euro (euro 500 × 40%): al ricorrere di tale ipotesi, il costo del cespite non sarà ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88, ma sarà **dedotto integralmente nel periodo d'imposta 2016**, anche se il costo di acquisizione, comprensivo della maggiorazione del 40%, è pari ad 700,00 euro e, quindi, superiore al limite di 516,46 euro previsto per la deduzione integrale del costo nell'esercizio.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

RIS. 24.11.2017 N. 145/E

"Si deve evidenziare che la scelta di non avvalersi della facoltà prevista dall'art. 102 co. 5 del TUIR e di dedurre, quindi, quote di ammortamento annuali porta a riconoscere la maggiore deduzione solo attraverso l'applicazione, di anno in anno, dei coefficienti previsti dal DM 31.12.88. Si è del parere, infatti che la scelta di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento impedisca di fruire integralmente, nello stesso esercizio, della corrispondente maggiorazione del 40 per cento".

Rilevanza del comportamento contabile?

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CESSIONE DEL BENE

- ✓ Nell'**esercizio di cessione**, la maggiorazione deve essere determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- ✓ ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza di cessione, il costo del bene deve essere assunto senza considerare la maggiorazione del 40%;
- ✓ le **quote di maggiorazione non dedotte** non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- ✓ il "super-ammortamento" già dedotto non formerà oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente, poiché tale effetto non è espressamente previsto dalla normativa.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FRUIZIONE DEL BENEFICIO: *LEASING*

- ✓ La deduzione è operata sulla base delle regole fiscali dettate dall'art. 102 co. 7 del DPR 917/86;
- ✓ la maggiorazione è applicabile esclusivamente alla quota capitale de canone (e al prezzo di riscatto), in un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31.12.88.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SOCIETÀ DI COMODO

Il super-ammortamento **non incide sul costo fiscalmente rilevante del bene** per il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il **test di operatività delle società di comodo**. La maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta, derivante dalla maggiorazione del 40% del costo, **riduce il reddito minimo presunto** rilevante nella normativa delle società di comodo: tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (C.M. 53/E/2009 e C.M. 25/E/2007). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle **società in perdita sistematica** (C.M. 23/E/2016 § 6).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IPER-AMMORTAMENTO

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CODICE 50 E 56

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00
	7	8	,00
	13	14	,00
	19	20	,00
	25	26	,00
	31	32	,00
	37	38	,00
	43	44	,00
	49	50	,00

codice 55, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, che favoriscano processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello "Industria 4.0", compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla L. 11.12.2016 n. 232, effettuati entro il 31.12.2017, ovvero entro il 30.6.2018 …

codice 56, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla citata L. 11.12.2016 n. 232, per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo di cui al codice 55; per tali beni i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40 per cento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

INVESTIMENTI 4.0

Investimenti del periodo 1.1.2017 - 31.12.2017 (con "proroga" al 30.09.2018)

Beni materiali strumentali nuovi	Beni immateriali strumentali nuovi
costo maggiorato del 150%	costo maggiorato del 40%
Tabella "A" L. 232/2016	Tabella "B" L. 232/2016

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

INVESTIMENTI 4.0

Valida sia per i beni materiali che immateriali

Fino a 500.000 ciascuno	Oltre 500.000 ciascuno
dichiarazione resa dal legale rappresentante (DPR 28.12.2000 n. 445)	perizia tecnica giurata di un ingegnere o perito industriale o ente di certificazione accreditato

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

LA PERIZIA

Deve attestare che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'Allegato A o all'Allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
Contenuto della dichiarazione resa dal rappresentante legale: medesimo contenuto.

La documentazione deve essere acquisita entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso e può essere fruita l'agevolazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

LA PRASSI

RIS. 152/E DEL 2017

Chiarisce che, pur restando fermo il rispetto del termine del 31.12.2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, il professionista può procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31.12.2017.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ONERI ACCESSORI

- ✓ **Interpretazioni ministeriali:** R.M. 15.12.2017 n. 152/E;
- ✓ **costo investimenti agevolabili:** rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione (art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR);
- ✓ **individuazione oneri accessori:** OIC 16.

- ✓ **Fattispecie in esame 1:** piccole opere murarie per installare un macchinario (ad es., basamento per l'ancoraggio del bene);
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:** nei limiti in cui le piccole opere murarie non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "*costruzioni*" (C.M. 2/E/2016), i costi relativi possono configurarsi come oneri accessori, e rilevare ai fini della disciplina dell'iper-ammortamento.

- ✓ **Fattispecie in esame 2:** costo perizia o attestazione di conformità;
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:** non rileva per l'agevolazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ONERI ACCESSORI

- ✓ **Fattispecie in esame 3:** attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolabile;
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:**
  - gli accessori costituenti elementi indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito del processo produttivo possono assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale;
  - per ragioni di semplificazione possono essere considerate accessorie le dotazioni nel limite del 5% del costo del bene principale rilevante agli effetti dell'iper-ammortamento;
  - per l'eccedenza, sarà onere del contribuente dimostrare, in sede di controllo, gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL CONTENUTO DELLA PERIZIA

- ✓ **Interpretazioni ministeriali:** Circ. Ministero Sviluppo Economico 15.12.2017 n. 547750;
- ✓ **fattispecie in esame 1:** acquisto di una pluralità di beni di costo unitario non superiore a 500.000 euro;
- ✓ **soluzione:**
  - è facoltà dell'impresa richiedere l'intervento del professionista (o dell'ente accreditato) per ottenere, in alternativa alla semplice autocertificazione, il rilascio di una perizia giurata o di un attestato di conformità;
  - la perizia giurata (o l'attestato di conformità) può essere anche plurima, nel senso che può riguardare anche una pluralità di beni agevolabili.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL CONTENUTO DELLA PERIZIA

- ✓ **Fattispecie in esame 2:**
  - determinazione del costo fiscalmente rilevante;
  - individuazione del corretto periodo di imposta di competenza;
  - valutazione della *novità*.
- ✓ **Soluzione:** in relazione a tali contenuti, il professionista o l'ente incaricato si limiteranno a recepire nella perizia/attestato le valutazioni operate dai competenti organi amministrativi (e, se del caso, di controllo) dell'impresa, che ne assumerà quindi diretta ed esclusiva responsabilità ai fini dei successivi controlli degli uffici fiscali.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

RINUNCIA DEI CREDITI DA PARTE DEI SOCI

A cura di Guido Berardo

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASPETTI CIVILISTICI

Innanzitutto occorre inquadrare correttamente l'operazione sotto il profilo civilistico poiché il socio può rinunciare a crediti vantati nei confronti della società per finanziamenti (a titolo di mutuo) o per cause diverse (cessione di beni o prestazioni di servizi, c.d. crediti commerciali o, ancora, crediti da utili non distribuiti nonostante ne sia stata deliberata la distribuzione).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 19 - DEBITI

DEBITI VERSO SOCI PER FINANZIAMENTI
(D.3 del passivo)
la voce raccoglie tutti i finanziamenti da parte dei soci indipendentemente
- ✓ dalla forma;
- ✓ dalla durata;
- ✓ dalla fruttuosità.

e dal fatto che non siano proporzionali
a condizione che siano restituibili

ART. 2427 N. 19-*BIS* C.C. (NOTA INTEGRATIVA)
Devono essere indicati i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 19 - DEBITI

RIMBORSO DEI FINANZIAMENTI DEI SOCI
Art. 2467 c.c.
Il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se è avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito.
Si intendono finanziamenti dei soci postergabili quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

Criteri generali

21. Le operazioni trattate in questo principio sono solo quelle effettuate tra la società e i soggetti che esercitano i loro diritti e doveri in qualità di soci. Pertanto, sono escluse tutte le altre operazioni in cui i medesimi soggetti intervengono con qualificazioni diverse (ad esempio come clienti, fornitori o finanziatori). Le operazioni trattate in questo principio hanno natura patrimoniale e quindi i loro effetti sono rilevati direttamente a patrimonio netto.

22. I finanziamenti ricevuti da soci che prevedono un obbligo di restituzione delle somme ricevute sono trattati nell'OIC 19 "Debiti", mentre i versamenti effettuati dai soci che non prevedono un obbligo di restituzione delle somme ricevute sono trattati in questo principio.

23. Le operazioni tra società e soci (operanti in qualità di soci) possono far sorgere dei crediti o dei debiti verso soci. La società iscrive un credito verso soci quando i soci assumono un'obbligazione nei confronti della società (ad esempio, quando il socio sottoscrive un aumento di capitale sociale). La società iscrive un debito verso soci quando assume un'obbligazione nei confronti dei soci (ad esempio, quando l'assemblea dei soci delibera la riduzione del capitale sociale per recesso di un socio).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

VERSAMENTI IN CONTO CAPITALE

Attraverso tali apporti i soci sopperiscono spontaneamente alle esigenze finanziarie della società senza ricorrere ad un formale aumento del capitale sociale e, per tale motivo, non sono equiparabili ai conferimenti di capitale. Sono definitivamente acquisiti a patrimonio sociale fin dal momento della loro esecuzione ed integrano una riserva disponibile.

VERSAMENTI IN CONTO FUTURO AUMENTO C.S.

Sono iscrivibili nel patrimonio netto solo se non restituibili, altrimenti vanno iscritti fra i debiti.

VERSAMENTI A FONDO PERDUTO

Possono essere effettuati in qualunque momento, senza diritto al rimborso, sono privi di specifica finalità.

VERSAMENTI A COPERTURA PERDITA - § 17

Se durante l'esercizio è stata ripianata la perdita dell'esercizio, si può aggiungere una voce di patrimonio netto "*Perdita ripianata nell'esercizio*".

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

FONDAMENTALI LE MOTIVAZIONI CIVILISTICHE DELLA RINUNCIA

OIC 28 § 36
La rinuncia del credito da parte del socio – se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società – è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale.
L'attuale principio contabile OIC 28 riguarda tutte le rinunce di crediti – anche commerciali – non solo le rinunce a "Versamenti a titolo di finanziamento" (voce D3 del passivo) come previsto nel precedente OIC 28.
Se, invece, la rinuncia ha motivazioni di carattere commerciale (es. controversia inerente la fornitura di beni per contestazione di merce difettosa) la rinuncia al credito da parte del fornitore transita a Conto economico in quanto dà luogo, per la società debitrice, ad una riduzione di costi di acquisto o, qualora si verifichi in esercizi successivi, ad una sopravvenienza attiva.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

Voce AVII "Altre riserve" esempi:
le "*Riserve per versamenti effettuati dai soci*" che sorgono in occasione di apporti dei soci effettuati con una destinazione specifica, quali ad esempio:

- ✓ i "*Versamenti in conto aumento di capitale*", tale riserva accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio;
- ✓ i "*Versamenti in conto futuro aumento di capitale*" tale riserva accoglie i versamenti non restituibili effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale;
- ✓ i "*Versamenti in conto capitale*" tale riserva accoglie il valore di nuovi apporti operati dai soci, pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale;
- ✓ i "*Versamenti a copertura perdite*" tale riserva accoglie i versamenti effettuati dopo che si sia manifestata una perdita.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASPETTI FISCALI - NOVITÀ DAL 2016

L'art. 13 del DLgs. 147/2015 - ha modificato l'art. 88 co. 4 del TUIR con effetto dall'esercizio successivo (dal 2016 per i "solari")

fino al 2015 - art. 88 co. 4
non si considerano sopravvenienze attive ... la rinuncia dei soci ai crediti

dal 2016 - art. 88 nuovo co. 4-*bis*
la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. a tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; **in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero**. nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

VALORE FISCALE CREDITO

Il valore fiscale del credito deve essere autocertificato dal socio rinunciante alla società.

La mancanza di autocertificazione (ancorchè in presenza di un costo fiscale) rende pari a zero il valore fiscale del credito e comporta quindi la tassazione dell'intera rinuncia.

Ris. 13.10.2017 n. 124/E
l'autocertificazione non è necessaria quando non si tratta di crediti vantati in regime di impresa (non verificandosi effetti distorsivi).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRATTAMENTO FISCALE DELLA RINUNCIA

RIS. 13.10.2017 N. 124/E - quesito a)
la società istante intende sapere se:
a) con riferimento alla rinuncia da parte degli **amministratori soci** alle quote di TFM accantonate, risulti corretta l'applicazione dell'art. 88 co. 4-*bis* del TUIR, con la conseguente iscrizione di una sopravvenienza attiva nei conti societari per la parte eccedente il valore fiscale del loro credito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
Con riferimento al caso di specie, sulla base di quanto prospettato dall'istante, **appare evidente la volontà degli amministratori soci di apportare, attraverso la rinuncia alle quote di TFM accantonate dalla società Alfa S.r.l., nuove risorse al patrimonio della partecipata**, con il conseguente aumento del costo della partecipazione da essi detenuta.
Tuttavia, dal momento che si è in presenza di crediti per il TFM dovuto a **persone fisiche non esercenti un'attività di impresa** e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, **la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del co. 4-*bis* dell'art. 88 del TUIR**.
Allo stesso modo, **non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia** (art. 88 co. 4-*bis*, secondo periodo), non potendosi verificare quelle distorsioni – dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) – che il legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRATTAMENTO FISCALE DELLA RINUNCIA

RIS. 13.10.2017 N. 124/E - quesito b)
la società istante intende sapere se:
b) con riferimento alla rinuncia da parte degli **amministratori non soci** alle quote di TFM accantonate, risulti corretta l'applicazione dell'art. 88 co. 1 del TUIR, con la conseguente iscrizione di una sopravvenienza attiva nei conti societari;

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
Dal momento che il co. 4-*bis* dell'art. 88 del TUIR fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di socio, la norma in questione **non** potrà trovare applicazione con riferimento alla rinuncia al TFM operata dagli amministratori **non** soci.
In tal caso, troverà applicazione il co. 1 dell'art. 88 del TUIR secondo cui "*si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio o in precedenti esercizi*".
Pertanto, a seguito della rinuncia degli amministratori **non** soci, se la società istante ha dedotto le quote di TFM accantonate, dovrà assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva. In caso contrario, la rinuncia non avrà effetto fiscale.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRATTAMENTO FISCALE DELLA RINUNCIA

RIS. 13.10.2017 N. 124/E - quesito c)
la società istante intende sapere se:
c) l'iscrizione come sopravvenienza attiva tassata delle quote di TFM oggetto di rinuncia, liberi la società e gli amministratori, in qualità di persone fisiche, da ulteriori obblighi fiscali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
Tanto premesso, nel caso di specie, in cui gli **amministratori soci** hanno rinunciato alle quote di TFM accantonate dalla società istante patrimonializzando la stessa, i crediti rinunciati – **che si intendono giuridicamente incassati** – **dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società Alfa srl**.
Con riferimento, invece, alla rinuncia operata dagli amministratori **non** soci, non trovando applicazione, come detto in precedenza, all'art. 88 il co. 4-*bis* del TUIR, **sarà la società istante ad assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia al TFM nei limiti in cui abbia dedotto gli accantonamenti effettuati in passato**.
Per gli amministratori **non** soci, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione**, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica ed essi non saranno assoggettati ad alcuna imposizione fiscale**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL C.D. INCASSO GIURIDICO

Circ. 27.5.94 n. 73/E § 3.20
La rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL C.D. INCASSO GIURIDICO

Cass. 26842/2014
si applica l'incasso giuridico – con obbligo di effettuazione della ritenuta – nel caso di rinuncia da parte dei soci a crediti per compensi (per *royalties* spettanti al socio di maggioranza nel caso specifico).

Cass. 1335/2016
si applica l'incasso giuridico per la rinuncia al TFM spettante al socio amministratore.

Ris. 13.10.2017 n. 124/E
si applica l'incasso giuridico per rinuncia al TFM da parte di socio amministratore.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

IL C.D. INCASSO GIURIDICO

L'incasso giuridico consiste in una doppia finzione

1) che il socio abbia incassato il proprio credito (con obbligo di versare le relative ritenute);
2) che il socio abbia successivamente versato alla società quanto incassato.

A seguito dell'incasso giuridico si deve procedere anche alla tassazione in capo al socio del reddito (con il criterio di cassa), il che evidenzia un problema connesso alla ritenuta perchè il socio dovrebbe versare alla società l'importo della eventuale ritenuta (come nei casi di assegnazione di beni in natura).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

EUTEKNEFORMAZIONE

Didactica Professionisti

ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA

A cura di Gian Paolo Ranocchi

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

LE QUESTIONI PRELIMINARI

Analisi dell'operazione scelta:

- ✓ cessione - Pochi problemi: *plus/minus* - tassazione sostitutiva su società;
- ✓ assegnazione - Impatta sul PN della società. Impatta sulla fiscalità della società e dei soci. Possibile diverso trattamento contabile/fiscale dell'operazione;
- ✓ trasformazione agevolata. Cessa l'impresa. Impatta sul PN della società. Impatta sulla fiscalità della società e dei soci. Possibile diverso trattamento contabile/fiscale dell'operazione.

Tax sostitutiva (8%, 10% e 13%) assolve a tassazione ordinaria per società e soci.

Fiscalità società: trattamento *plus/minus*. Riserve in sospensione annullate.

Fiscalità soci:

- ✓ dipende dal tipo di società "a monte" (persone o capitali);
- ✓ dipende dalla natura del socio (persona fisica privata, impresa, società);
- ✓ *tax* dividendo (se socio di società di capitali);
- ✓ *tax* sottozero (se socio sia di società di capitali che di persone).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CESSIONE. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

1) Monitoraggio operazione (RQ);
2) *tax plus* su società (RF);
3) valutare deducibilità *minus* (RF).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CESSIONE: DIFFERENZE RISPETTO ALL'ASSEGNAZIONE - CIRC. 37/E/2016

Diversamente dall'assegnazione di beni diversi da quelli merce, nel caso in cui emerga una minusvalenza **tale componente di reddito assume rilevanza ai fini IRES e IRAP**.
Mentre nel caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale o catastale dei beni, **nel caso di cessione tali valori (normale/ catastale) assumono rilevanza solo se superiori al corrispettivo**.
A differenza dell'assegnazione in cui il costo fiscalmente riconosciuto del bene da assumere in capo al socio corrisponde al valore normale o catastale preso a riferimento dalla società per la determinazione dell'imposta sostitutiva - nella cessione il **costo fiscalmente riconosciuto del bene è per il cessionario pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

1) Monitoraggio operazione (RQ);
2) *tax plus* su società (RF);
3) valutare deducibilità *minus* (RF);
4) monitoraggio riserve "scaricate" (prospetto PN);
5) imputazione del reddito al socio (dividendo o trasparenza).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE: TRATTAMENTO RISERVE DA ANNULLARE

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento operato dalla società libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.
Per i soci delle società di capitali, il pagamento della sostitutiva dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrilevanza dell'importo tassato dalla società.
Per i soci di società di persone incrementa il costo fiscale della partecipazione.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE: IL TRATTAMENTO DELLE *MINUS* NELLA CIRC. 37/E

La *minus* che si genera per effetto dell'assegnazione di beni diversi da quelli merce:

- ✓ **non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa** (*cfr*. art. 101 del TUIR); assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- ✓ riduce il "ROL" preso a riferimento per la deducibilità degli interessi passivi (cfr. art. 96 del TUIR).

Il componente negativo che si genera per effetto della assegnazione di beni merce:

- ✓ **assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa se il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale *ex* art. 9 del TUIR** (cfr. art. 85 del TUIR);
- ✓ assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
- ✓ riduce il "ROL" preso a riferimento per la deducibilità degli interessi passivi (cfr. art. 96 del TUIR);

  Per le ***MINUS*** da cessione valgono ragionamenti diversi (come vedremo più avanti).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRASFORMAZIONE IN SS. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

1) Possibile interruzione del periodo d'imposta;
2) monitoraggio operazione (RQ);
3) *tax plus* su società (RF);
4) da valutare deducibilità *minus* (RF);
5) presunzione distribuzione riserve;
6) monitoraggio riserve prospetto PN;
7) fiscalità "ordinaria" su eventuali altre poste;
8) imputazione del reddito al socio (dividendo o trasparenza).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER IL SOCIO

- ✓ Natura del socio? Privato o impresa?;
- ✓ *tax* dividendo per "scarico" riserve di utili di SC;
- ✓ no *Tax* dividendo per "scarico" riserve di utili di SP;
- ✓ *tax* sottozero per "scarico" riserve di capitali
  - – sottozero dividendo per socio di società di capitali;
  - – sottozero reddito di impresa per socio di società di persone.
- ✓ No problemi dichiarativi per il socio se si è adottata "cessione agevolata".

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE: IL SOTTOZERO PER I SOCI DI SOCIETÀ DI PERSONE

Nelle società di persone può verificarsi in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società).
Questo differenziale negativo (SOTTOZERO) non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa, ma a vicende ad essa estranee. In tal caso, pertanto, non possono trovare applicazione le norme previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo (art. 47 co. 7 del TUIR).
La medesima tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da **società in contabilità semplificata**, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dal TUIR. **Il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'art. 68 co. 6 del TUIR**.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE: IL SOTTOZERO PER I SOCI DI SOCIETÀ DI PERSONE

La rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera – a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria – la "creazione" di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta (cfr. circ. 11/E/2009 e circ. 6.5.2009 n. 22), anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.
Considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d'imposta, **il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva – per consentire l'assegnazione dei beni ai soci – non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13% prevista in materia di assegnazione agevolata**.
Come si risolve il problema del sottozero per le semplificate che hanno rivalutato?

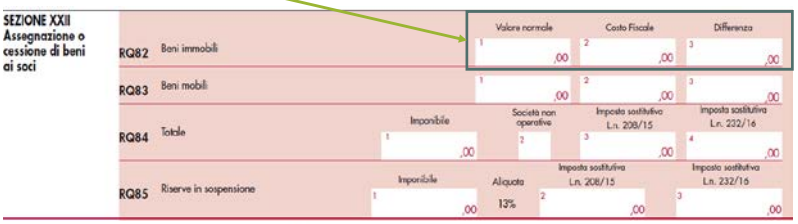
© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

UNICO SC 2016

Va indicata solo la plusvalenza
non si può indicare un valore negativo

Vanno indicati le componenti analiticamente individuate: valore normale/catastale e costo fiscalmente riconosciuto. Il Rigo "differenza" può assumere valore negativo

REDDITI SC 2017



© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

REDDITI SC 2018

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci				
		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ83	Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva
RQ84	Totale	1 ,00	2	3 ,00
		Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva
RQ85	Riserve in sospensione	1 ,00	13%	2 ,00

LE ISTRUZIONI MENZIONANO ANCHE LE OPERAZIONI DI TRASFORMAZIONE IN SS

LE PLUSVALENZE VANNO PERÒ INDICATE NELLA DICHIARAZIONE DEL PERIODO ANTE TRASFORMAZIONE PER CUI PER LE OPERAZIONI DI TRASFORMAZIONE EFFETTUATE ENTRO IL 30.9.2017 NEL modello REDDITI SC 2017.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SOCIETÀ DI CAPITALI - LE CASISTICHE

Operazioni di assegnazione - Cessione agevolata eseguite nel 2017

La società continua l'attività → **Il periodo d'imposta viene dichiarato nel modello REDDITI SC 2018 (termini ordinari)**

La società è stata posta in liquidazione → **Il periodo d'imposta si spezza si deve utilizzare per il periodo *ante* liquidazione UNICO SC 2017 (ultimo giorno del nono mese successivo)**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

SOCIETÀ DI PERSONE LE CASISTICHE

Operazioni di assegnazione - Cessione o trasformazione eseguite nel 2017

La società continua l'attività o viene trasformata in SS	**Il periodo d'imposta viene dichiarato nel modello REDDITI SP 2018 (termini ordinari)**
La società si è sciolta anticipatamente senza liquidazione	**Il periodo d'imposta si spezza modello UNICO SP 2017 (termini ordinari)**
La società si è sciolta anticipatamente con messa in liquidazione	**Il periodo d'imposta si spezza modello UNICO SP 2017 (ultimo giorno del nono mese successivo per il P.I. *ante*)**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

CASO: TRASFORMAZIONE SP IN SS

DRE Piemonte interpello 901-533/2016
Occorre presentare un'unica dichiarazione per il 2017 unitamente considerato in quanto non si verifica alcuna interruzione del periodo d'imposta.

Entro i termini ordinari si presenta una dichiarazione sul modello REDDITI SP 2018 compilando l'apposita sezione del quadro RQ.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Srl operativa che assegna ai soci due immobili merce a valore normale (pari al catastale). La società annulla riserve in sospensione d'imposta per 107.000.
Valore normale ("catastale"): immobile A 90.000 - immobile B 222.000
Costo fiscale: immobile A 98.000 - immobile B 167.000.

In caso di contemporanea assegnazione di beni che generano componenti positive e negative l'imposta si applica sulla somma algebrica dei valori
se il risultato è negativo l'importo va preceduto dal segno meno

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili	312.000,00	265.000,00	47.000,00
RQ83	Beni mobili	,00	,00	,00
		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva
RQ84	Totale	47.000,00		3.760,00
		Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva
RQ85	Riserve in sospensione	107.000,00	13%	13.910,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

NEUTRALIZZAZIONE PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Immobile A minusvalenza Valore contabile (98.000) meno valore catastale (90.000)

RF31 Altre variazioni in aumento	1	51	2	8.000,00	3		4	,00	5		6	,00			
	7		8	,00	9		10	,00	11		12	,00			
	13		14	,00	15		16	,00	17		18	,00			
	19		20	,00	21		22	,00	23		24	,00			
	25		26	,00	27		28	,00	29		30	,00			
	31		32	,00	33		34	,00	35		36	,00			
	37		38	,00	39		40	,00	41		42	,00			
	43		44	,00	45		46	,00	47		48	,00			
	49		50	,00	51		52	,00	53		54	,00	55		,00

Immobile B plusvalenza valore catastale (222.000) meno Valore contabile (167.000)

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	51	2	55.000,00	3		4	,00	5		6	,00			
	7		8	,00	9		10	,00	11		12	,00			
	13		14	,00	15		16	,00	17		18	,00			
	19		20	,00	21		22	,00	23		24	,00			
	25		26	,00	27		28	,00	29		30	,00			
	31		32	,00	33		34	,00	35		36	,00			
	37		38	,00	39		40	,00	41		42	,00			
	43		44	,00	45		46	,00	47		48	,00			
	49		50	,00	51		52	,00	53		54	,00	55		,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO

Assegnazione di due immobili uno “merce” e uno “patrimonio”;
Immobile merce VN 200.000 cfr. 300.000
Immobile patrim. VN 320.000 cfr. 185.000
520.000 485.000
(520.000 – 485.000) = 35.000 SOMMA ALGEBRICA *MINUS* 100.000 *PLUS* 135.000

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci				
		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili	1 520.000 ,00	2 485.000 ,00	3 35.000 ,00
RQ83	Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva
RQ84	Totale	1 35.000 ,00	2	3 2.800 ,00
		Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva
RQ85	Riserve in sospensione	1 ,00	13%	2 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

Assegnazione di due immobili “patrimonio”
Immobile A: V.N.A. 200.000 **cfr. 200.000**
Immobile B: V.N.A. 320.000 cfr. 185.000
520.000 385.000

Istruzioni *“Ai soli fini della compilazione della presente sezione,* ***in presenza di più beni da cui derivano, solo per alcuni di essi, minusvalenze e/o differenziali negativi non deducibili****, per* ***questi ultimi beni si assume quale costo fiscalmente riconosciuto*** *da riportare nella colonna 2 dei righi RQ82 e RQ83* ***un importo non superiore a quello indicato per i medesimi beni nella colonna 1 dei predetti righi.”***

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci				
		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili	1 520.000 ,00	2 **385.000** ,00	3 **135.000** ,00
RQ83	Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva
RQ84	Totale	1 **135.000** ,00	2	3 10.800 ,00
		Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva
RQ85	Riserve in sospensione	1 ,00	13%	2 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SOCIETÀ DI CAPITALI - EFFETTI SUL SOCIO

L'assegnazione dei beni ai soci comporta l'**annullamento di riserve** contabili (di utili/di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. La scelta della tipologia delle riserve da azzerare è libera (no presunzione art. 47 co. 5 del TUIR).

Se con l'assegnazione si distribuiscono riserve di utili, il reddito di capitale deve essere tassato in capo al socio con modalità diverse a seconda della natura del socio stesso (società, impresa o privato qualificato o non).
Se, invece, si attribuiscono riserve di capitali, il fenomeno impositivo in capo al socio si determina solo in presenza del cosiddetto "sottozero" (attribuzione di riserve di capitale superiore al costo fiscale della partecipazione dello stesso socio).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Regola Il socio tassa se per effetto della riduzione**, il costo della partecipazione diventa negativo, e costituisce** reddito di capitale imponibile per il socio se si tratta di socio persona fisica.

Esempio: srl con unico socio e partecipazione con costo fiscale 80.
Immobile assegnato con costo fiscale di 100 e un valore normale/catastale di 150.
L'assegnazione viene **eseguita tramite riduzione di una riserva di capitale pari a 100.**
La società versa **imposta sostitutiva dell'8% su 50** (150 – 100) .
In capo al socio si avrà che **il costo della partecipazione passa da 80 a 130.**
Imponibile per il socio 150 – 130 = **20.**

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

La società di capitali

Compila il prospetto del capitale e delle riserve per evidenziarela riduzione

Prospetto del capitale e delle riserve

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 100 ,00	2 ,00	3 100 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento a riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

La natura del reddito da "sottozero"

ISTRUZIONI QUADRO RL

… costituiscono utili anche le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale di società ed enti, per ***la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate****, diminuito delle somme o del valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve e altri fondi di cui all'art. 47 co. 5 del TUIR …*

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Il socio → **Compila il quadro RL per indicare il dividendo percepito**

La quota imponibile è pari al 49,72% dell'utile tassabile essendo riserve formatesi *post* 2007

SEZIONE I-A Redditi di capitale			Tipo reddito	Redditi	Ritenute
	RL1	Utili ed altri proventi equiparati	1 5	2 10 ,00	3 ,00
	RL2	Altri redditi di capitale		,00	,00
	RL3	Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)		,00	,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Regola il costo della partecipazione in capo al socio resta inalterato. La **differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva** concorre al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.

- ✓ Valore normale del bene assegnato: 100;
- ✓ **valore catastale del bene assegnato:** 90;
- ✓ valore fiscale del bene: 70;
- ✓ valore riserve di utili annullate 100 (POST 2007);
- ✓ **differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva**: 20 (90 – 70).

- ✓ Importo da assoggettare a tassazione come dividendo: 70 (90 – 20);
- ✓ costo fiscale del bene in capo al socio: 90.

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI UTILI

La società di capitali → **Compila il prospetto del capitale e delle riserve per evidenziare la riduzione**

Prospetto del capitale e delle riserve

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 100 ,00	2 ,00	3 100 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento a riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Il socio → **Compila il quadro RL per indicare il dividendo percepito**

La quota imponibile è pari al 49,72% dell'utile tassabile essendo riserve formatesi *post* 2007.

SEZIONE I-A Redditi di capitale

		Tipo reddito	Redditi	Ritenute
RL1	Utili ed altri proventi equiparati	1 5	2 35 ,00	3 ,00
RL2	Altri redditi di capitale		,00	,00
RL3	Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)		,00	,00

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRASFORMAZIONE SC IN SS

Operazioni eseguite nel 2017

La società di capitali

Modello UNICO sc 2017
per il periodo d'imposta ante trasformazi
(entro ultimo giorno del 9° mese successivo a di effetto della trasformazione)

La società semplice

Per il periodo d'imposta intercorrente tra la data di effetto della trasformazione e il 31.12.2017
modello REDDITI SP 2018 (termini ordinari)

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

ESEMPIO AGEVOLATA EFFETTI SULLE RISERVE

Circ. 1.6.2016 n. 26/E
...la trasformazione da società commerciale in società semplice e, quindi, il passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro cui detta attività (per espressa previsione civilistica) è preclusa, ***non è neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa*** *(****cfr. circolare 27/E del 2007****). Con particolare riferimento alle riserve costituite prima della trasformazione, si ritiene* ***che le stesse siano da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole****.*

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SS EFFETTI SULLE RISERVE EX SRL

In linea di principio la tassazione andrebbe fatta con le regole applicabili alle società di capitali (soci non qualificati al 26% - soci qualificati al marginale IRPEF sulla quota imponibile 40% o 49,72% se *ante* o *post* 2008).

Le Entrate hanno precisato **che le società di persone non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta per le ritenute sui dividendi** (videoconferenza 18.5.2006). **Il socio dichiara il provento con le soglie dei soci qualificati?**

Nel modello REDDITI SP 2018 le riserve che da tassare in capo ai soci **vanno indicate nel rigo RN10 e imputate per trasparenza nel quadro RH** ma non è prevista la distinzione per utili *ante* 2008 (imponibili al 40%) e utili *post* (imponibili al 49,72%).

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA EFFETTI SULLE RISERVE

Se si seguono le istruzioni ministeriali l'effetto è quello di tassare le riserve per l'intero ammontare.

Impostazione alternativa - Non compilare il rigo RN10 ed indire l'utile direttamente nel quadro RL1 del socio?

© EUTEKNE E DIDACTICA PROFESSIONISTI – Tutti i diritti riservati

MODULO D'ORDINE

FAX n. 011.562.76.04 E-MAIL info@eutekne.it

Casi & Strumenti "**Il nuovo giudizio del revisore sul bilancio e la Relazione dei sindaci**" - (II EDIZIONE) - APRILE 2018			☐	€ 40.00 *(IVA incl.)*
Collana Casi & Strumenti - Speciale "**Dichiarazioni 2018**" 5 Volumi - MARZO - APRILE 2018 **REDDITI SC-SP-PF - 730 - IRAP**	☐	€ 80.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 110.00 *(IVA incl.)*
I Formulari "**Formulario del contenzioso tributario**" - APRILE 2018			☐	€ 58.00 *(IVA incl.)*
Offerta 2 volumi Principi contabili "**I nuovi OIC - Bilancio 2017**" - MARZO 2018 Quaderno n. 140 "**Le novità del bilancio 2017**" - MARZO 2018	☐	€ 95.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 115.00 *(IVA incl.)*
I Commentari - **Commentario IVA 2018** - MARZO 2018	☐	€ 68.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 80.00 *(IVA incl.)*
Casi & Strumenti - Speciale "**REDDITI SP 2018 - Istruzioni commentate**" - APRILE 2018	☐	€ 29.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 35.00 *(IVA incl.)*
Casi & Strumenti - Speciale "**IRAP 2018 - Istruzioni commentate**" - MARZO 2018	☐	€ 29.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 35.00 *(IVA incl.)*
Casi & Strumenti - Speciale "**REDDITI SC 2018 - Istruzioni commentate**" - MARZO 2018	☐	€ 29.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 35.00 *(IVA incl.)*
Casi & Strumenti - Speciale "**Dichiarazione IVA 2018 - Istruzioni commentate**" - FEBBRAIO 2018	☐	€ 29.00 *(IVA incl.)* ABBONATI AL SISTEMA INTEGRATO	☐	€ 35.00 *(IVA incl.)*
Principi contabili "**I nuovi OIC - Bilancio 2017**" - MARZO 2018			☐	€ 75.00 *(IVA incl.)*
Quaderno n. 140 "**Le novità del bilancio 2017**" - MARZO 2018			☐	€ 59.00 *(IVA incl.)*
Quaderno n. 139 "**Gli impatti fiscali delle nuove regole di bilancio**" - FEBBRAIO 2018			☐	€ 55.00 *(IVA incl.)*
Guida Eutekne "**Fisco 2018**" - GENNAIO 2018			☐	€ 95.00 *(IVA incl.)*
Quaderno n. 138 "**Le novità della Legge di bilancio 2018 e del DL collegato**" - DICEMBRE 2017			☐	€ 57.00 *(IVA incl.)*
Casi & Strumenti "**Organizzazione dello studio professionale e controllo di gestione**" - NOVEMBRE 2017			☐	€ 35.00 *(IVA incl.)*
Studi & Ricerche "**Temi di accertamento tributario**" - OTTOBRE 2017			☐	€ 40.00 *(IVA incl.)*
		TOTALE		

FATTURARE A:

Ragione Sociale / Cognome Nome

Partita IVA / Codice Fiscale

Indirizzo | N. | Cap. | Città | Prov

E-mail | Telefono | Fax

SPEDIRE A (SE DIVERSO DA INDIRIZZO DI FATTURAZIONE):

Cognome Nome

Indirizzo | N. | Cap. | Città | Prov

PAGAMENTO ANTICIPATO A MEZZO BONIFICO BANCARIO O BOLLETTINO POSTALE

☐ allego fotocopia bonifico bancario su c/c INTESA SANPAOLO - Sede di Via Monte di Pietà - Torino - **IBAN IT12G0306909217100000061135**

☐ allego fotocopia versamento su c/c postale 31703101 intestato a Eutekne Spa

PRIVACY:

Ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 30.6.2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali saranno trattati in forma automatizzata e utilizzati per l'invio di materiale amministrativo, commerciale e promozionale derivante dalla ns. attività. Ai sensi dell'art. 7 del suddetto DLgs. Lei ha il diritto di conoscere, aggiornare, rettificare o cancellare i Suoi dati e di opporsi per motivi legittimi al loro trattamento inviando comunicazione scritta alla casella di posta privacy@eutekne.it.

Data _____ Firma _____

GIORNATA DI STUDIO
ANNO FORMATIVO 2018

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ 2018: IMPATTO DELLE NOVITÀ

A cura di Michele BANA, Guido BERARDO, Andrea BONINO, Gian Paolo RANOCCHI, Sergio SALA e Norberto VILLA

APPROFONDIMENTI

Dichiarazioni dei redditi 2018: modelli, scadenze e novità - Termini e modalità di presentazione e di pagamento, modulistica da utilizzare, novità per gli adempimenti relativi al 2017
(a cura di Sergio Sala)

Il reddito degli imprenditori in contabilità semplificata
(a cura di Michele Bana)

OIC e fisco: derivazione rafforzata
(a cura di Andrea Bonino)

SLIDE

Novità termini presentazione e pagamento
(a cura di Sergio Sala)

Calcolo delle imposte degli imprenditori in contabilità semplificata
(a cura di Michele Bana)

ACE: novità e rappresentazione in dichiarazione
(a cura di Norberto Villa)

Principio di derivazione rafforzata
(a cura di Andrea Bonino)

Super e iper-ammortamento
(a cura di Norberto Villa)

Rinuncia dei crediti da parte dei soci
(a cura di Guido Berardo)

Assegnazione/cessione agevolata
(a cura di Gian Paolo Ranocchi)

EUTEKNE
formazione@eutekne.it
eutekneformazione.it

DIDACTICA PROFESSIONISTI
formazione@didacticaprofessionisti.it
didacticaprofessionisti.it