

**PALERMO, 20 APRILE 2015**

# **DAL BILANCIO 2014 AL REDDITO D'IMPRESA**

***Dott. Ernesto Gatto***

# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## OIC N. 28

**Versamenti in favore della società**

**Acquisiti definitivamente**

**PATRIMONIO NETTO**

**A VII – ALTRE RISERVE**

**Obbligo di restituzione**

**FINANZIAMENTO SOCI**

**D 3 – DEBITI VERSO SOCI PER  
FINANZIAMENTI**

**ART. 45 TUIR:** presunzione di fruttuosità e di percezione degli interessi a meno di prova contraria (clausola statutaria; contratto; bilancio)

# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## 1. Versamenti in c/aumento di capitale

Sono versamenti anticipati delle somme che i soci devono corrispondere per la liberazione dell'aumento di C.S. che sarà deliberato dalla società e che essi intendono sottoscrivere. Tale riserva non può essere utilizzata per altro scopo. Il maggior capitale potrà essere riportato negli atti societari solo a seguito di iscrizione nel registro imprese della delibera di aumento del C.S. Occorre una delibera assembleare.

## 2. Versamenti in c/futuri aumenti di capitale

Anche questi versamenti presentano un vincolo di destinazione ma l'aumento di C.S. non è ancora deliberato. Non possono essere utilizzati per coprire perdite o aumentare gratuitamente il C.S. L'operazione può essere effettuata anche senza una delibera assembleare.

## 3. Versamenti in c/capitale o a fondo perduto

Sono versamenti di tutti o anche di alcuni soci, di solito proporzionali alle quote di partecipazione che non hanno un vincolo di destinazione e che vanno ad incrementare le riserve. L'eventuale aumento di C.S. con utilizzo di tale riserva è da qualificarsi come aumento gratuito per cui ne beneficeranno tutti i soci.

## 4. Versamenti a copertura di perdite

Possono essere utilizzati solo per le coperture delle perdite come alternativa ai procedimenti ex artt. 2446-2447 c.c. Occorre dare adeguata informativa nella nota integrativa.

# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## CHECK-LIST DI CONTROLLO

- ☐ **Analisi dei verbali o atti** dai quali scaturisce la decisione di effettuare i versamenti per individuarne le condizioni, la qualificazione, il vincolo di destinazione, la conformità ad eventuali clausole statutarie (es. necessaria proporzionalità).
- ☐ **Monitoraggio dell'utilizzazione** dei versamenti e la loro conformità al vincolo di destinazione.
- ☐ Analisi della **corretta contabilizzazione**.
- ☐ Analisi della **completezza delle informazioni** nella nota integrativa.

# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## DEFINIZIONE

- ☐ Si tratta di prestiti assimilabili al contratto di mutuo (capitale di credito).
- ☐ La pattuizione del finanziamento lega esclusivamente ciascun socio alla società e può essere stabilita in modo del tutto libera:
  - a) può essere svincolato dalla proporzionalità di partecipazione al C.S.;
  - b) può essere effettuato tramite semplice scambio di corrispondenza;
  - c) può essere fruttifero o infruttifero.

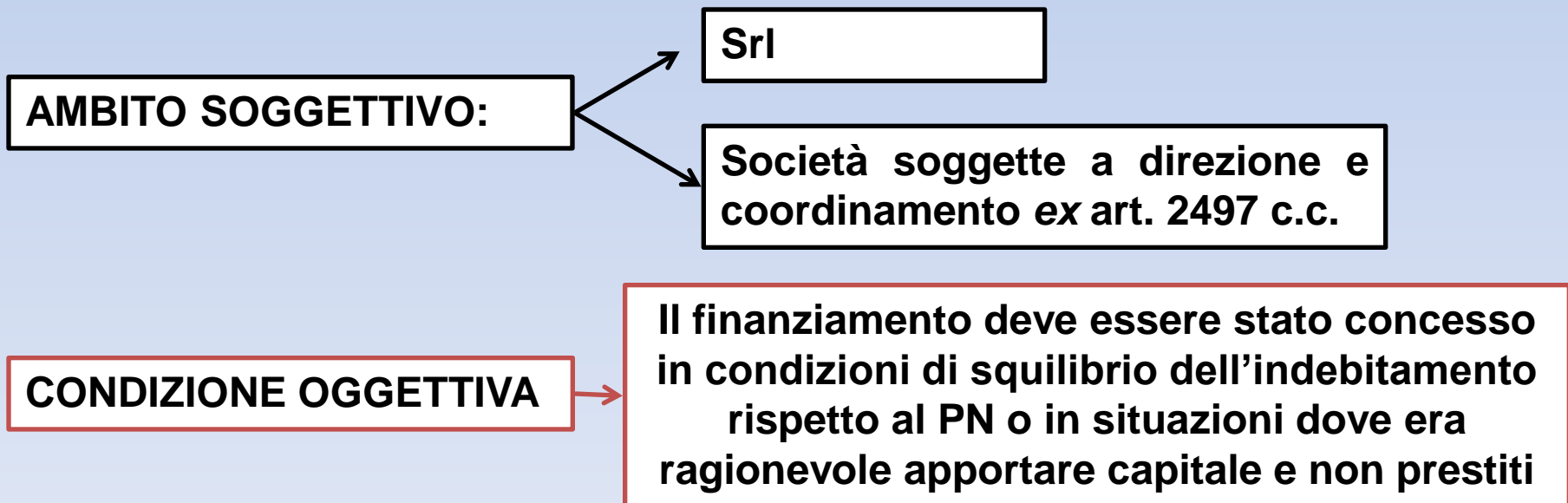
## DELIBERA CICR

La raccolta di fondi dai soci non è considerata “raccolta di risparmio tra il pubblico” al verificarsi delle seguenti condizioni previste dalla delibera CICR 19.07.2005:

- ☐ la facoltà sia prevista nello statuto;
- ☐ la raccolta avvenga esclusivamente presso i soci che detengano almeno il 2% del C.S. risultante dall'ultimo bilancio approvato e siano iscritti a libro soci da almeno 3 mesi;

## LA CLAUSOLA DI POSTERGAZIONE

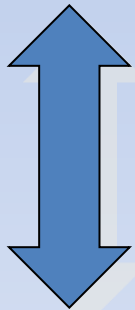
**Art. 2467 c.c.: “Il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell’anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito”**



# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## AZIONE REVOCATORIA

**Azione revocatoria  
“semplificata” ex art.  
2467**



**Azione revocatoria  
“ordinaria” ex L.Fall.**

*Il curatore fallimentare non è tenuto a dimostrare che il socio conoscesse lo stato di insolvenza in cui versava la società.*

*Il richiamo delle somme pagate al socio costituisce una fattispecie di inefficacia del diritto di credito del socio finanziatore nei confronti dei terzi rispetto a quello vantato dagli altri creditori sociali*



## CONTROLLI

- ☐ Rispetto della ***postergazione*** in termini di qualificazione del finanziamento sin dall'accensione.
- ☐ Assenza di **rimborsi effettuati** in situazioni prossime all'insolvenza.
- ☐ Rispetto delle condizioni di cui alla **delibera CICR** del 19.7.2005.
- ☐ Pagamento se dovuta dell'**imposta di registro**.
- ☐ Trattamento fiscale ai fini della **ritenuta su interessi**.

# FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

## LA COMUNICAZIONE DEI BENI ASSEGNATI AI SOCI E DEI FINANZIAMENTI



- ❑ INVIO TELEMATICO all'Agenzia delle Entrate (30.10.2015) per i finanziamenti e gli apporti erogati nel corso del 2014.
- ❑ RICOGNIZIONE della voce **finanziamenti soci** e delle **riserve di capitali** derivanti da versamenti a fondo perduto o rinuncia a crediti.
- ❑ VERIFICA delle restituzioni ai soci in corso d'anno perché non eliminano l'obbligo di comunicazione .

## FINANZIAMENTI E APPORTI DA PARTE DEI SOCI

- ***Versamenti → apporto di mezzi propri***
- ***Finanziamenti → obbligo di rimborso***

Tipologia	Caratteristiche	Collocazione in bilancio
Versamenti a titolo di finanziamento	Esplicita volontà delle parti a erogare le somme con questa finalità, per le quali è previsto il rimborso	Voce D.3 – Debiti verso soci per finanziamenti
Versamenti a fondo perduto	Non è previsto il rimborso se non nei casi di scioglimento della società	Macroclasse A del Patrimonio netto – A.VII - Altre riserve
Versamenti in conto futuro aumento capitale sociale	Fondi destinati a uno specifico affare. Le due tipologie si distinguono a seconda della presenza o meno della delibera assembleare	Macroclasse A del Patrimonio netto – A.VII - Altre riserve
Versamenti in conto aumento capitale sociale		

## RINUNCIA DEI CREDITI

- **OIC 28 → ammissibile**
  - se valori crediti destinati ad aumentare gratuitamente il capitale sociale o a coprire le perdite subite o attese
    - apposita delibera assembleare
  - previa rinuncia di ciascun socio al diritto di restituzione

## VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

- **Bilancio**
  - classificazione per natura, origine e scadenza
  - valutazione al valore nominale
- **Nota integrativa**
  - Art. 2427, n. 19-bis, c.c.
    - indicazione dei finanziamenti soci distinti per scadenza
    - separata indicazione di quelli postergati
  - OIC 1 → distinzione dei finanziamenti che possono essere rimborsati solo dopo la soddisfazione dei creditori diversi dai soci.

## LA PRESUNZIONE DI FRUTTUIOSITA'

- Art. 46 TUIR
  - *somme versate dai soci si considerano date a mutuo*
- Art. 1815 c.c.
  - *il mutuatario deve corrispondere gli interessi al mutuante*
- Art. 45, comma 2, TUIR
  - *gli interessi si presumono percepiti alle scadenze (o nell'ammontare maturato nel periodo d'imposta) e nella misura pattuite per iscritto (o al saggio legale)*

*Per vincere la presunzione di fruttuosità,  
è necessaria l'indicazione contraria in forma scritta*

# IL TRATTAMENTO DELLE PERDITE DI ESERCIZIO

## Perdite d'esercizio

```
graph TD; A[Perdite d'esercizio] --> B["< 1/3 capitale sociale"]; A --> C["> 1/3 capitale sociale entro limite legale"]; A --> D["> 1/3 capitale sotto limite legale"];
```

< 1/3 capitale sociale

Riduzione facoltativa  
del capitale

> 1/3 capitale sociale  
entro limite legale

SpA: art. 2446  
Srl: art. 2482-bis

Amministratori: convocazione  
senza indugio dell'assemblea

Limite per riduzione capitale  
sociale: esercizio successivo

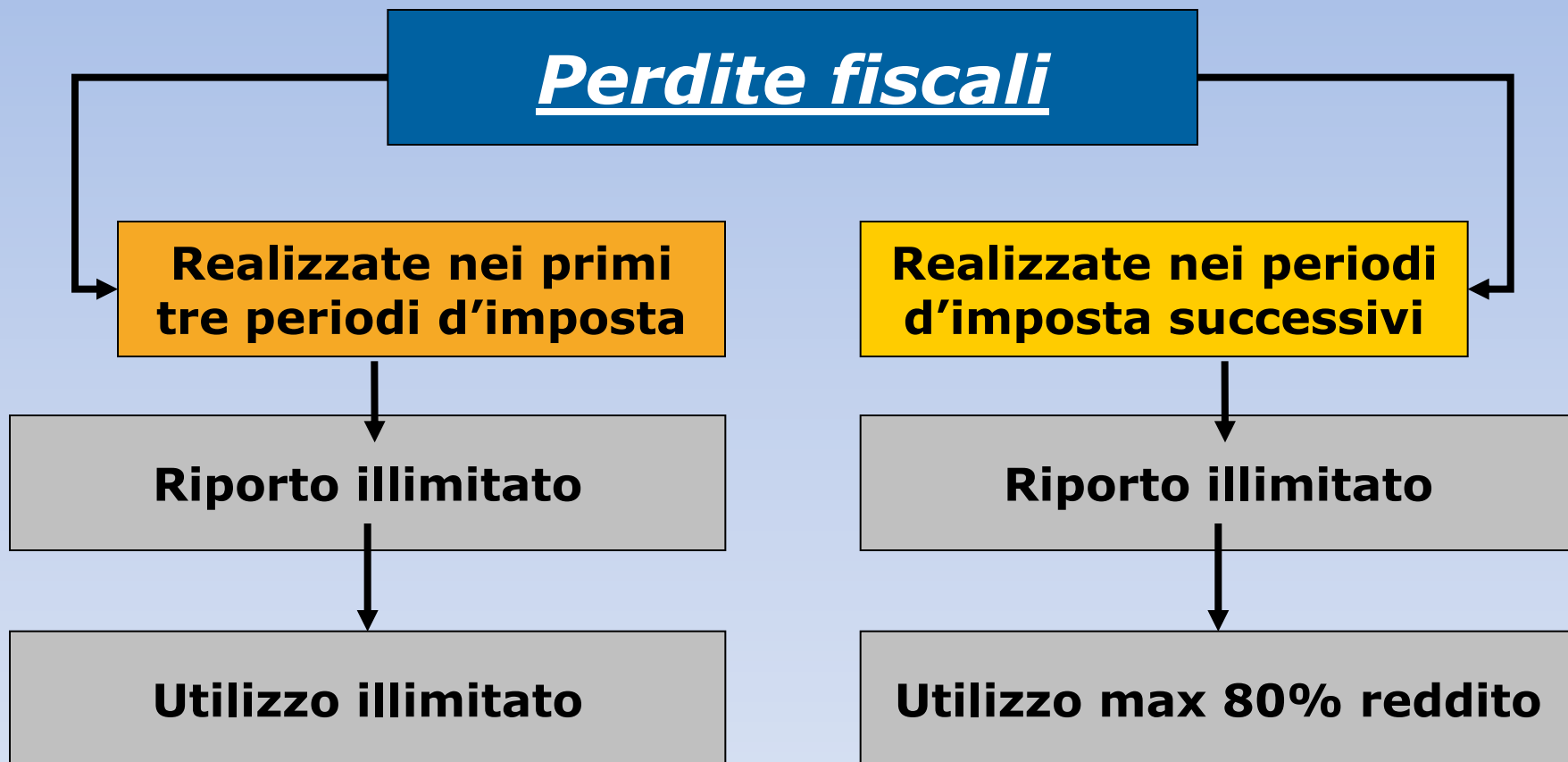
> 1/3 capitale  
sotto limite legale

SpA: art. 2447  
Srl: art. 2482-ter

Amministratori: convocazione  
senza indugio dell'assemblea

Contestuale riduzione capitale  
sociale o trasformazione

# IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI





# IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI

## ESEMPIO 1

Reddito imponibile 2014: € 100.000

Perdite illimitatamente riportabili: € 80.000

Perdite soggette al limite dell'80%: € 50.000

Se si sceglie di utilizzare prioritariamente le perdite illimitatamente riportabili (€ 80.000), il **limite dell'80%** di utilizzo delle altre perdite non va calcolato sul **reddito imponibile** residuo (€ 20.000), ma su quello **lordo (€ 100.000)**, ed è, quindi, pari a € 80.000. Con l'effetto che il reddito imponibile 2014 è integralmente assorbito dalle perdite (€ 80.000 illimitatamente riportabili ed € 20.000 rispettose del vincolo dell'80%).

# IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI

## ESEMPIO 2

In alternativa, è possibile (e preferibile) utilizzare prioritariamente tutte le perdite soggette al vincolo dell'80% (€ 50.000 a fronte di un limite di € 80.000), potendo, poi, conseguire un **duplice beneficio**:

- 1) **azzerare il reddito imponibile**, utilizzando una sola parte delle perdite illimitatamente riportabili (€ 50.000 ovvero il minor importo necessario, in presenza di crediti tributari da scomputare dall'IRES);
- 2) **conservare una quota di perdite illimitatamente riportabili** (e 30.000), non soggette a vincoli.

# IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI

## SOCIETÀ DI COMODO

Le perdite pregresse della società di comodo possono essere utilizzate, purché risultino rispettate, congiuntamente, **2 condizioni**:

- a) le perdite pregresse **astrattamente** utilizzabili non possono eccedere **l'80% dell'intero reddito imponibile del periodo d'imposta** (ai sensi dell'art. 84 co. 1 del TUIR);
- b) le perdite pregresse **effettivamente utilizzabili**, nei limiti di quelle determinate al sub a), possono essere computate **soltanto in diminuzione del reddito imponibile eccedente quello minimo presunto**.

# SCORPORO AREE PERTINENZIALI

## LA DISCIPLINA CIVILISTICA

Voce B.II.1) Terreni e fabbricati → comprende i terreni su cui insistono i fabbricati

**OIC 16 § 14**



Il valore del fabbricato deve sempre essere scorporato da quello del terreno

**OIC 16 § 52**

Anche in presenza di fabbricati non “cielo-terra”

# SCORPORE AREE PERTINENZIALI

## LA DISCIPLINA FISCALE

Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree

Il costo da attribuire alle aree è il maggior valore tra quello esposto in bilancio e il 20% o 30% per i fabbricati industriali

**Art. 36 del  
DL 223/2006**

## LA DISCIPLINA FISCALE

Anche il 20% - 30% della quota capitale dei canoni di leasing immobiliare è indeducibile

Fiscalmente la percentuale di indeducibilità si applica al costo storico del fabbricato al netto di oneri accessori di diretta imputazione, spese incrementative ed eventuali rivalutazioni monetarie

**Art. 36 del  
DL 223/2006**

## LA DISCIPLINA FISCALE

Se il fondo ammortamento fabbricato contiene al suo interno una quota relativa al terreno, tale quota va stornata al conto “Sopravvenienza attiva”

Tale sopravvenienza attiva non è tassabile soltanto qualora la quota di fondo ammortamento stornata non è stata dedotta negli anni precedenti

**Art. 36 del  
DL 223/2006**

## CON L'OBIETTIVO DI STIMOLARE UNA ADEGUATA CAPITALIZZAZIONE DELLE IMPRESE



**E' DETASSATO UN IMPORTO  
PARI AL RENDIMENTO DEL  
NUOVO CAPITALE PROPRIO**



**LA DETASSAZIONE SI APPLICA  
SULL'INCREMENTO DEL CAPITALE  
PROPRIO RISPETTO A  
QUELLO ESISTENTE AL 31/12/2010**



**PER L'ANNO 2014  
IL RENDIMENTO NOZIONALE  
E' FISSATO AL 4%**



**L'UTILE DI ESERCIZIO GENERA  
INCREMENTO A DECORRERE  
DALL'ANNO SUCCESSIVO  
SE NON DISTRIBUITO AI SOCI**



# A.C.E. - AIUTO ALLA CAPITALIZZAZIONE ECONOMICA

**COSTITUISCONO INCREMENTI: GLI UTILI DI ESERCIZIO NON DISTRIBUITI, I CONFERIMENTI DEI SOCI E LE RINUNCE AI FINANZIAMENTI**



**I CONFERIMENTI DEI SOCI GENERANO ACE DAL GIORNO IN CUI SONO STATI EFFETTUATI  
(CRITERIO DI CASSA)**

**COSTITUISCONO DECREMENTI LE ATTRIBUZIONI ANCHE IN NATURA FATTE IN FAVORE DEI SOCI (NON LE PERDITE)**



**GLI UTILI GENERANO ACE DALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO IN CUI VI E' STATA LA DELIBERA DI ACCANTONAMENTO**



**LE ATTRIBUZIONI (IN DENARO O IN NATURA) FATTE AI SOCI GENERANO DECREMENTO DALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO NEL QUALE SONO STATE EFFETTUATE**

## ART. 19 DEL DL 91/2014

- ✓ L'**eccedenza ACE** risultante dallo scomputo del reddito d'impresa "incapiente", in alternativa al riporto al successivo periodo d'imposta, **può essere trasformata in un credito d'imposta IRAP**, applicando le aliquote IRES ed IRPEF di cui agli artt. 11 e 77 del TUIR, **da ripartirsi in 5 quote annuali di pari importo** (art. 1 co. 4 del DL 201/2011). Tale novità normativa ha effetto a partire **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014** (modello UNICO e IRAP 2015).
- ✓ La trasformazione dell'eccedenza ACE "incapiente" comporta, pertanto, la **rinuncia all'ordinario diritto di riporto a nuovo** della stessa.

## MODELLO UNICO 2015

L'eccedenza ACE trasformata in credito d'imposta Irap deve essere indicata nella **colonna 14 del rigo RS113**, per la parte del rendimento proprio (colonna 8) e di quello attribuito (colonna 10) – al netto della quota utilizzata in deduzione dal reddito complessivo (rigo RN6, colonna 4) – che è trasformata in credito d'imposta IRAP.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RS113						Patrimonio netto	Minor importo	4%	Rendimento	
						Codice fiscale			Rendimento attribuito	
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile			
	11	12	13	14	15					

## MODELLO IRAP 2015

- ✓ **Rigo IS85, colonna 5:** importo del credito d'imposta determinato sulla base dell'eccedenza Ace risultante dall'apposito prospetto del Modello UNICO 2015 (**rigo RS113, colonna 14**);
- ✓ **rigo IR22, colonna 1:** quota – pari a  $\frac{1}{5}$  dell'importo indicato nel rigo **IS85, colonna 5** – del credito d'imposta utilizzata in diminuzione dell'IRAP, derivante dalla trasformazione dell'ACE;
- ✓ **rigo IS86, colonna 2:** eventuale credito d'imposta Irap che non ha trovato capienza dell'IRAP dovuta (differenza tra  $\frac{1}{5}$  del rigo IS85, colonna 5, e quanto riportato nel rigo IR22, colonna 1).

## A.C.E. - AIUTO ALLA CAPITALIZZAZIONE ECONOMICA

# MODELLO IRAP 2015

Sez. XIV Credito ACE		Credito da eccedenza ACE del 4° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 3° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 2° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del 1° periodo d'imposta precedente	Credito da eccedenza ACE del presente periodo d'imposta
IS85		1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00	5 0,00
IS86		Residuo precedente dichiarazione				Residuo presente dichiarazione
		1 0,00				2 0,00

<b>Sez. II</b> <b>Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)</b>	<b>IR21</b>	Totale imposta			,00
			Credito ACE	2	
	<b>IR22</b>	Credito d'imposta	1		,00
	<b>IR23</b>	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione			,00

# NORMATIVA SULLE SOCIETÀ DI COMODO

**SI APPLICA UNA MAGGIORAZIONE  
DELL'ALiquOTA IRES DEL 10,50%**



**SI CONSIDERANO DI COMODO LE  
SOCIETÀ CHE REGISTRANO PERDITE  
PER CINQUE ESERCIZI CONSECUTIVI  
(ANCHE SE SUPERANO I RICAVI MINIMI)**

**ALLE SOLE SOCIETÀ DI  
COMODO COSTITUITE  
SOTTOFORMA DI SOCIETÀ DI  
CAPITALI**

**STESSA SORTE ALLE SOCIETÀ  
IN PERDITA PER QUATTRO  
ESERCIZI SU CINQUE E UN ANNO  
CON REDDITO INFERIORE A  
QUELLO VIRTUALE *EX* ART. 30,  
COMMA 3 LEGGE 724/94**

**IN ASSENZA DI CAUSE DI ESCLUSIONE O DI DISAPPLICAZIONE  
E' SEMPRE POSSIBILE PRESENTARE ISTANZA DI INTERPELLO  
DISAPPLICATIVO *EX* ART.37/BIS - 8<sup>A</sup> COMMA DPR 600/73**



# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

**Art. 30 L. 724/94: Società di comodo da test di operatività**

**Art. 2 c. 36-decies DL 138/11: Società di comodo da perdita sistemica**



**Reddito minimo**

**Vincolo perdite**

**Adegua.  
IRAP**

**Maggioraz.  
IRES**

**Vincoli all'utilizzo del  
credito IVA**

**divieto  
rimborso**

**Divieto  
cessione**

**Divieto  
compensazione**

**Perdita del  
credito**

## SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

Il periodo di monitoraggio passa da tre a **5 anni**



La norma entra in vigore dal periodo d'imposta 2014



## APPLICAZIONE GIÀ DA UNICO 2015

Le stime dicono che in pratica si disinnesci il problema delle società in perdita sistemica.



## SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

### QUINQUENNIO RILEVANTE IN UNICO 2015

2009	2010	2011	2012	2013
------	------	------	------	------

- ✓ **Cinque** periodi d'imposta **in perdita fiscale**.
- ✓ **Quattro in perdita** e uno con un **reddito sotto quello minimo**.

## SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

La norma va collocata tra quelle **a carattere procedimentale**, le quali, come affermato sempre dalla giurisprudenza di legittimità e dalla stessa Agenzia delle Entrate, **hanno carattere retroattivo**.



La nuova norma **deve trovare applicazione anche per il passato e non solo dal 2014**.



Chi in passato è diventato "di comodo" per avere dichiarato perdite per tre periodi, potrà sostenere, **in sede di difesa, che solo dopo cinque periodi poteva essere considerato tale**.

**CIRCOLARE 6/E/2015 le modifiche operano solamente a decorrere dal periodo d'imposta 2014.**

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE

**Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo**

Start-up

☐

Impegno allo scioglimento

☐

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%
RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%
RS120	Immobili B/20		,00	4%		,00	3%
RS121	Altre		,00			,00	12%
RS122	Beni		,00			,00	0,9%
				Ricavi effettivi			Reddito presunto
RS123	Totale		,00	,00		5	,00
				Agevolazioni		Variazioni in aumento	
RS124			,00	1	,00	2	,00
RS125	Reddito imponibile minimo					3	,00

Solo cause di disapplicazione da test di operatività

C.M. 23/2012: efficacia delle cause di esclusione: solo nel periodo di comodo

- ✓ cod. 1 se in perdita sistematica senza disapplicazione;
- ✓ cod. da 2 a 12 per cause di disapplicazione;
- ✓ C.M. 23/2012: efficacia delle cause solo per il quinquennio di monitoraggio

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## SOGGETTO IN PERDITA SISTEMICA

**Esempio:** società operativa in perdita sistemica che non può avvalersi di cause di esclusione e/o disapplicazione.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemica	INTERPELLO			Casi particolari		
		1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7		
					4	5	6			
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%	
	RS118	Immobili ed altri beni	650.000	,00	6%		650.000	,00	4,75%	
	RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%	
	RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%	
	RS121	Altre immobilizzazioni	212.333	,00	15%		280.000	,00	12%	
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%	
					Ricavi presunti	Ricavi effettivi			Reddito presunto	
	RS123	Totale	2	70.850	,00	3	83.000	,00	5	64.475
	RS124				Agevolazioni		Variazioni in aumento			
					1	,00	2	,00	3	,00
	RS125	Reddito imponibile minimo								64.475
										,00

Start-up

☐

Impegno allo scioglimento

☐

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## CASELLA "CASI PARTICOLARI"

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	INTERPELLO			Casi particolari 7
					Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	
			Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%
	RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%
	RS120	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%
				Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
	RS123	Totale	2	,00	3	,00	5	,00
	RS124			Agevolazioni 1		Variazioni in aumento 2		3
	RS125	Reddito imponibile minimo						,00

Non sono cause di disapplicazione, ma solo di esonero da compilazione prospetto se non ci sono mai stati beni cod. 1 e cod. 2 se i beni non sussistono solo nel 2014, in tal caso non si compilano solo le colonne 4 e 5 poiché non esiste reddito minimo.

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## IMPIANTI FOTOVOLTAICI

**Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo**

Start-up

☐

Impegno allo scioglimento

☐

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	INTERPELLO			Casi particolari 7	
				Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6		
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
			Ricavi presunti	Ricavi effettivi			Reddito presunto	
RS123	Totale	2	,00	3	,00		5	,00
RS124				Agevolazioni 1		Variazioni in aumento 2		3
				,00		,00		,00
RS125	Reddito imponibile minimo							,00

Agli impianti fotovoltaici va applicato il coefficiente del 6% previsto per i beni immobili, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano inquadrati come beni mobili o immobili, nella considerazione che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie.

Analogamente ai fini del calcolo del reddito presunto ai suddetti impianti deve essere applicata la percentuale del 4,75% prevista per tali assets (circ. 36/2013).

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## LA GESTIONE DEL PROSPETTO

**Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo**

Start-up

☐

Impegno allo scioglimento

☐

	ESCLUSIONE	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica
RS116	1	2	3
	Valore medio		Percentuale
RS117 Titoli e crediti	1	,00	2%
RS118 Immobili ed altri beni		,00	6%
RS119 Immobili A/10		,00	
RS120 Immobili abitativi		,00	4%
RS121 Altre immobilizzazioni		,00	15%
RS122 Beni piccoli comuni		,00	1%
		Ricavi presunti	
RS123 Totale		2	,00
RS124			
RS125 Reddito imponibile minimo			

- ✓ Beni in *leasing* costo concedente
- ✓ Beni ammortizzabili: costo storico
- ✓ Costi pluriennali: valore residuo
- ✓ Sì partecipazioni estere (se non escluse o operative)
- ✓ No beni in corso di costruzione
- ✓ Auto: valore contabile (no 164)
- ✓ Immobili: compreso valore area
- ✓ Omogeneità assets - proventi
- ✓ No finanziamenti infruttiferi
- ✓ No azioni proprie

# NORMATIVA SULLE SOCIETA' DI COMODO

## LA GESTIONE DELL'INTERPELLO (1/2)

### **OBBLIGO DI IMPUGNARE IL PROVVEDIMENTO DI DINIEGO**

Cassazione - Sentenza n. 20394 del 29.11.2012

*«...la Corte, con sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011, ha affermato che le determinazioni del Direttore regionale delle Entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere le disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, **costituiscono presupposto necessario ed imprescindibile per l'esercizio di tale potere**. Le determinazioni in senso negativo costituiscono perciò atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h). (conforme sent. 5843 del 13 aprile 2012)».*



## LA GESTIONE DELL'INTERPELLO (2/2)

### **FACOLTÀ DI IMPUGNARE IL PROVVEDIMENTO DI DINIEGO**

Cassazione - Sentenza n. 17010 del 15.10.2012

*«...Ad avviso del Collegio, il diniego del direttore regionale delle entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973, rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante.*

*A tale conclusione inducono vari elementi, i quali escludono che all'atto de quo possa attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di semplice parere interpretativo (al pari di una circolare).».*

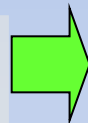
**LE CAUSE AUTOMATICHE DI DISAPPLICAZIONE SI APPLICANO AD UNO O PIU' DEI 5 ANNI OGGETTO DI MONITORAGGIO (2009-2013)**

**SOCIETA' IN STATO DI LIQUIDAZIONE CON IMPEGNO ALLA CANCELLAZIONE DAL R.I.**



**SOCIETA' ASSOGGETTATE ALLE PROCEDURE DI CUI ALL'ART.101, COMMA 5 DEL T.U.I.R.**

**SOCIETA' SOTTOPOSTE A SEQUESTRO PENALE O CONFISCA**



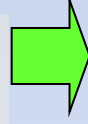
**SOCIETA' CON PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI NON IN PERDITA SISTEMICA**

**SOCIETA' CON PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI CON ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE ACCOLTA**



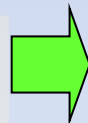
**SOCIETA' CHE HANNO OTTENUTO LA DISAPPLICAZIONE IN PRECEDENTI PERIODI**

**SOCIETA' CON M.O.L. POSITIVO IN ALMENO UN PERIODO D'IMPOSTA**



**SOCIETA' CON ADEMPIMENTI E/O VERSAMENTI TRIBUTARI SOSPESI O DIFFERITI**

**SOCIETA' CHE ESERCITANO ESCLUSIVAMENTE ATTIVITA' AGRICOLA**



**SOCIETA' CHE RISULTANO CONGRUE E COERENTI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE**

**SOCIETA' CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA**



**SOCIETA' CON PERDITA FISCALE DI PERIODO INFERIORE AI PROVENTI ESENTI**

## CAUSE DI ESCLUSIONE ART. 30 LEGGE N. 724/94

**LE CAUSE DI ESCLUSIONE SI APPLICANO ALL'ESERCIZIO IN CUI SI EFFETTUA IL TEST DI OPERATIVITA' (2014)**

**SOGGETTI CHE SI TROVANO NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA**



**SOCIETA' IN AMMINISTRAZIONE CONTROLLATA O STRAORDINARIA**

**SOCIETA' CON OLTRE 50 SOCI PER LA MAGGIOR PARTE DEL PERIODO D'IMPOSTA**



**SOCIETA' CON NUMERO MINIMO DIPENDENTI MAI < A 10 NEL TRIENNIO DI RIFERIMENTO**

**SOCIETA' CON VALORE DELLA PRODUZIONE > ATTIVO PATRIMONIALE**



**SOCIETA' CONGRUE E COERENTI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE**

**SOCIETA' IN FALLIMENTO, LIQUIDAZIONE GIUDIZIARIA O CONCORDATO PREVENTIVO**



**SOCIETA' PARTECIPATE PER ALMENO IL 20% DEL CAPITALE SOCIALE DA ENTI PUBBLICI**

**SOCIETA' ESERCENTI PUBBLICI SERVIZI DI TRASPORTO**



**SOCIETA' QUOTATE IN MERCATI REGOLAMENTATI ITALIANI**

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CIRCOLARE 26/E 2013

**GLI ELEMENTI CERTI E PRECISI CHE  
CONSENTONO LA DEDUZIONE DEL COSTO  
SUSSISTONO QUANDO CONTEMPORANEAMENTE:**

**SONO DECORSI OLTRE 6 MESI DALLA  
SCADENZA DEL PAGAMENTO (DA  
FATTURA O CONTRATTO)**

**IL CREDITO E' INFERIORE A € 5.000  
PER LE IMPRESE DI RILEVANTE  
DIMENSIONE, € 2.500 PER LE ALTRE**

**IL LIMITE DIMENSIONALE E'  
POSTO A € 100.000.000 DI  
VOLUME D'AFFARI**

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CIRCOLARE 26/E 2013

**GLI ELEMENTI CERTI E PRECISI CHE  
CONSENTONO LA DEDUZIONE DEL COSTO  
SUSSISTONO IN OGNI CASO QUALORA:**

**IL DIRITTO ALLA RISCOSSIONE E' PRESCRITTO  
(NORMALMENTE DOPO 10 ANNI)**

**IN QUESTO CASO LA  
DEDUCIBILITA' FISCALE  
PRESCINDE DALL'IMPORTO**

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

## ATTENZIONE ALLE LIBERALITA'

TELEFISCO 2014

CREDITI PRESCRITTI

*SONO DEDUCIBILI ANCHE SE STRALCIATI IN PERIODI  
PRECEDENTI AL 2014  
QUINDI LA NORMA ASSUME IL «TENORE» DI DISPOSIZIONE  
INTERPRETATIVA*

## LIBERALITA'

Il comportamento del contribuente che lascia maturare la prescrizione senza attivarsi minimamente, potrebbe «celare» un atto di liberalità non deducibile

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

**CIRCOLARE 26/E 2013**

**IL TERMINE DEI SEI MESI DALLA  
SCADENZA CHE CONSENTE LA  
DEDUCIBILITA' DELLA PERDITA**

**VA' CONSIDERATO COME IL PUNTO  
DI PARTENZA PER LA DEDUCIBILITA'  
EFFETTIVA DELLA PERDITA STESSA**

**QUINDI AD ESEMPIO NEL 2014  
PUO' ESSERE DEDOTTA UNA  
PERDITA SCADUTA NEL 2010**

**DAL PUNTO DI VISTA DELLA TECNICA  
CONTABILE LA DEDUZIONE  
PRESCINDE**

**DAL FATTO CHE IL COSTO VENGA  
RILEVATO COME MERA  
SVALUTAZIONE (ANCHE PARZIALE)**

**SENZA STRALCIO  
DEL CREDITO**

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CIRCOLARE 26/E 2013

IN PRESENZA DI UNA PLURALITA' DI  
CREDITI VERSO LO STESSO  
DEBITORE LA SOGLIA SI RIFERISCE



AL VALORE NOMINALE DEL SINGOLO  
RAPPORTO CONTRATTUALE (NON A  
QUELLO DELLA SINGOLA FATTURA)

IN OGNI CASO PER GODERE DELLA  
DEDUCIBILITA' FISCALE DELLA  
PERDITA SU CREDITI



APPARE NECESSARIO CHE IL COSTO  
SIA TRANSITATO DAL CONTO  
ECONOMICO DELL'ESERCIZIO



# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CIRCOLARE 26/E 2013

AI FINI DEL RISPETTO DEL LIMITE IL  
CREDITO DEVE ESSERE  
CONSIDERATO IVA INCLUSA



AI FINI DEL RISPETTO DEL LIMITE VA  
CONSIDERATO IL VALORE NOMINALE  
DEL CREDITO

**E NON LA PERDITA  
CONTABILIZZATA**

LO STRALCIO PARZIALE DEL  
CREDITO NON PREGIUDICA  
EVENTUALI AZIONI DI RECUPERO



IN OGNI CASO RESTANO DEDUCIBILI  
LE PERDITE SOPRA SOGLIA IN  
PRESENZA DEI VECCHI REQUISITI DI  
CERTEZZA E PRECISIONE

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

CIRCOLARE 26/E 2013

## ELEMENTI DI CERTEZZA E PRECISIONE RICONOSCIUTI DALLA CIRCOLARE

ASSOGGETTAMENTO DEL DEBITORE A  
PROCEDURE CONCORDATARIE

VERBALE DI PIGNORAMENTO  
NEGATIVO

INSOLVENZA NON TEMPORANEA DEL  
DEBITORE

DECRETO ACCERTANTE LO STATO DI  
FUGA, LATITANZA O IRREPERIBILITA'

INCAPIENZA PATRIMONIALE CHE  
SCONSIGLIA PROCEDURA ESECUTIVA

ANTIECONOMICITA' DELLA  
PROCEDURA ESECUTIVA

# LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

**CIRCOLARE 26/E 2013**

**QUALORA SI PROPENDA PER LA  
SVALUTAZIONE DEL CREDITO**



**LE PERDITE TRANSITANO DAL CONTO  
ECONOMICO SOLO DOPO CHE  
L'EVENTUALE FONDO SVALUTAZIONE  
CREDITI E' STATO AZZERATO**

**IL CREDITO SVALUTATO (NON  
STRALCIATO) NON DEVE  
CONCORRERE AL LIMITE DELLO 0,5%  
PREVISTO DALL'ART.106 TUIR**

## **LE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO**

**PER L'ANNO 2014 LA DEDUCIBILITA' DAL REDDITO  
D'IMPRESA DELL'IMU RELATIVA AGLI IMMOBILI  
STRUMENTALI E' PARI AL 20% DEGLI IMPORTI VERSATI**



**LA DEDUCIBILITA' NON E'  
CONSENTITA PER GLI IMMOBILI  
PATRIMONIO**

**LA DEDUCIBILITA' NON SI  
ESTENDE ALL'IRAP, NE' AGLI  
ANNI ANTECEDENTI IL 2013**

**PALERMO, 20 APRILE 2015**

**GRAZIE E ARRIVEDERCI**

***Dott. Ernesto Gatto***