

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

PROSPETTI PARTICOLARI IN DICHIARAZIONE

Per qualsiasi chiarimento, anche successivamente al nostro incontro, i miei numeri sono:

- Studio 075 5000851
- Cellulare 337 651991

RATIO DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO

La norma sulle società non operative è stata introdotta per contrastare l'utilizzo dello schermo societario a scopo elusivo.

Lo scopo è quello di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario per la mera detenzione improduttiva di reddito.

Lo schermo offerto dalla società può consentire di nascondere l'effettivo proprietario (occultando elementi idonei a manifestare la capacità effettiva di spesa del contribuente) e consente di ottenere un vantaggio fiscale immediato diretto consentendo il recupero dell'Iva in capo a soggetti che non svolgono attività d'impresa.

La ratio della norma è pertanto quella di penalizzare le società che al di là dell'oggetto dichiarato sono state costituite solo per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci senza esercitare una effettiva attività economica.

DISCIPLINA SOCIETA' DI COMODO

La manovra di Ferragosto del 2011 (Decreto Legge 138/2011) ha ampliato il concetto di società do comodo stabilendo che

- le società e gli enti indicati nel citato articolo 30, comma 1, pur essendo soggetti operativi, se presentano per tre periodi d'imposta consecutivi dichiarazioni in perdita fiscale si considerano di comodo a partire dal successivo quarto periodo d'imposta;
- le società e gli enti indicati nel citato articolo 30, comma 1, sono considerati non operativi se per due periodi d'imposta sono in perdita fiscale e in uno dichiarano un reddito inferiore a quello che si determina secondo i criteri previsti dalla disciplina delle società di comodo

DISCIPLINA SOCIETA' DI COMODO

A seguito delle modifiche introdotte con il D.L. 138/2011 l'ambito delle non operative viene ampliato dando vita a due sottocategorie:

- Società di comodo
- Società in perdita sistemica

A partire dal 2012 esistono due tipologie di società di comodo:

- Società non operative cioè le società che hanno problemi di ricavi in quanto non conseguono i ricavi minimi (articolo 30, comma 1, della Legge 724/1994) ;
- Le società in perdita che hanno problemi di reddito e non di ricavi (DL 138/2011).

SOGGETTI ESCLUSI DALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

Sono esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina delle società non operative le società e gli enti che non ricadono nell'elencazione (tassativa) dell'art. 30 co. 1 della L. 724/94, quali:

- le società semplici,
- gli enti commerciali,
- gli enti non commerciali,
- le società consortili, cooperative e di mutua assicurazione,
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione.

LE VIE D'USCITA "NATURALI"

- 1) Cause di esclusione articolo 30 L.724/1994
- 2) Cause di disapplicazione
 - Provvedimento Ag. Entrate del 14 febbraio 2008: disciplina società non operative
 - Provvedimento Ag. Entrate dell'11 giugno 2012: disciplina società in perdita sistematica

CAUSE DI ESCLUSIONE

- Soggetti a cui è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali (Ris. n. 43/E del 2007), (e società finanziarie (art 106 D. Lgs 385/1993, le società costituite da enti locali territoriali.....). L'esclusione opera per quelle società che svolgono in via esclusiva un'attività per la quale la legge prevede l'obbligo di assumere la forma di società di capitali.
- Le società partecipate per almeno il 20% da enti pubblici.
- Soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- Società in amministrazione controllata o straordinaria;
- Società o enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché società controllanti di questi ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;

CAUSE DI ESCLUSIONE

- Società congrue e coerenti con gli studi di settore Si riferisce a società che sono congrue agli studi di settore anche per effetto dell'adeguamento e coerenti in base a tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei confronti della società. Si ritengono escluse le società alle quali si applicano i parametri.
- Società esercenti pubblici servizi di trasporto (Ris. n. 43/E del 2007);
- Società con numero di soci non inferiore a 50;
- Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità; la esclusione opera a condizione che il requisito sussista tutti i giorni del triennio (quello di verifica e i due precedenti)
- Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure concorsuali;
- Società che hanno un valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale
- società con valore della produzione > attivo patrimoniale

Valore della produzione , raggruppamento A del CE in base all'Art. 2425 del Cod. Civ. deve essere superiore all'attivo patrimoniale e indentificato nell'art. 2424 del Cod. Civ. Vengono così escluse le società con un elevata produttività.

CAUSE DI ESCLUSIONE

La casella “**Esclusione**” di cui al **Rigo RF74 colonna 1**, va compilata dai soggetti non tenuti all’applicazione della disciplina in oggetto. In particolare, nella suddetta casella va indicato, il codice:

- 1-per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2-per i soggetti che si trovano nel primo periodo d’imposta;
- 3-per le società di amministrazione controllata straordinaria;
- 4-per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da esse controllate, anche indirettamente;
- 5- per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6-per le società con un numero di soci non inferiori a 50;
- 7-per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8-per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9-per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10-per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11-per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- 12-per le società consortili

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA PER LE NON OPERATIVE – PROVVEDIMENTO 14 FEBBRAIO 2008

- Società in stato di liquidazione; deve sussistere l'impegno a richiedere la cancellazione entro l'esercizio successivo
- Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa, società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria con riferimento ai periodi anteriori all'avvio delle procedure;
- Società sottoposte a sequestro penale o confisca;
- Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato (la disapplicazione opera limitatamente a tali immobili);

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE

Società che detengono partecipazioni in:

- società non di comodo,
- società escluse dalla disciplina anche per effetto dell'accoglimento della istanza di disapplicazione;
- società collegate con soggetti residenti all'estero a cui si applica il regime di cui all'art. 168 TUIR;

La disapplicazione opera limitatamente a tali partecipazioni.

- Società che hanno ottenuto la disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta.
- E' importante che ricorrano le stesse condizioni esposte nella istanza di interpello accolta.

In presenza di una causa di disapplicazione automatica non si deve presentare interpello disapplicativo

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE NON OPERATIVE

Nuove situazioni previste dal provvedimento 11 giugno 2012

- a) le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 e rispettano le condizioni previste dal decreto 99/2004.. (sono società agricole che hanno per oggetto esclusivo lo svolgimento dell'attività agricola).
- b) le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ; la disapplicazione è limitata al periodo d'imposta in cui so è verificato l'evento e in quello successivo.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA – PROVVEDIMENTO 11 GIUGNO 2012

Si premette che le condizioni devono essere verificate in almeno 1 dei 3 periodi di imposta osservati

- a) società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva.; la disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta in cui è assunto l'impegno, a quello precedente o al successivo; la disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta
- b) società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria.
- c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA – PROVVEDIMENTO 11 GIUGNO 2012

- d) società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, **il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:** 1) società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti del d.l. n. 138 del 2011; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR.
- La circolare 1/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate ha previsto che "A differenza di quanto previsto dall'analoga causa di disapplicazione della disciplina sulle società "non operative" prevista dalla lettera e) del paragrafo 1 del Provvedimento del 14 febbraio 2008 (in cui è espressamente previsto che: "...La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni."), la causa di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica di cui alla lettera d) del paragrafo 1 del Provvedimento dell'11 giugno 2012 **non opera in modo "parziale"**. "il soggetto interessato potrà disapplicare in toto la disciplina delle società in perdita sistematica qualora il valore economico delle proprie partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie,sia prevalente rispetto al valore (economico) di tutte le partecipazioni di cui dispone"

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA – PROVVEDIMENTO 11 GIUGNO 2012

- e) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.
- f) società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B).
- g) società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA – PROVVEDIMENTO 11 GIUGNO 2012

- h) società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolate.
- i) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA – PROVVEDIMENTO 11 GIUGNO 2012

società che conseguono un margine operativo lordo positivo.

- **A-B + AMMORTAMENTI (B10) + SVALUTAZIONI +
ACCANTONAMENTI (B12 B13)**

Risoluzione 107/E del 11.12.2012

- **A-B + AMMORTAMENTI (B10) + SVALUTAZIONI +
ACCANTONAMENTI (B12 B13) + CANONI LEASING**

Cause di disapplicazione automatica per società non operative e in perdita sistematica

Causa di disapplicazione	Efficacia temporale	Società non operative	Società in perdita sistematica
Società in liquidazione che si impegnano nella dichiarazione dei redditi a chiedere la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	Periodo d'imposta di assunzione dell'impegno, quello precedente e quello successivo	SI	SI
Società assoggettate a procedure concorsuali o a liquidazione giudiziaria	Periodi d'imposta precedenti alla data di inizio delle procedure il cui termine di presentazione delle dichiarazioni scade successivamente	SI	SI
Società sottoposte a sequestro penale o a confisca o altra fattispecie analoghe per le quali il tribunale abbia nominato un amministratore giudiziario	Dal periodo d'imposta nel quale è emesso il decreto di nomina dell'amministratore giudiziario fino alla cessazione della procedura	SI	SI

Cause di disapplicazione automatica per società non operative e in perdita sistematica

Causa di disapplicazione	Efficacia temporale	Società non operative	Società in perdita sistematica
Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 cod. civ. e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 D.lgs. 29.03.2004, n. 99	Periodi d'imposta in cui ricorre la causa di disapplicazione	SI (dal 2012)	SI
Società che beneficiano della sospensione o del differimento dei termini per gli adempimenti e i versamenti tributari a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza	Periodo d'imposta in cui si è verificata la calamità e quello successivo	SI (dal 2012)	SI
Società che posseggono immobili locati a enti pubblici o a canone vincolato	Periodi d'imposta in cui ricorre la causa di disapplicazione	SI, limitatamente a tali immobili	NO

Cause di disapplicazione automatica per società non operative e in perdita sistematica

Causa di disapplicazione	Efficacia temporale	Società non operative	Società in perdita sistematica
Società che detengono partecipazioni con particolari caratteristiche	Periodi d'imposta in cui ricorre la causa di disapplicazione	<p>SI, limitatamente alle partecipazioni in società:</p> <ul style="list-style-type: none"> ●operative; ●escluse dalla disciplina o per le quali sia stato accolto l'interpello disapplicativo; ●collegate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata a cui si applica l'art. 168 TUIR 	<p>SI, se le partecipazioni sono iscritte esclusivamente nelle immobilizzazioni finanziarie e il loro valore economico è prevalentemente riconducibile a società:</p> <ul style="list-style-type: none"> ●non in perdita sistematica; ●Escluse dalla disciplina o per le quali sia stato accolto l'interpello disapplicativo; ●collegate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata a cui si applica l'art. 168 TUIR

Cause di disapplicazione automatica per società non operative e in perdita sistematica

Causa di disapplicazione	Efficacia temporale	Società non operative	Società in perdita sistematica
Società congrue, anche per adeguamento in dichiarazione, e coerenti ai fini degli studi di settore	Periodi d'imposta in cui ricorre la causa di disapplicazione	NO (è una causa di esclusione)	SI
Società nel primo periodo d'imposta	Primo periodo d'imposta	NO (è una causa di esclusione)	SI
Accoglimento dell'interpello disapplicativo per un periodo d'imposta precedente sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito variazioni	Periodi d'imposta successivi a quello per cui è stata accolta l'istanza fino a quando non mutano le circostanze oggettive su cui si fonda	SI	SI

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE (colonna 2 rigo RF74)

Codice 2

Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.

Codice 3

Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2 sexies e 2 nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE (colonna 2 rigo RF74)

Codice 4

Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili.

Codice 5

Società che detengono partecipazioni in:

- società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994;
- società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione
- società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir.

La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE (colonna 2 rigo RF74)

Codice 6-7

Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Codice 8

Le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' NON OPERATIVE (colonna 2 rigo RF74)

Codice 9

Le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992n n. 225. la disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.

Codice 99

Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (colonna 3 rigo RF74)

Codice 2

Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.

Codice 3

Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nella fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (colonna 3 rigo RF74)

Codice 4

Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:

- 1) Società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti del D.L. n. 138 del 2011;
- 2) Società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- 3) Società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir.

La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (colonna 3 rigo RF74)

Codice 5-6

Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Codice 7

Società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettera A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile. A tal fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (colonna 3 rigo RF74)

Codice 8

Società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992 n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.

Codice 9

Società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolate.

Codice 10

Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (colonna 3 rigo RF74)

Codice 11

Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Codice 12

Società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

Codice 99

Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta un corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.

VERIFICA DELLA OPERATIVITA

Per individuare le società non operative deve essere compilato il prospetto contenuto nel quadro RF (righe da a RF 74 ad RF 83): si calcolano i ricavi presunti, applicando le percentuali di cui al comma 1, lett. a), b) e c) al valore medio dell'esercizio e dei due precedenti di determinati asset (Ris. n. 13/E del 2008).

Si confrontano i ricavi presunti con quelli effettivi, dati dalla somma della media dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico.

Se la Società risulta di comodo (i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti) si calcola con percentuali fissate dalla norma il reddito presunto

CONSEGUENZE DELLA NON OPERATIVITA'

- Presunzione di un reddito minimo che deriva dalla applicazione agli assets patrimoniali di percentuali determinate;
- Limitazione nell'utilizzo del credito Iva;

Le società di comodo non possono utilizzare il credito Iva in compensazione né possono chiederlo a rimborso., né cederlo a terzi.

Attenzione:

a determinate condizioni il Credito Iva viene perso completamente:

- **Se la società risulta non operativa per tre periodi d'imposta consecutivi;**
- **In nessuno di tali periodi d'imposta ha effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva in misura pari ai ricavi minimi**

CONSEGUENZE DELLA NON OPERATIVITA'

- **Limitazione nell'utilizzo delle perdite**

Le **perdite fiscali** conseguite nei periodi di imposta in cui opera la presunzione di non operatività non assumono rilevanza fiscale

Le perdite conseguite in un periodo in cui non si supera il test di operatività non possono essere riportate in avanti a scomputo di redditi futuri. Con le nuove disposizioni, la presunzione di "non operatività" prescinde dal superamento del detto test

Le perdite conseguite in periodi in cui opera la presunzione si ritiene che non siano riportabili, in quanto nei casi in esame il test ordinario di operatività è sostituito dalla presunzione di legge, lasciando inalterate tutte le conseguenze proprie della non operatività (comprese quelle in tema di IVA e di IRAP).

Le perdite di esercizi precedenti è consentito per compensare la parte di reddito che eccede quello minimo.

CONSEGUENZE DELLA NON OPERATIVITA'

- **Maggiorazione aliquota IRES del 10,5% per tutte le società di comodo, comprese quelle in perdita sistematica**
- **Base imponibile:**
 - *Reddito minimo* se $>$ *Reddito effettivo*;
 - *Reddito effettivo* se $>$ *Reddito minimo*.

Conseguenze ai fini Irap

- Le società **risultate non operative**, a seguito del mancato raggiungimento della soglia di ricavi minimi (e, dall'esercizio 2012, anche a seguito della nuova condizione di perdita triennale), devono **dichiarare ai fini dell'Irap** un valore della produzione minimo determinato sulla base delle risultanze del sopra descritto calcolo del reddito minimo presunto ai fini delle imposte sui redditi.
- Occorre pertanto confrontare il **valore della produzione netta dichiarato** in base alle regole ordinarie con il **valore della produzione forfetario** previsto dalla legge sulle società non operative, valore che si determina in base alla seguente somma:
 - ? **reddito minimo Ires** (rigo RF81 col. 5 del mod. Unico 2012 SC)
 - ? retribuzioni sostenute per il personale dipendente
 - ? compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e lavoratori autonomi occasionali (compresi compensi a fronte dell'obbligazione di fare, non fare, permettere)
 - ? interessi passivi
- La somma dei predetti importi dovrà essere **decurtata delle deduzioni e delle agevolazioni valide ai fini Irap (ad esempio le deduzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. 446/1997 per taglio del cuneo fiscale),**

PROSPETTO IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari	
		1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7	
			Valore medio	Percentuale	4	5	6		
Start-up <input type="checkbox"/>	RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
	RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
	RF77	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
	RF78	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
	RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
	RF81	Totale			Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto
				2	,00	3	,00	5	,00
	RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
	RF83	Reddito imponibile minimo							,00

VERIFICA OPERATIVITA'

Come si procede per il Test di operatività

- Si calcolano i ricavi presunti, applicando le percentuali di cui al comma 1, lett. a), b) e c) al valore medio dell'esercizio e dei due precedenti di determinati asset (Ris. n. 13/E del 2008).
- Si confrontano i ricavi presunti con quelli effettivi, dati dalla somma della media dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico.
- Se la Società risulta di comodo occorre determinare il reddito presunto con riferimento al quale vengono calcolate imposte.

Test di operatività

- 2% al valore medio dei titoli e delle partecipazioni anche immobilizzati e dei crediti (esclusi quelli di natura commerciale);
- 6% al valore medio delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi destinate all'esercizio di attività commerciali, di proprietà o in locazione finanziaria;
- 5% al valore medio degli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- 4% al valore medio degli immobili a destinazione abitativa;
- 15% al valore medio delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;
- 1% al valore medio di tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

La compilazione dei righi da RF75 a RF80

Titoli e crediti

- azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. c) Tuir
- strumenti finanziari di cui all'art. 85, comma 1, lett. d) Tuir
- obbligazioni, altri titoli di serie o di massa di versi da azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. e) Tuir
- quote di partecipazione in società commerciali di cui all'art. 5 Tuir anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie
- crediti, esclusi quelli di natura commerciale ed i depositi bancari
- Questi elementi rilevano indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio

Per quanto riguarda i crediti rilevano solo quelli di natura finanziaria, quelli di natura commerciale rilevano solo se le condizioni che le regolano sono diverse da quelle di mercato.

La compilazione dei righi da RF75 a RF80

Immobili ed altri beni

- immobili ; le eventuali rivalutazioni vanno considerate solo se hanno incrementato il costo fiscale ; vanno considerati anche i beni in leasing per i quali si assume l'originario costo sostenuto dalla società concedente, anche se i beni sono stati riscattati; **non assumono rilevanza:**
- i beni posseduti in comodato o locazione semplice;
- gli immobili in corso di costruzione che devono essere iscritti in apposita voce dello stato patrimoniale; si ritiene che non vi entrino neppure i beni che stanno subendo una ristrutturazione radicale e un restauro in quanto oggetto di un intervento che li rende inutilizzabili;
- sono esclusi gli immobili detenuti in nuda proprietà a condizione che l'usufrutto sia concesso in uso gratuito a soggetti diversi dai soci e familiari;
- non entrano nel calcolo i beni neppure i beni iscritti nell'attivo circolante (rimanenze) in quanto destinati alla vendita.

Il valore è quello risultante dal bilancio.

La compilazione dei righi da RF75 a RF80

Navi di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. a) DPR 633/1972

destinate ad esercizio di attività commerciali o pesca, operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, demolizione.

Immobili A/10

immobili classificati nella categoria catastale A/10

Immobili abitativi

immobili a destinazione abitativa (categorie catastali da A/1 a A/10); per i beni rivalutati si applicherà il 6% fino al 2012 sull'importo non rivalutato e a decorrere dal 2013 si applicherà il 4% sull'importo rivalutato

Altre immobilizzazioni

altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, escluse le immobilizzazioni in corso e gli acconti. Si considera il valore medio del triennio delle immobilizzazioni materiali compresi quelli in leasing; assumono rilievo anche i beni immateriali (brevetti, software...) ed oneri pluriennali quali costi di impianto ed ampliamento costi di ricerca e sviluppo, costi di pubblicità;

La compilazione dei righi da RF75 a RF80

Beni in piccoli comuni

altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, situate nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti Devono essere tenuti distinti in quanto le percentuali da applicare sono ridotte.

Attenzione Per i beni acquistati con contributi in conto impianti il valore da inserire dipende dalle modalità di contabilizzazione: se si è ridotto il costo ammortizzabile l'importo sarà assunto al netto del contributo altrimenti si assumerà il costo al lordo del contributo ma rileverà tra i ricavi l'importo imputato a conto economico come risconto.

Cosa succede se in un anno sussiste una causa di esclusione?
Nella circ. 25/E del 2007 è affermato che i “valori” dei due anni precedenti vanno assunti anche se interessati da cause di esclusione.

CALCOLO REDDITO MINIMO

Qualora la società non dovesse superare tale test, la stessa viene considerata “di comodo” e deve determinare il reddito imponibile minimo da assoggettare a tassazione ai fini IRES, applicando al valore dei medesimi beni considerati per il test di operatività le seguenti percentuali:

- 1,50% al valore medio dei titoli e crediti (esclusi quelli di natura commerciale);
- 4,75% al valore medio delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e di navi destinate all'esercizio di attività commerciali, di proprietà o in locazione finanziaria;
- 4,00% al valore medio degli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- 3,00% al valore medio degli immobili a destinazione abitativa (categoria catastale A);
- 12,00% al valore medio delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;
- 0,90% al valore medio di tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

È bene precisare che per la determinazione del reddito imponibile minimo il valore dei beni da prendere in considerazione si riferisce al solo periodo d'imposta in esame, non rilevando invece l'importo medio su base triennale considerato per il test di operatività.

CALCOLO REDDITO MINIMO

Nella colonna 1 si riporta la **media triennale**, ai fini del calcolo dei ricavi minimi presunti

La colonna 2 consente il calcolo del reddito minimo presunto applicando le percentuali previste al valore dei beni **posseduti nell'esercizio**

	Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
RF75 Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%
RF77 Immobili A/10		,00	5%		,00	4%
RF78 Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%
			Ricavi presunti			Reddito presunto
RF81 Totale	2	,00	3	,00	5	,00

CALCOLO REDDITO MINIMO

RF81	Totale	2	,00	3	,00	3	,00
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni						,00
RF83	Reddito imponibile minimo						,00

Nel rigo RF82 di Unico13 vanno indicate le somme non imponibili, le quali andranno a sottrarsi al reddito presunto indicato in RF81

Quanto esposto nel rigo RF83 andrà riportato nel rigo RN6

IRES	RN1	Reddito		Liberalità	1	,00	2	,00			
	RN2	Perdita						,00			
	RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento						,00			
	RN4	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti	in misura limitata	1	,00	2	,00	3	,00	
				in misura piena							
	RN5	Perdite		Perdite non compensate	1	,00	2	,00	3	,00	
			Proventi esenti								
RN6	Reddito imponibile		Reddito minimo	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
			Reddito								
			ACE								

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

Le società non operative o in perdita sistemica per le quali non ricorrono le cause di esclusione o disapplicazione della disciplina delle società di comodo possono presentare istanza di interpello per chiedere la non applicazione delle disposizioni in materia.

La norma prevede che « In presenza di **oggettive situazioni** che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché' del reddito determinati ai sensi del presente articolo, [...] la società interessata **può** richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni **antielusive** ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600.»

ATTENZIONE I soggetti per i quali ricorrono entrambi i presupposti per l'applicazione della disciplina (sono non operative che in perdita sistemica) devono presentare due distinte istanze.

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

D.M. n. 259/1998:

- indirizzata al Direttore D.R.E.
- spedita in plico raccomandato (A.R.) o consegnata all'U.T. competente per l'accertamento

Deve contenere a pena di *inammissibilita'*:

- a. dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante
- b. indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni
- c. sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante
- d. descrizione **compiuta** della fattispecie **concreta** per la quale si richiede la disapplicazione
- e. allegare copia documentazione (ed elenco) rilevante ai fini della **qualificazione** prospettata

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

Termini di presentazione dell'istanza

Ottenimento della risposta al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione UNICO; pertanto deve essere presentata almeno 90 giorni prima del termine per la presentazione di Unico.

Presentazione istanza = ricevimento plico da parte U.T.

Il risultato dell'esame istanza va comunicato non oltre 90 gg. dalla presentazione istanza, salvo ulteriori richieste istruttorie da parte del Direttore, che sospendono i termini fino alla data di ricezione della risposta da parte (dell'istante o di terzi soggetti)

Ricezione risposta = ricevimento plico da parte dell'istante

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

Con riferimento alla dichiarazione di quest'anno si avrà:

- Termine presentazione dichiarazione redditi: **30/09/2013**
- Termine presentazione istanza: **02/07/2013**

E' molto importante verificare la data di presentazione in quanto ad avviso dell'Amministrazione *“il difetto del requisito della preventivita' [...] comporta l'inammissibilità degli interpelli ed agli stessi [...] non verra' fornita alcuna risposta nel merito, nemmeno a titolo di consulenza giuridica”* (cfr. Circ. Ag. Entrate n.32/E del 2010)

ISTANZA DI INTERPELLO

Obbligatorietà presentazione istanza

Mancata presentazione istanza e disapplicazione disciplina

CONSEGUENZE (in caso di verifica)

profilo "formale" - irrogazione sanzione in misura fissa ex art. 11 co. 1 lett. a)

D.lgs. n. 471/1997 (min Euro 258 – max Euro 2.065)

profilo sostanziale applicazione sanzioni in misura massima (fattispecie:
dichiarazione infedele)

Mancata presentazione istanza

Preclude la possibilità di successivi ricorsi per carenza di preventività istanza?
(tesi della circ. Ag. Entrate n. 7/E del 2009)

NO - impostazione definitivamente "superata" (cfr. anche par. 8 Circ. Ag. Entrate
n. 32/E del 2010)

ISTANZA DI INTERPELLO

I provvedimenti adottati possono essere

- provvedimento di inammissibilità, per omissione totale o parziale del contenuto richiesto dall'art. 1, comma 2, del D.M. 259/1998;
- provvedimento di non luogo a procedere, per insufficienza di documentazione, anche in seguito a richiesta di integrazione documentale;
- provvedimento di accoglimento, la cui efficacia è subordinata al solo verificarsi della specifica fattispecie prospettata dal contribuente;
- provvedimento di rigetto dell'istanza, sulla cui impugnabilità si dirà successivamente.

Le determinazioni del Direttore dell'Agenzia sopra elencate costituiscono un parere non vincolante per l'Amministrazione finanziaria, come pure per il contribuente, sebbene possano essere comunque utilizzate in sede di contenzioso.

ISTANZA DI INTERPELLO

Istanze inammissibili *circolare 32/E 2010 - Ag. Entrate - ISTANZE INAMMISSIBILI*

- istanze prive di dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante
- istanze prive di sottoscrizione
- istanze presentate da professionisti privi di procura
- istanze presentate dai consulenti con riferimento a questioni prospettate
- in maniera generale ed astratta
- istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze
- richieste di riesame
- istanze che interferiscono con esercizio di poteri accertativi
- istanze di per società non operative nei casi di presenza di una clausola di esclusione "automatica"
- istanze di interpello non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta
- istanze non preventive (cfr. lucidi precedenti)

ISTANZA DI INTERPELLO

Cass. civ., sez. tributaria – sentenza n. 8663 del 15/04/2011)

- 1) il diniego da parte del direttore regionale delle Entrate alla disapplicazione di una legge antielusiva ai sensi dell'ottavo comma dell'art. 37 citato è **atto recettizio di immediata rilevanza esterna**;
- 2) tale atto costituisce ipotesi di diniego di agevolazione fiscale, e quindi è direttamente impugnabile innanzi alle Commissioni Tributarie, ai sensi del **D.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h)**, che tale tipologia di atto espressamente prevede come **autonomamente** Impugnabile;
- 3) non è dubbia la sussistenza di un interesse ad agire, in capo al destinatario del diniego, che con la azione giurisdizionale è in grado di evitare un **effetto a sé pregiudizievole**;
- 4) vertendosi in tema di **diritti soggettivi** e non di interessi legittimi il giudizio del giudice tributario è a cognizione piena, per cui estendendosi questa al merito dell'atto e non alla mera illegittimità del medesimo è possibile una decisione di merito sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione, attribuendo direttamente, ove si ritengano ricorrenti le condizioni applicative, la agevolazione fiscale richiesta [...]"

ISTANZA DI INTERPELLO

Holding

L'operatività di una società-holding, ai fini della disciplina in parola, è subordinata tra l'altro alla circostanza che le società partecipate distribuiscano dividendi in misura superiore all'importo presunto di ricavi attribuito alla holding in base ai coefficienti di legge. Si dovrà dunque valutare, nel merito, se e quando la mancata erogazione di dividendi costituisca una ragionevole ipotesi per ottenere la disapplicazione della normativa a favore della società. L'indagine allora si trasferirà sulle società partecipate e sulla oggettiva impossibilità di queste a distribuire detti dividendi (perché, ad es. sono in perdita).

Secondo l'Agenzia non è sufficiente che la mancata distribuzione sia stata determinante ai fini del mancato superamento del *test* di operatività, dovendo essere giustificata alla luce di una condizione di ordine "oggettivo" come in caso di: mancata distribuzione per necessità di coprire le perdite conseguite, società partecipate che si trovano nella fase di avvio dell'attività, società partecipate che operano in un settore in crisi, società partecipate con riserve di utili non sufficienti, in caso di integrale distribuzione, a consentire di superare il *test* di operatività.

ISTANZA DI INTERPELLO

Immobiliari

La Circolare indica alcune ipotesi per un possibile accoglimento dell'istanza, vale a dire:

- la società immobiliare ha iscritte in bilancio soltanto immobilizzazioni in corso di realizzazione, da destinare successivamente alla locazione ma, ovviamente, non suscettibili, al momento, di produrre un reddito, ancorché minimo;
- viene dimostrata l'impossibilità, per la società immobiliare di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operatività" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Tale circostanza si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato (ex articolo 9 Tuir);
- viene dimostrata l'impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- l'immobile è temporaneamente inagibile.

ISTANZA DI INTERPELLO

In caso di immobili dati in locazione, ma con canoni non sufficienti per superare il *test* di operatività, è stata richiesta la prova che i canoni stessi fossero stati previsti per importi almeno pari a quelli di mercato, *ex art. 9, T.u.i.r.* (circ. 3/E/2007, circ. 44/E/2007). In caso di locazione di beni immobili a soggetti pubblici, con “parere di congruità del canone di locazione espresso dall’UTE”, tale condizione è stata ritenuta sussistente (circ. 44/E/2007). Così come nella ipotesi in cui la società sia subentrata ad un contratto di locazione già in corso, non potendo influenzare il relativo contenuto (ancora circ. 44/E/2007).

ISTANZA DI INTERPELLO

Ai fini della valutazione della “congruità” dei canoni non è stato considerata rilevante la circostanza “secondo cui il canone sarebbe stato di importo superiore se sull’immobile non fosse stato convenuto di effettuare i lavori di ristrutturazione sostenuti dal locatario”, situazione che per l’Agenzia avrebbe valore solo “sul piano dei rapporti tra le parti” (ris. 180/E/2007).

Non è stata riconosciuta la disapplicazione della disciplina nella fattispecie di terreno agricolo non coltivato, e quindi inidoneo a produrre reddito, causa disimpegno da parte dei soci (“occupati da sempre a tempo pieno in altre attività”, circ.44/E/2007).

ISTANZA DI INTERPELLO

Quale il possibile contenuto per i soggetti in c.d. “perdita sistematica”?

- dimostrazione di economicità nella conduzione aziendale/imprenditoriale
- esistenza di fattori esogeni non controllabili dalla società (per es.: vincoli normativi)
- esistenza di particolari agevolazioni in uno dei periodi d'imposta in cui si manifesta la perdita (Tremonti-ter)
- perdite su crediti di importo rilevante (e conseguente a procedure concorsuali “subite”)

RISERVE DI UTILI

- Le riserve possono essere classificate in base **all'origine o in base alla destinazione**

In base all'origine si distinguono

```
graph LR; A[In base all'origine si distinguono] --> B[riserve di utili]; A --> C[riserve di capitali];
```

- Le riserve di utili traggono origine dal “**risparmio**” di utili di esercizio (come nel caso della riserva legale e della riserva statutaria).
- Le riserve di utili sono generalmente costituite in sede di riparto dell'utile netto risultante dal bilancio d'esercizio, mediante esplicita destinazione a riserva o semplice delibera di non distribuzione (utili a nuovo).

RISERVE DI CAPITALE

Riserve di capitale

Le riserve di capitale sono costituite in sede di:

- .. ulteriori apporti dei soci;
- .. conversione di obbligazioni in azioni (riserva da sovrapprezzo azioni);;
- .. rinuncia ai crediti da parte dei soci;
- .. rilevazione di differenze di fusione.

L'articolo 2424 del Cod.Civ stabilisce uno schema preciso per le voci del patrimonio netto.

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

<u>Voce</u>	<u>Contenuto</u>
<u>I - Capitale sociale</u>	Tale voce accoglie il valore nominale dei conferimenti dei soci e il valore delle riserve destinate a capitale sociale. Viene iscritto all'atto della costituzione della società e accoglie le eventuali successive variazioni in aumento e in diminuzione. Esprime il capitale sottoscritto, anche se non ancora interamente versato (in questo caso il valore dei versamenti ancora dovuti viene iscritto nella voce "Crediti v/soci per versamenti ancora dovuti" nella sezione A) dell'attivo dello Stato Patrimoniale
<u>II – Riserva sovrapprezzo azioni (o quote)</u>	Tale voce accoglie l'eccedenza del prezzo di emissione delle azioni rispetto al loro valore nominale (nonché le differenze da conversione delle obbligazioni in azioni). Rappresenta una riserva di capitale disponibile, ma non distribuibile fino a che la riserva legale non abbia raggiunto il 20% del capitale sociale. Può essere utilizzata per la copertura perdite, l'aumento gratuito del capitale sociale e per l'aumento della riserva legale
<u>III – Riserve di rivalutazione</u>	Tale riserva (di capitale) accoglie le riserve di rivalutazione previste dalle leggi speciali in materia

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

<u>IV – Riserva legale</u>	Tale voce, che rappresenta una riserva di utili, è prevista dall'art. 2430 CC, il quale impone l'accantonamento di almeno il 5% degli utili netti annuali fino a quando non si sia raggiunto il 20% del capitale sociale. Si tratta di una riserva indisponibile, che può essere utilizzata (indipendentemente dalla entità raggiunta) solo per la copertura perdite, dopo avere preventivamente utilizzato tutte le altre riserve - disponibili e indisponibili. Nel caso la riserva legale ecceda il 20% del capitale sociale, diventa una riserva disponibile. Nel caso scenda sotto 1/5 del capitale sociale occorre provvedere al suo reintegro con il progressivo accantonamento del 5% degli utili netti. Se è stato emesso un prestito obbligazionario e il capitale sociale è stato ridotto per perdite, la riserva legale deve essere reintegrata fino a che l'ammontare del capitale sociale, della riserva legale e delle riserve disponibili non siano pari alla metà dell'ammontare delle obbligazioni in circolazione (art. 2413 CC)
----------------------------	---

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

<u>V – Riserve statutarie</u>	Tale voce, che rappresenta una riserva di utili, accoglie l'ammontare delle riserve la cui costituzione è prevista dallo statuto sociale. La nota integrativa deve dare informazione dell'ammontare di ciascuna riserva statutaria e indicarne la specifica disciplina prevista dallo statuto
<u>VI – Riserva per azioni proprie in portafoglio</u>	Tale voce, che accoglie il valore delle azioni proprie iscritte nell'attivo patrimoniale, ha la funzione di salvaguardare l'integrità del capitale e di evitare che l'acquisto di azioni proprie possa tradursi in una distribuzione della parte indisponibile del patrimonio netto. Tale riserva, che può essere di utili o di capitale, viene iscritta solo dopo che le azioni sono entrate nel patrimonio della società, è indisponibile fino a che le azioni non vengono trasferite o annullate; se l'importo delle azioni proprie si riduce, la corrispondente parte della riserva si rende libera

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

<u>VII – Altre riserve</u>	<ul style="list-style-type: none">a) Riserva straordinaria o facoltativa: scopo generico o specifico su delibera dell'assemblea;b) Riserva per rinnovamento impianti e macchinari;c) Riserva per acquisto azioni proprie: per delibera di acquisto futuro;d) Riserva per deroghe ex art. 2423 CC: trattasi di riserva di utili non distribuibile, derivante dall'applicazione di una disposizione di redazione del bilancio prevista dal CC ma incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta;e) Riserva azioni (o quote) della società controllante: riserva indisponibile per azioni della controllante possedute dalla controllata;f) Riserva da rivalutazione partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto: trattasi di riserva non distribuibile;g) Versamenti c/aumento capitale: trattasi di riserva di capitale iscritta in attesa dell'esecuzione di un aumento di capitale scindibile [vedi § 4.2.];h) Versamenti in c/futuro aumento di capitale: trattasi di riserva di capitale [vedi § 4.2.];
----------------------------	---

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

- i) Versamenti in conto capitale o versamenti a copertura perdite: trattasi di riserva di capitale che accoglie conferimenti soci effettuati senza intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale o con destinazione copertura perdite; non vanno a conto economico [vedi § 4.2.];
- j) Riserva da riduzione capitale sociale: trattasi di riserva di capitale rappresentata da un'eccedenza di riduzione di capitale sociale rispetto alle perdite conseguite o alla parte di riduzione di capitale sociale non restituita ai soci;
- k) Riserva avanzo di fusione: trattasi di riserva di capitale derivante da avanzo da concambio o da annullamento;
- l) Riserva contributi in c/capitale: trattasi di riserva di capitale e si riferisce a contributi che non concorrono al reddito;
- m) Riserve da condono fiscale: trattasi di riserve di utili in sospensione di imposta;
- n) Riserva da utili su cambi: trattasi di riserva di utili da adeguamento cambi, non distribuibile; viene costituita in sede di destinazione dell'utile (previo accantonamento a riserva legale) nei limiti dell'utile realizzato

Contenuto delle voci di PATRIMONIO NETTO

<u>VIII – Utili (perdite) portati a nuovo</u>	Tale voce accoglie i risultati netti di esercizi precedenti (non distribuiti né accantonati ad altre riserve) o le perdite non ripianate
<u>IX – Utile (perdita) dell'esercizio</u>	Tale voce accoglie il risultato netto di periodo, così come risulta dal Conto Economico. Se in corso d'anno la perdita è stata in tutto o in parte ripianata oppure, in caso di utile d'esercizio, si sono distribuiti acconti sui dividendi, è necessario fornire un'esplicita ricostruzione delle variazioni intervenute in modo da raccordare il valore esposto nel patrimonio netto con quello esposto dal Conto Economico

RISERVE NOTA INTEGRATIVA

Le informazioni minime relative al patrimonio netto, da riportare in nota integrativa, riguardano:

1. l'indicazione in modo analitico delle voci di patrimonio netto, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di **utilizzo e distribuibilità**, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi (n. 7-bis);
2. le variazioni intervenute nella consistenza delle singole voci, nonché le indicazioni sulla loro formazione e sul loro utilizzo (n. 4);
3. il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio (n. 17);

RISERVE NOTA INTEGRATIVA

4. le azioni di godimento, con specificazione del loro numero e dei diritti che esse attribuiscono (n. 18);
5. il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative (n. 19);
6. l'illustrazione del valore e della tipologia dei beni e dei rapporti iuridici compresi in ciascun patrimonio destinato, ivi inclusi quelli apportati da terzi, dei criteri adottati per l'imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, nonché il corrispondente regime di responsabilità (n. 20);
7. l'indicazione della destinazione dei proventi derivanti da uno specifico affare cui si è destinata parte del patrimonio di cui al terzo comma dell'art. 2447-*decies cod. civ. e dei vincoli sui beni strumentali destinati alla sua realizzazione* (n. 21).

RISERVE DISPONIBILI E DISTRIBUIBILI

Le riserve del patrimonio netto si distinguono, inoltre, in base ai vincoli che ne limitano l'impiego, sotto due distinti profili:

1. Disponibilità, intesa come possibilità di utilizzo nelle tre diverse destinazioni possibili (aumento del capitale, copertura perdite, distribuzione);
2. Distribuibilità, intesa come specifica possibilità di effettiva distribuzione ai soci;

Si tratta di vincoli che possono colpire il primo o solo il secondo profilo, anche temporaneamente, e possono derivare dal regime giuridico proprio delle riserve o dalle decisioni dell'organo assembleare.

FONDO SOVRAPPREZZO

- ESPRIME QUELLA PARTE DEI CONFERIMENTICHE ECCEDE IL VALORE NOMINALE DI EMISSIONE DELLE AZIONI O QUOTE SOTTOSCRITTE.
- LA RATIO ECONOMICA È RINVENIBILE NEL DISALLINEAMENTO TRA VALORE CONTABILE E VALORE EFFETTIVO DEL PATRIMONIO NETTO DELLA SOCIETÀ CONFERITARIA
- CONSENTE DI PROTEGGERE IL CAPITALE DA PERDITE
- NELLA SRL PUÒ EVITARE L'OBBLIGO DI COLLEGIO SINDACALE
- NON PUÒ ESSERE DISTRIBUITA AI SOCI FINO A QUANDO LA RISERVA LEGALE NON È ALMENO PARI AL 20% DEL CAPITALE SOCIALE

RISERVE DI RIVALUTAZIONE

A FRONTE DELL'UTILIZZO DI SPECIFICHE LEGGI DI RIVALUTAZIONE

- **RISERVA EX L. 342/2000 E SUCCESSIVE REITERAZIONI**
- LIBERAMENTE DISPONIBILE SOLO PER IMPUTAZIONE A CAPITALE SOCIALE UTILIZZO A COPERTURA DELLE PERDITE
- VINCOLI SULLE ALTRE UTILIZZAZIONI LA DISTRIBUZIONE DEVE RISPETTARE LE PREVISIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 2445 C.C. E CIOE' NECESSITA UNA DELIBERA ASSEMBLEARE CON INDICAZIONE DEI MOTIVI DI RIDUZIONE E LA POSSIBILITA' DI PROCEDERE DECORSO 90 GIORNI DALLA ISCRIZIONE AL REGISTRO IMPRESE.
- NEL CASO DI UTILIZZO A COPERTURA PERDITE
- DIVIETO DI DISTRIBUZIONE DI UTILI AI SOCI FINO AL REINTEGRO DELLA RISERVA O ALLA DEFINITIVA DELIBERA STRAORDINARIA DI RIDUZIONE

RISERVA LEGALE

FINO A QUANDO LA RISERVA LEGALE NON È PARI ALMENO AL 20% DEL CAPITALE SOCIALE È OBBLIGATORIO DESTINARE ALLA PREDETTA RISERVA ALMENO IL 5% DEGLI UTILI ANNUALI DI CIASCUN ESERCIZIO

- L'INTERO IMPORTO ACCANTONATO A RISERVA LEGALE È DISPONIBILE ESCLUSIVAMENTE PER LA COPERTURA DELLE PERDITE DI ESERCIZIO L'UTILIZZO A COPERTURA DELLE PERDITE DI ESERCIZIO E' AMMESSO SOLO PREVIA UTILIZZAZIONE DI TUTTE LE ALTRE VOCI DEL PN AD ECCEZIONE DI RISERVA PER ACQUISTO AZIONI PROPRIE

RISERVE STATUTARIE

- LE CONDIZIONI, I VINCOLI E LE MODALITÀ DI FORMAZIONE E MOVIMENTAZIONE DI TALI RISERVE SONO DISCIPLINATE DALLO STATUTO CHE NE PREVEDE L'ISTITUZIONE
- **L'ASSEMBLEA DEI SOCI PUÒ DEROGARE** AGLI OBBLIGHI DI ACCANTONAMENTO E/O AI VINCOLI DI DESTINAZIONE **TUTTAVIA** SIMILI DECISIONI RICHIEDONO LA FORMA E LE MAGGIORANZE NECESSARIE PER LE MODIFICAZIONI DELL'ATTO COSTITUTIVO SE LO STATUTO PREVEDE LA COSTITUZIONE DI PIÙ RISERVE DEVE ESSERE DATA IN NOTA INTEGRATIVA SEPARATA INDICAZIONE DELL'AMMONTARE DI CIACUNA DI ESSE

RISERVA AZIONI PROPRIE

OBBLIGHI ED ENTITA' DELL'ACCANTONAMENTO

- SE SI ACQUISTANO AZIONI PROPRIE VA VINCOLATO UN AMMONTARE DI VOCI DISPONIBILI DI PN PARI AL PREZZO PAGATO PER L'ACQUISIZIONE DELLE AZIONI
- IL VINCOLO DI DESTINAZIONE DEVE ESSERE MANTENUTO FINO A QUANDO LE AZIONI PROPRIE VENGONO TRASFERITE A TERZI
- OPPURE ANNULLATE MEDIANTE RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE
- SE IL NUMERO DELLE AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO SI RIDUCE LA RISERVA PUÒ ESSERE RIDOTTA IN MISURA PARI AL PREZZO PAGATO PER LE AZIONI PROPRIE "FUORIUSCITE"

RISERVA PER DEROGHE 2423 Cod.Civ

- L'ARTICOLO 2423 COD.CIV STABILISCE CHE SE INCOMPATIBILI CON IL PRINCIPIO DELLA CORRETTA E VERITIERA RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO DEI FATTI DI GESTIONE LE NORME IN MATERIA DI REDAZIONE DEL BILANCIO DEVONO ESSERE DISAPPLICATE SE IN DIRETTA CONSEGUENZA DELLA DEROGA EMERGE NEL BILANCIO UN UTILE VA ACCANTONATO IN UNA RISERVA NON DISTRIBUIBILE LA RISERVA SI FORMA MEDIANTE L'ACCANTONAMENT O DEL "MAGGIOR UTILE" CONSEGUENTE ALLA DEROGA
- SE LA DEROGA SI TRADUCE IN UNA "MINORE PERDITA" NON VI E' OBBLIGO DI ACCANTONAMENTO.
- **NON DISTRIBUIBILE AI SOCI**
IL VINCOLO PERMANE FINO A QUANDO VIENE RECUPERATO IL CORRISPONDENTE AMMONTARE IL RECUPERO PUÒ AVVENIRE TRAMITE L'AMMORTAMENTO O IL REALIZZO DEGLI ASSETS

RISERVA VALUTAZIONI PARTECIPAZIONI IN BASE AL PATRIMONIO NETTO

- LE PARTECIPAZIONI IN IMPRESE CONTROLLATE E COLLEGATE POSSONO ESSERE VALUTATE SECONDO IL C.D. “METODO PATRIMONIO NETTO” ANZICHÉ SECONDO IL CRITERIO “ORDINARIO” DEL COSTO NUMERO 4 DELL’ART. 2426
- IL “MAGGIOR VALORE DI ISCRIZIONE” VA IMPUTATO: A CONTO ECONOMICO, NELLA VOCE D.19.A (C.D. “**METODO RACCOMANDATO**” DAL PCN 21) DIRETTAMENTE A PATRIMONIO NETTO IN APPOSITA RISERVA (C.D. “**METODO CONSENTITO**” DAL PCN 21).
- LA RISERVA SI FORMA MEDIANTE L’ACCANTONAMENTO DEL “MAGGIOR UTILE” CONSEGUENTE ALL’ISCRIZIONE DEL MAGGIOR VALORE DELLA PARTECIPAZIONE SE L’ISCRIZIONE DEL MAGGIOR VALORE SI TRADUCE IN UNA “MINORE PERDITA” NON VI È OBBLIGO DI ACCANTONAMENTO.
- **NON DISTRIBUIBILE AI SOCI** IL VINCOLO DIMINUISCE DI PARI PASSO CON LE SUCCESSIVE DIMINUZIONI DEL VALORE DI ISCRIZIONE DELLE PARTECIPAZIONI IN RELAZIONE ALLE QUALI L’ACCANTONAMENTO DELLA RISERVA SI È RESA PRECEDENTEMENTE OBBLIGATORIA

RISERVA PER UTILE SU CAMBI

LE VOCI IN MONETA ESTERA (AD ECCEZIONE DELLE SOLE IMMOBILIZZAZIONI NON MONETARIE) DEVONO ESSERE ISCRITTE IN BILANCIO AL TASSO DI CAMBIO A PRONTI AL 31.12

- I RELATIVI UTILI E PERDITE SU CAMBI DEVONO ESSERE IMPUTATI AL CONTO ECONOMICO (VOCE “C.17-BIS - UTILI E PERDITE SU CAMBI”)
- GLI UTILI NETTI SU CAMBI FRUTTO DELLE VALUTAZIONI OPERATE AL CAMBIO DEL 31.12 DEVONO ESSERE ACCANTONATI IN APPOSITA RISERVA (NUMERO 8-BIS DELL’ART. 2426). RISERVA SI FORMA ACCANTONANDO UN AMMONTARE PARI AGLI UTILI NETTI SU CAMBI “DA VALUTAZIONE” NEL LIMITE MASSIMO DEGLI UTILI DI ESERCIZIO DISPONIBILI IN CASO DI UTILE DELL’ESERCIZIO INCAPIENTE NON SERVE DUNQUE VINCOLARE ALTRE VOCI DEL PN.
- **NON DISTRIBUIBILE AI SOCI** SE IN UN ESERCIZIO GLI UTILI NETTI SU CAMBI “DA VALUTAZIONE” SONO INFERIORI ALL’IMPORTO GIÀ VINCOLATO A RISERVA NEL BILANCIO DELL’ESERCIZIO PRECEDENTE IL MAGGIOR IMPORTO VINCOLATO PUÒ ESSERE RICLASSIFICATO A RISERVA DISPONIBILE

VERSAMENTO DEI SOCI

Ci sono riserve che potremmo definire «targate» cioè che sono di pertinenza di alcuni soci (apporti in conto capitale) e quelle proporzionali di pertinenza di tutti i soci.

I versamenti in conto capitale si distinguono In :

Versamenti senza vincolo di destinazione: sono i versamenti a fondo perduto o i versamenti in conto capitale

Versamenti con vincolo di destinazione: ad esempio i versamenti per copertura perdite, versamenti in conto futuro aumento di capi o per altre specifiche finalità.

Se i versamenti sono effettuati dai soci con un preciso vincolo l'unico utilizzo possibile è quello indicato

Se sono effettuati a fondo perduto sono liberamente utilizzabili dalla società.

RISERVE INDISPONIBILI

RISERVE INDISPONIBILI

Sono indisponibili, ovvero non possono essere utilizzate per varie e diverse finalità stabilite dalla legge:

- Riserva legale - nei limiti della quota obbligatoria (art. 2430).
- Riserva da acquisto azioni proprie (art. 2357-ter).
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (art. 2426 punto 4).
- Riserva da utili netti su cambi (art. 2426 punto 8-bis).
- Riserva da deroghe in casi eccezionali (art. 2423.4), per la parte che non è stata recuperata tramite ammortamento o realizzo.

RISERVE

Tipologia riserva	Aumento capitale sociale	Copertura perdite	Distribuzione soci
Riserva legale	no	si	no
Riserva statutaria	si/no	si/no	si/no
Riserva straordinaria	si	si	si
Riserva rivalutazione	si	si	si/no
Riserva sopraprezzo	si	si	si/no
Riserva conv.obbligazioni	si	si	si
Riserva aumento cap.	si	no	no
Versamenti cop,perdite	no	si	no
Versamenti fondo perduto	si	si	si

RIDUZIONE PER PERDITE

ORDINE DI PRECEDENZA

RIDUZIONE PER PERDITE

- NON È CONSENTITO SCEGLIERE DI FAR GRAVARE LE PERDITE SU PARTI DEL PATRIMONIO NETTO MAGGIORMENTE VINCOLATE, FINO A CHE ESISTONO PARTI MENO VINCOLATE O NON VINCOLATE

LE PERDITE ASSORBONO

- UTILI A NUOVO E RISERVE DISPONIBILI
- PER L'ECCEDEXENZA LE RISERVE STATUTARIE
- PER L'ECCEDEXENZA LE RISERVE NON DISTRIBUIBILI EX LEGE
- PER L'ECCEDEXENZA LA RISERVA LEGALE

ASPETTI FISCALI DELLA CLASSIFICAZIONE DELLE RISERVE

- La distinzione tra riserve di capitale e riserve di utili valida ai fini del bilancio non sempre corrisponde a quella desumibile dalla applicazione dei criteri fiscali.
- Il doppio binario tra natura civilistica e fiscale delle riserve è dovuta in primo luogo alla esistenza sotto il profilo fiscale di una classe di riserve in sospensione d'imposta .
- In occasione di operazioni straordinarie (quali fusioni e scissioni) c'è l'esigenza di ricostituire sotto il profilo fiscale le riserve delle società incorporate o scisse può generare un disallineamento tra riserve fiscali e civilistiche.
- Altra causa rilevante del di alimentazione del doppio binario è data dalla esistenza di presunzioni che operano solo ai fini fiscali e possono comportare che una riserva di capitali sia riqualficata qualificata ai fini fiscali come riserva di utili.

CLASSIFICAZIONE FISCALE RISERVE

La classificazione fiscale delle riserve ai fini tributari deve essere effettuata:

- per masse omogenee;
- distinguendo tra riserve di utili e di capitali;

Occorre altresì tener conto :

- Del trattamento fiscale in capo ai soci;
- Delle presunzioni previste dall'articolo 47 del TU.I.R.

RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

- Trattasi di riserve di utili che non sono stati tassati in capo alla società e che subiscono questa tassazione appena se ne delibera l'utilizzo per distribuzione o in taluni casi per qualsiasi utilizzo.
- Società: in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito della società.
- Soci: al momento della distribuzione formano oggetto di tassazione in capo ai soci.
- Se sono utilizzate per la copertura di perdite devono essere ricostituite e non si potranno distribuire dividendi fino alla loro ricostituzione.
- Le riserve in sospensione di imposta, così come ribadito nelle R.M. n. 1 del 11.1.01 e n. 131/E del 18.9.01, possono essere suddivise in due gruppi:
 - **tassabili solo in caso di distribuzione**, contrassegnate da ;
 - **tassabili per qualsiasi utilizzo**, esclusa, in alcuni casi, la copertura di perdite

RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Le riserve in sospensione di imposta non hanno subito tassazione in capo alla società e vengono tassate quando se ne delibera un utilizzo diverso dalla copertura perdita ed in alcuni casi per qualsiasi utilizzo.

- **Riserve da trasformazione ai sensi dell'art. 122.4/917 ora art. 170.4 (da società di capitali in società di persone)**
- **Riserve per sopravvenienze attive ai sensi degli artt. 55/597 e 88/917**
- **Riserve per contributi e liberalità ai sensi dell'art. 55/917**

La riserva esistente in bilancio a seguito della contabilizzazione prevista dalla precedente normativa (possibilità di accantonare il 50% del contributo) sarà tassata se utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite (pregresse, correnti o future), o se i beni cui si riferisce il fondo sono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o assegnati ai soci.

- **Riserve di rivalutazione;**

TASSAZIONE RISERVE

Riserve distribuibili senza alcuna imposta

- Versamento soci
- Riserva da sovrapprezzo azioni
- Riserve da trasformazione di s.n.c.
- Riserva per futuro aumento di capitale.

Riserve da tassare in capo ai soci

- Riserva legale
- Riserva statutaria
- Riserva per rinnovo impianti e macchinari (dopo l'acquisto del macchinario si rende disponibile)
- Riserva da deroghe (distribuibile solo per gli importi recuperati tramite ammortamento o realizzo)
- Riserve di utili da società di capitali a società di persone.

Presunzione di distribuzione di utili in occasione della distribuzione di dividendi (art. 47, comma 1, TUIR)

L'art. 47, comma 1, ultimo periodo prevede dal 2004 una presunzione legale assoluta: *“indipendentemente dalla delibera assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti l'utile d'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 (ossia le riserve di utili) per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta”*.

La disposizione ha il fine antielusivo di evitare, sotto il profilo fiscale, la distribuzione di riserve di capitale contestualmente all'accantonamento a riserva dell'utile di esercizio oppure in presenza di riserve di utili. La presunzione comporta una sorta di “doppio binario” civile e fiscale rispetto alle poste di patrimonio netto, che richiede i seguenti necessari adempimenti da parte delle società emittenti:

- Comunicazione agli azionisti e agli intermediari della diversa natura fiscale delle riserve oggetto della distribuzione e di quale sia quindi il regime fiscale applicabile;
- Tenuta di un inventario delle riserve distribuite, sotto il profilo fiscale, destinato a confluire nel prospetto dedicato del quadro RF di UNICO SC.

Presunzioni di distribuzione utili

La norma si riferisce alle riserve di utili “liberamente disponibili”

Non si applica, quindi, alle seguenti riserve:

- a) Riserva legale;
- b) Riserva azioni proprie;
- c) Riserve in sospensione d'imposta; (tassabili in occasione dell'effettiva distribuzione ai soci);
- d) Utilizzo di riserve a copertura di perdite fiscali;
- e) Riserve formate nel regime di trasparenza; (presunzione inefficace, perché utili comunque già tassati);
- f) Riserve distribuite da società non residenti a soci residenti (difficoltà operative) o caso inverso (solo se dividendo tassabile...).

PESUNZIONE DI CUI art. 1 co. 2 DM 2/04/2008

Altra presunzione che occorre tener presente è quella prevista dall'art. 1 co. 2 DM 2/04/2008:

*“A partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio”.
Pertanto, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti ante 31/12/2007. Se le riserve di utili sono utilizzate per finalità diverse dalla distribuzione secondo l'Agenzia “si possono considerare utilizzate prioritariamente le riserve formate con utili prodotti in esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007”.*

Presunzione di distribuzione di utili in occasione della riduzione di capitale (art. 47, comma 6, TUIR)

L'art. 47, comma 6: "in caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve e altri fondi a capitale le azioni di nuova emissione ... non costituiscono utile per i soci. Tuttavia, se e nella misura in cui l'aumento è avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5 (ossia mediante il passaggio a capitale di riserve o fondi costituenti utili), la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata è considerata distribuzione di utili; la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, a partire dal meno recente....."

CONSEGUENZE PRESUNZIONI

Quali sono le conseguenze di tali presunzioni?

- L'ammontare dell'eventuale **distribuzione di utili**, di **riserve di utili**, di **riserve di capitali** o di **riserve in sospensione di imposta** è **deliberato dall'assemblea dei soci**.
- **Civilisticamente** si posso liberamente distribuire prima riserve di capitale e poi riserve di utili.
- L'articolo 47, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 sancisce la presunzione legale di distribuzione di utili e di riserve stabilendo un **ordine di distribuzione indipendente dalla delibera dei soci ed indipendentemente dalla data di formazione delle riserve**.
- La distribuzione si **presume effettuata nel seguente ordine** :
 1. **utile d'esercizio**;
 - 2 **riserve di utili**;
 - 3 **riserve di capitale**.

Rapporto tra le 2 presunzioni di distribuzione di utili di cui all'art. 47 TUIR

Si pone il tema se la presunzione generale di cui all'art. 47, comma 1 del TUIR operi anche con riferimento agli utili portati ad incremento del capitale. Sul punto autorevole dottrina ritiene che la disciplina dettata dal comma 6 dell'art. 47 debba considerarsi speciale rispetto a quella del comma 1 e che quindi le riserve imputate a capitale non rilevino ai fini della presunzione operante nel caso di distribuzione di dividendi. Tuttavia, nell'ipotesi in cui l'aumento di capitale operato attraverso l'imputazione di riserve di utili e la successiva distribuzione di riserve di capitale siano preordinati a far conseguire ai soci un indebito risparmio d'imposta, è possibile l'applicazione dell'articolo 37 bis, D.P.R. n. 600/73, che alla lettera a) include tra le operazioni potenzialmente elusive le “*distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili*”.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Come precisano le istruzioni del modello Unico SC 2012, la predisposizione del prospetto del capitale e delle riserve risponde all'esigenza di monitorare – per tutti i soggetti, a prescindere, quindi, dalle dimensioni e dalle regole di redazione del bilancio – la struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente, della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106	Capitale sociale	1	2	3	4
	di cui per utili	5	6	7	8
	di cui per riserve in sospensione	9	10	11	12
RF107	Riserve di capitale	1	2	3	4
RF108	Riserve ex art. 170, comma 3	1		3	4
RF109	Riserve di utili da trasparenza	1	2	3	4
RF110	Riserve di utili	1	2	3	4
RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1		3	4
RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1		3	4
RF113	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	2	3	4
RF114	Riserve di utili per contratti di locazione	1	2	3	4
RF115	Riserve in sospensione di imposta	1	2	3	4
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RF116	Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4
RF117	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	2	3	4

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF106 CAPITALE SOCIALE

Nel rigo RF106 devono essere indicate la consistenza iniziale e le variazioni dell'esercizio del capitale sociale sottoscritto (o del fondo di dotazione per gli enti diversi dalle società), con il dettaglio della quota di capitale formato a seguito di imputazione di utili di esercizio e di imputazione di riserve in sospensione di imposta (colonne da 5 in poi). Tale dettaglio assume particolare rilevanza in quanto, in caso di riduzione del capitale, con distribuzione ai soci, la quota di capitale imputabile a dette poste manterrà ai fini fiscali la natura rispettivamente di utili (che costituiranno dividendi in capo ai soci) e di riserve in sospensione (che, oltre ad essere tassate come dividendi in capo ai soci, saranno tassate anche in capo alla società secondo la rispettiva disciplina, con variazione in aumento nel quadro RF del modello Unico SC). Al riguardo si ricorda che ai sensi del comma 6 dell'art.47 del Tuir la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve diverse da quelle di "capitale", a partire dalla meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di riserve di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF107 RISERVE DI CAPITALE

Nel rigo RF107 devono essere indicati i movimenti delle riserve aventi natura di capitale, come ad esempio le riserve costituite con le somme ricevute a titolo di sovrapprezzo azioni e di quelle costituite con versamenti operati dai soci a fondo perduto. Dette riserve, se distribuite, non costituiscono utili in capo ai soci ai sensi del comma 5 dell'art.47 del Tuir.

Rigo RF108 RISERVE EX ART.170, CO.3

Il rigo RF108 accoglie gli utili conseguiti dalle società di persone (non soggette ad Ires) prima della trasformazione in società di capitali (soggette ad Ires) ed iscritti in bilancio, dopo la trasformazione, in apposita riserva. Si tratta di riserve costituite da utili già tassati in capo ai soci per trasparenza ai sensi dell'art.5 del Tuir e dunque, in caso di distribuzione da parte della società trasformata, non concorrono a formare il reddito dei soci (purché dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con l'indicazione della loro origine). Per dette riserve non si ritiene operante la presunzione di distribuzione prioritaria di utili di cui al comma 1 dell'art.47 del Tuir (si veda oltre). Inoltre, se dette riserve sono utilizzate per un aumento di capitale, l'ultima parte del comma 3 dell'art.170 stabilisce che una successiva riduzione volontaria del capitale, con distribuzione ai soci, non costituisce reddito per questi ai sensi dell'art.47, co.6, del Tuir.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF109 RISERVE DI UTILI DA TRASPARENZA

Nel rigo RF109 devono essere indicate le riserve formate con utili realizzati durante il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt.115 e 116 del Tuir, i quali, essendo già tassati in capo ai soci, non costituiscono redditi per questi ultimi se distribuiti. In caso di distribuzione di utili, salvo diversa decisione dell'assemblea dei soci, si considerano prioritariamente distribuite dette riserve, rispetto a quelle formate con utili realizzati non in regime di trasparenza.

Rigo RF110 RISERVE DI UTILI

Nel rigo RF110 devono essere indicati i movimenti delle riserve formate con utili d'esercizio, le quali, se distribuite, rappresentano redditi di capitale che, per il socio persona fisica "qualificato" (partecipazione superiore al 20% o al 2% se la società è quotata), concorrono a formare la base imponibile Irpef nella misura prevista dall'art.47, co.1, primo periodo, del Tuir. Per dette riserve opera la presunzione posta dall'art.47, co.1, secondo periodo, del Tuir, in base alla quale l'eventuale distribuzione di poste del Patrimonio netto aventi natura di riserve di capitale, in luogo dell'utile di esercizio o di riserve di utili presenti in bilancio, deve essere riqualficata agli effetti fiscali come distribuzione di utili. Si tratta di una presunzione favorevole all'Erario in quanto il suo obiettivo è quello di contrastare manovre elusive dirette a distribuire riserve di capitali (non imponibili in capo al socio) rispetto alle riserve di utili (che invece costituiscono imponibile in capo al socio). Ai fini della compilazione del prospetto del capitale e delle riserve, pertanto, la distribuzione delle riserve di capitale dovrà, in questo caso, considerarsi come non avvenuta, mentre dovranno essere considerati distribuiti l'utile dell'esercizio o le riserve di utili.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Ne deriva che, ad esempio, nel caso in cui la società dovesse deliberare di distribuire il fondo sovrapprezzo quote (riserva di capitali da imputare nel rigo RF107), ma avesse al contempo disponibili riserve di utili (righe RF110 e RF111), per presunzione assoluta si considereranno distribuiti gli utili, fino a concorrenza delle somme distribuite. Al riguardo, la **C.M. n.26/E/04** ha chiarito che sono solo le riserve “liberamente disponibili” ad essere soggette a tale presunzione per cui, ad esempio, la stessa non opera per la riserva legale, la quale non è distribuibile, o per la riserva acquisto azioni proprie (Assonime circolare n.32/04). Inoltre detta presunzione non opera per le riserve in sospensione di imposta. Si ritiene, infine, che la predetta presunzione non operi nelle ipotesi di utilizzo delle riserve diverso dalla distribuzione ai soci, per cui nel caso di aumento di capitale o di copertura di perdite di esercizio vi dovrebbe essere piena libertà di scelta da parte della società di utilizzare riserve di utili piuttosto che riserve di capitale.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF111 RISERVE DI UTILI PRODOTTI FINO AL 2007

Nel rigo RF111 devono essere indicate le sole riserve relative ad utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/07 (anno 2007 per i contribuenti "solari") ai sensi dell'art.1, co.3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 aprile 2008. Tenuto conto di quanto indicato nelle istruzioni ministeriali, si ritiene ormai assodato che il rigo RF111 costituisca un "di cui" del precedente rigo RF110, il quale accoglie tutte le riserve di utili (mentre il rigo RF111 solo quelle fino al 2007). Al riguardo opera un'ulteriore presunzione (favorevole al contribuente), prevista dall'art.1 del D.M. 2 aprile 2008, in base alla quale si considerano prioritariamente distribuite le riserve formate con utili prodotti fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/07, le quali sono tassate in capo ai soci persone fisiche "qualificati" nella misura pari al 40%, rispetto a quelle formate con utili realizzati a partire dall'esercizio 2008, che invece concorrono all'imponibile nella maggiore misura del 49,72% (conseguente alla diminuzione dell'aliquota Ires dal 33% al 27,5%). Poiché detta presunzione assume rilevanza solo dal punto di vista dei soci persone fisiche "qualificati", l'Assonime, con la circolare n.20/10, ha ritenuto che l'utilizzo delle riserve fino al 2007 possa avvenire solo per la quota di utili di pertinenza del socio qualificato e non per il totale. In altre parole, dovrebbe essere possibile attribuire, ai soci qualificati, utili realizzati fino al 2007 e, ai non qualificati (tassati con la "cedolare secca" al 20%) e alle persone giuridiche (tassate sul 5% dei dividendi ai sensi dell'art.89 Tuir), utili realizzati dal 2008 in poi. In caso di utilizzo di riserve per copertura di perdite la presunzione non opera, per cui si possono considerare prioritariamente decrementate le riserve di utili prodotti dal 2008 in poi e solo per l'eccedenza quelle relative ad utili prodotti fino al 2007 (**C.M. n.8/E del 2009**, risposta 1.2 e **ADC norma di comportamento n.173/08**). Detta logica dovrebbe essere applicabile anche nel caso di aumento di capitale con imputazione di riserve di utili.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF112, RF113, FR114 SOCIETÀ DI INVESTIMENTO IMMOBILIARE

I righi RF112, RF113 e RF114 sono relativi alle società di investimento immobiliare Quotate *c.d. Siiq* (nonché a quelle non quotate *c.d. Siinq*). In particolare, nel rigo RF112 devono essere indicati l'esistenza iniziale ed i movimenti dell'esercizio delle riserve formatesi con utili realizzati prima del regime esente Siiq, mentre nel rigo RF113 quelle relative ad utili realizzati nel regime esente Siiq e nel rigo RF114 gli utili formatesi durante il regime esente Siiq per la parte riferibile a contratti di locazione di immobili (art.11 del D.M. n.174 del 7 settembre 2007). Al riguardo si ricorda che il comma 2 dell'art.11 del predetto D.M. n.174/07 stabilisce che, salva diversa volontà assembleare, in caso di distribuzione di riserve, si considerano distribuite prioritariamente quelle formatesi anteriormente all'inizio del regime speciale Siiq e Siinq e quelle formatesi durante la vigenza di tale regime con utili derivanti dalla gestione imponibile.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF115 RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Nel rigo RF115 devono essere indicate le variazioni delle riserve che ai fini fiscali sono caratterizzate dal particolare regime di sospensione di imposta, in conseguenza di provvedimenti agevolativi. Dette riserve, peraltro, si dividono ulteriormente in “sospensione moderata” (che non generano tassazione in capo alla società se utilizzate per la copertura perdite, ma solo in caso di distribuzione) e “sospensione radicale” (che generano tassazione anche se utilizzate per la copertura delle perdite). Devono essere comprese in tale rigo anche quelle rappresentanti saldi attivi di rivalutazione, con rilevanza fiscale, di beni dell’attivo in applicazione di leggi speciali, mentre se la rivalutazione è solo civilistica il saldo attivo si presenta come una riserva di utili non in sospensione d’imposta (**C.M. n.11/E/09**), da indicare dunque nel rigo RF110 (o anche nel rigo RF111 a seconda dell’origine). L’eventuale affrancamento del saldo attivo con pagamento di imposta sostitutiva determina il decremento delle riserve in sospensione d’imposta (RF115) e l’incremento di quelle di utili (RF110). Tutti i decrementi delle riserve verificatisi nell’esercizio devono essere oggetto di indicazione nel prospetto del capitale e delle riserve, sia che derivino da distribuzione ai soci, copertura di perdite o imputazione a capitale. In quest’ultimo caso un importo corrispondente andrà indicato nella colonna 2 del rigo RF106. In caso di passaggio a capitale di riserve di utili, un corrispondente importo va indicato anche nella colonna 6 del rigo RF106. In caso di utilizzo di riserve in sospensione di imposta, un corrispondente importo va indicato nella colonna 2 ovvero anche nella colonna 10 del rigo RF106, a seconda che tale vicenda comporti o meno la cessazione del regime di sospensione. Ad esempio, i soggetti che si sono avvalsi delle discipline di rivalutazione di cui all’art.1, commi 469 e 473, della L. n.266/05, nel caso di imputazione a capitale delle riserve in sospensione d’imposta, devono indicare gli importi rispettivamente nel rigo RF115, colonna 3 e nel rigo RF106, colonne 2 e 10.

Il quadro RF – CAPITALE E RISERVE

Rigo RF116 UTILE DELL'ESERCIZIO E PERDITE

Nel rigo RF116 va indicato il risultato del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione. In particolare, nella colonna 1, va indicata la quota dell'utile dell'esercizio che è oggetto di distribuzione; nella colonna 2, la quota accantonata a riserva e, nella colonna 3, la parte eventualmente destinata alla copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo; nella colonna 4, va indicata la perdita dell'esercizio e le perdite dei precedenti esercizi portate a nuovo. Pertanto, se l'utile è stato in parte distribuito e in parte accantonato a riserva, dovranno essere compilate le colonne 1 e 2, la cui somma darà l'importo dell'utile emergente dal Conto economico del bilancio dell'esercizio.

Rigo RF117 UTILE DELL'ESERCIZIO E PERDITE SIIQ

Nel rigo RF117 deve essere riportato il risultato (utile o perdita) del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione per la parte riferibile alla gestione esente di cui al regime speciale delle Siiq e delle Siinq.

Perdite su crediti Normativa civilistica

- L'articolo 2426 del C.C. stabilisce che i crediti devono essere valutati secondo il presumibile valore di realizzo.
- Lo scopo del fondo svalutazione crediti è di fronteggiare non solo situazioni di inesigibilità manifeste ma anche quelle latenti.
- Il principio contabile n. 15 non stabilisce un criterio oggettivo ma si limita ad osservare che questo fondo deve risultare adeguato ma non eccessivo.
- I metodi per determinare l'ammontare del fondo possono essere:
 - - analitico;
 - Sintetico.

PERDITE SU CREDITI

SVALUTAZIONE DEL CREDITO

OIC 15

Va eseguita in via analitica
Con riguardo ad ogni singolo credito
e solo de residuo può essere eseguita
Per masse

Limite art. 106 c. 1 TUIR
0,5% fino al 5%
(occorre transito a conto
Economico)

PERDITE SU CREDITI

L'art. 101 del T.U.I.R stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili quando risultano comprovati da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali.

Pertanto al di fuori delle procedure concorsuali il creditore deve dimostrare il mancato realizzo e il carattere definitivo della perdita.

Potrebbe essere utili dimostrare di avere esperito ogni possibile azione per il recupero del credito ovvero che siano state poste in essere tutte le azioni legali per il recupero del credito.

Elementi che possono comprovare la definitività della perdita possono essere:
Chiusura dei locali d'impresa – irreperibilità del debitore – denuncia penale per truffa – spese da sostenere per il recupero del credito eccessive se confrontate con l'importo del credito ragionevolmente recuperabile

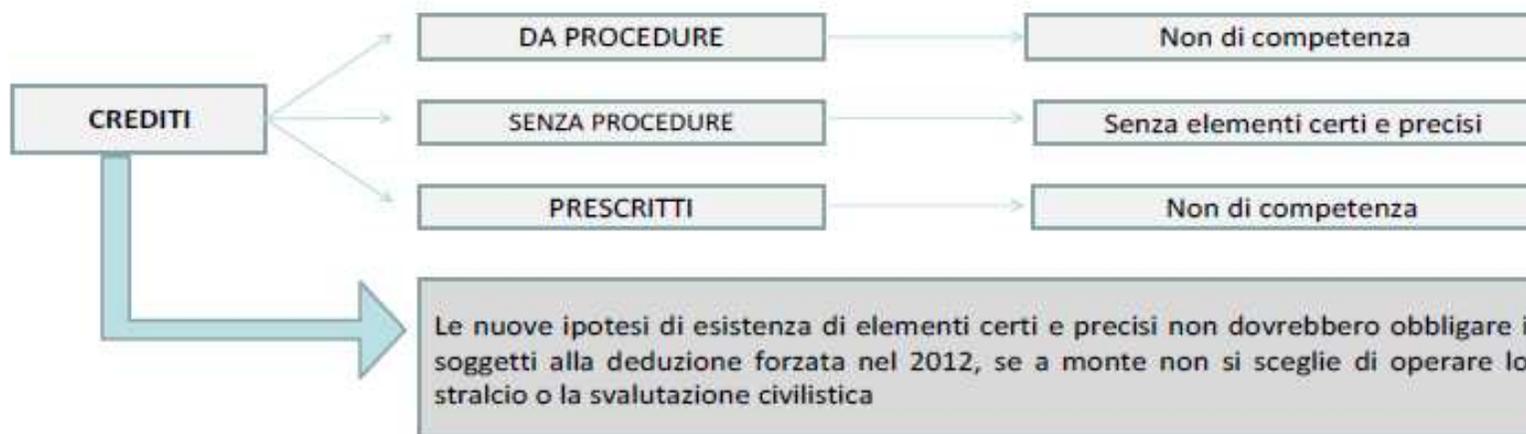
PERDITE SU CREDITI

- **Crediti rientranti nel plafond**
- Crediti da cessioni beni;
- Crediti da cessione azioni ;
- Crediti da cessione obbligazioni
- Crediti assistiti da garanzia reale a meno che la garanzia presenti un costo per creditore (premio assicurativo)
- **Crediti esclusi dal plafond**
- Crediti coperti da garanzia assicurativa;
- Crediti per depositi bancari;
- Crediti in generale e in particolare quelli cambiari che hanno formato oggetto di sconto con clausole *pro soluto* e *pro solvendo*;
- I crediti ceduti in factoring con clausole *pro soluto* e *pro solvendo*;

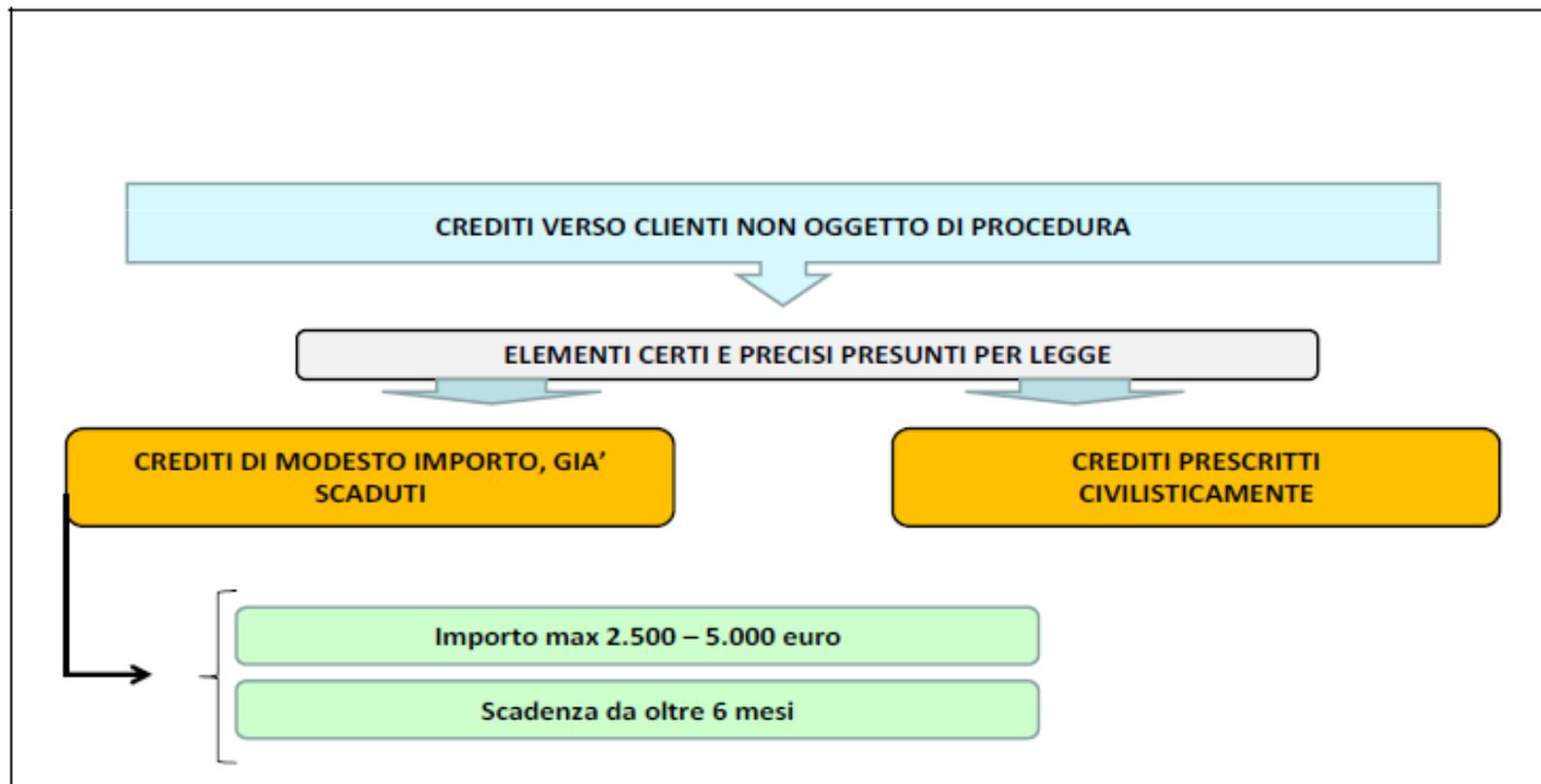
PERDITE SU CREDITI in Dichiarazione dei Redditi

PERDITE SU CREDITI N.D.

RF20 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	¹	,00	²	,00
--	--------------	-----	--------------	-----



PERDITE SU CREDITI in Dichiarazione dei Redditi



PERDITE SU CREDITI in Dichiarazione dei Redditi

PROSPETTO CREDITI

Indicare, in colonna 1, le perdite su crediti dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio e, in colonna 2, quelle deducibili ai sensi dell'art. 101, comma 5, del TUIR, computate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi; tali perdite sono comprensive di quelle che sono state imputate al conto economico di precedenti esercizi, per le quali la deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR.

Indicare, in colonna 1, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e quello complessivo degli accantonamenti per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio precedente.

In colonna 2 indicare l'ammontare fiscalmente dedotto (rigo RS68, colonne 1 e 2, del prospetto dei crediti del Mod. UNICO 2012, quadro RS).

Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione		RS64	RS65	RS66	RS67	RS68	RS69
		Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente					
			Perdita dell'esercizio				
				Differenza			
				Svalutazioni o accantonamenti dell'esercizio		MASSIMO 0,5%	
				Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio		MASSIMO 5%	
				Valore dei crediti risultanti in bilancio			

RS67, va indicato, in colonna 1, l'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti dell'esercizio e, in colonna 2, quello fiscalmente dedotto. A tal fine l'importo delle svalutazioni e degli accantonamenti va assunto al netto delle rivalutazioni dei crediti iscritti in bilancio.
 Nel rigo RS68, va indicato, in colonna 1, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio e, in colonna 2, l'importo fiscalmente dedotto ai sensi dell'art. 106, comma 1, del TUIR.
 Nel rigo RS69 va indicato, in colonna 1, il valore dei crediti iscritti in bilancio e, in colonna 2, il valore nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa, ai sensi del comma 1 dell'art. 106 del TUIR, la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti.

PERDITE SU CREDITI in Dichiarazione dei Redditi

SVALUTAZIONI E ACCANTONAMENTI

RF20	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	1	art. 105	,00	2	art. 106	,00	3	,00
------	--	---	----------	-----	---	----------	-----	---	-----

Articolo 105 - Accantonamenti di quiescenza e previdenza

Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale , sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.

Le disposizioni ... valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all' articolo 17 , comma 1, lettere c), d) e f).

ACCANTONAMENTO TFM

VERIFICHIAMO ESISTENZA DI ATTO CON DATA CERTA OPPURE NO?

ACCANTONAMENTO TFM

MISURA ACCANTONAMENTO ED EVENTUALI RINUNCE

SVALUTAZIONE CREDITI

Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell' articolo 85 , sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi. Nel computo del limite si tiene conto anche di accantonamenti per rischi su crediti. La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Aiuto alla crescita economica - ACE

Come noto, l'art. 1 del c.d. Decreto Salva Italia, D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, rubricato "Aiuto alla crescita economica" ha introdotto, già dal 2011, un incentivo alle imprese che ricapitalizzano la c.d. "ACE". Le imprese destinatarie di tale agevolazione possono dedurre dal reddito imponibile una percentuale sulla variazione in aumento del patrimonio netto rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010.

Lo scopo di tale agevolazione è quella di agevolare le imprese che intendono finanziarsi con capitale proprio anziché ricorrere all'indebitamento, consentendo una riduzione del prelievo delle imposte sui redditi, commisurata al nuovo capitale immesso nell'impresa sotto forma di conferimenti in denaro da parte dell'imprenditore o di destinazione di utili a riserva.

In pratica, l'ACE consiste nella deduzione dal reddito d'impresa di un importo pari al "rendimento nozionale" del nuovo capitale proprio.

Soggetti che possono beneficiare dell'ACE

L'agevolazione in esame può essere fruita dai soggetti IRES e dai soggetti IRPEF e, precisamente da:

- le società di capitali (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., Società cooperative, ecc.) di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR;
- gli enti commerciali residenti in Italia di cui all'art. 73, comma 1, lett. b), TUIR;
- le società estere, limitatamente alle stabili organizzazioni presenti in Italia (art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR;
- gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice purché in contabilità ordinaria.

Determinazione e calcolo del reddito nozionale

Si ricorda che il rendimento nozionale, per i primi tre anni di applicazione dell'ACE (2011/2012/2013) è stato determinato nella misura fissa del 3%, in seguito sarà determinato con decreto del Ministero della Economia. Ciò premesso, per determinare l'importo da portare in deduzione, ai sensi del Decreto 14 marzo 2012, per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione, si assume, quale entità agevolabile agli effetti dell'ACE, il patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio (art. 8, comma 1, Decreto 14 marzo 2012). Nessuna rilevanza assume, pertanto, la variazione del capitale proprio. Il patrimonio netto a fine esercizio sarà così individuato: includendo l'utile d'esercizio; al netto dei prelevamenti in conto utili dei soci / dell'imprenditore e della perdita d'esercizio; considerando tutte le riserve di utili, senza alcuna esclusione (comprese le riserve da rivalutazione monetaria). Si rammenta che, il rendimento nozionale non può eccedere, nel periodo d'imposta di riferimento, il reddito complessivo netto. La "gestione" dell'eccedenza avviene con modalità differenziate a seconda del Soggetto.

Quadro RS

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza
	1	2	3	4
RS113				
		Patrimonio netto	Minor importo col. 4/col. 5	Rendimento
		5	6	3% 7
		Codice fiscale		Rendimento attribuito
		8		9
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
	10	(di cui 11	12	13
RS114 Robin Tax		Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
		1	2	3
RS115 Maggiorazione società di comodo		Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
		1	2	3

Compilazione del Rigo RS113

COLONNA		DATI DA RIPORTARE
1	<i>Incrementi del capitale proprio</i>	Va indicato l'importo degli incrementi del capitale proprio ossia: – conferimenti in denaro, rinuncia e compensazione dei crediti intervenuti nel 2011 (per l'intero ammontare) e nel 2012 (per l'ammontare ragguagliato); – utile 2010 accantonato a riserva nel 2011 e utile 2011 accantonato a riserva nel 2012.
2	<i>Decrementi del capitale proprio</i>	Va indicato l'importo dei decrementi del capitale proprio ossia delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione ai soci intervenute nel 2011 e nel 2012.
3	<i>Riduzioni</i>	Vanno indicate le riduzioni: – pari agli acquisti di partecipazioni in società controllate e di aziende / rami d'azienda; – derivanti dalle disposizioni antielusive ex DM 14.3.2012.
4	<i>Differenza</i>	Corrisponde all' incremento del capitale proprio e deriva dalla seguente differenza: [colonna 1 – (colonna 2 + colonna 3)] Se la differenza è pari o inferiore a "0" le successive colonne non vanno compilate.

Compilazione del Rigo RS113

5	<i>Patrimonio netto</i>	Va indicato il patrimonio netto al 31.12.2012, incluso l'utile / perdita 2012 (considerati al netto dell'IRES teorica). Se il patrimonio netto è pari o inferiore a "0" le successive colonne non vanno compilate.
6	<i>Minor importo col. 4 / col. 5</i>	Va indicato il minor importo tra quanto indicato a colonna 4 e colonna 5.
7	<i>Rendimento</i>	Corrisponde al rendimento nozionale , risultante dal seguente prodotto: colonna 6 x 3%
8	<i>Codice fiscale</i>	La società partecipante al regime di trasparenza ex artt. 5 e 115, TUIR, ovvero ad un trust deve indicare il codice fiscale del soggetto partecipato.
9	<i>Rendimento attribuito</i>	La società partecipante al regime di trasparenza ex artt. 5 e 115, TUIR, ovvero ad un trust deve indicare l'importo del rendimento nozionale attribuito dal soggetto partecipato.

Compilazione del Rigo RS113

10	<i>Eccedenza pregressa</i> NEW	Va indicato l'importo del rendimento nozionale risultante da colonna 11 di rigo RS113 del mod. UNICO 2012 SC. In tale rigo va riportato anche l'eventuale importo indicato a rigo RV67 (ACE non utilizzata dalla società fusa, incorporata o scissa in deduzione dal reddito complessivo trasferito alla società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione).
11	<i>di cui: Eccedenza non attribuibile</i> NEW	Importo di colonna 10 non attribuibile ai soci in caso di trasparenza ex artt. 115 e 116, TUIR ovvero di consolidato, in quanto generato prima dell'opzione per il regime di trasparenza / consolidato.
12	<i>Rendimenti totali</i>	Va indicato l'importo complessivo del rendimento nozionale, corrispondente alla somma del rendimento nozionale del dichiarante e, per le società partecipanti in trasparenza ex artt. 5 e 115, TUIR o ad un trust, di quello attribuitogli dal soggetto partecipato. colonna 7 + colonna 9 + colonna 10
13	<i>Eccedenza riportabile</i>	Va indicato l'importo del rendimento nozionale di colonna 12 eccedente il reddito complessivo netto dichiarato nel quadro RN. Tale eccedenza va portata ad aumento dell'importo deducibile dal reddito 2013 e periodi successivi.