

# Planning e Consulenza Fiscale e societaria

PROF.SSA ANNA DE TONI

A.S. 2015/2016

## SOMMARIO

---

### **IMPOSTE INDIRETTE**

<b>1</b>	<b>I.V.A. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (D.P.R. n.633/72).....</b>	<b>9</b>
1.1	Funzionamento dell'iva .....	9
1.2	Oggetto dell'operazione (requisito oggettivo).....	9
1.3	Soggetti passivi (requisito soggettivo).....	10
1.4	Fatturazione delle operazioni .....	10
1.4.1	Autofattura (Metodo del reverse charge).....	11
1.4.1.1	Registrazione delle operazioni .....	11
1.5	Adempimenti Iva – liquidazioni.....	12
1.6	Adempimenti Iva: Acconto Iva .....	13
1.7	Adempimenti Iva: Comunicazione annuale dati Iva .....	14
1.8	Adempimenti Iva: Modello Iva .....	15
1.8.1	Modello Iva – Forma autonoma .....	15
1.9	Adempimenti Iva – Comunicazione polivalente.....	15
1.10	Detrazione Iva .....	16
1.10.1	Tipologie di Indetraibilità .....	17
1.10.1.1	Indetraibilità oggettiva.....	17
1.10.1.2	Indetraibilità soggettiva .....	17
1.10.1.3	Indetraibilità Pro rata.....	18
1.11	Regimi speciali.....	19
1.12	Territorialità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi (requisito territoriale) .....	20
1.13	Cessioni di beni.....	20
1.14	Prestazioni di servizi .....	20
1.15	Operazioni intracomunitarie.....	24
1.15.1	Autorizzazione per acquisto/cessione IntraUE (anche per servizi generici) .....	24
1.16	Adempimenti Iva: Modelli Intrastat .....	24
1.16.1	Presentazione modello Intrastat .....	24
1.17	Operazioni con soggetti residenti in paesi blacklist .....	25
1.18	Agevolazione Iva: Plafond.....	25
1.19	fatturazione elettronica alla P.A.....	26
1.20	Split Payment .....	26

### **IMPOSTE DIRETTE**

<b>2</b>	<b>IRPEF Imposta sul Reddito delle PErsona Fisiche (D.P.R. 917/86 Tuir).....</b>	<b>28</b>
----------	--	-----------

2.1	Società di persone e altri redditi prodotti in forma associata .....	30
2.1.1	Determinazione del reddito (s.n.c. e s.a.s.).....	30
2.1.2	Attribuzione ai soci .....	31
2.1.3	Determinazione del reddito (s.s.) .....	31
2.1.4	Particolarità .....	32
2.1.4.1	Deducibilità interessi passivi .....	32
2.1.4.2	Beni a uso promiscuo.....	32
2.1.4.3	Agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica).....	32
2.1.4.4	Tassazione dividendi.....	33
<b>3</b>	<b>IRES Imposta sul Reddito delle Società (D.P.R. 917/86 Tuir) .....</b>	<b>34</b>
3.1	Soggetti passivi.....	34
3.2	Determinazione del reddito d'impresa.....	34
3.3	Discrasia per finalità differenti.....	34
3.3.1	Variazioni permanenti.....	35
3.3.2	Variazioni temporanee.....	35
3.3.3	Componenti positive.....	35
3.3.4	Componenti negativi.....	35
3.3.5	Novità: perdite su crediti .....	35
3.3.6	Novità: spese di rappresentanza .....	36
3.3.6.1	Deducibili .....	36
3.3.6.2	Indeducibili .....	36
3.3.6.3	Rimborsi e spese di rappresentanza .....	37
3.3.7	Plusvalenze esenti.....	37
3.3.8	Dividendi .....	37
3.3.9	Interessi passivi.....	38
3.3.9.1	Interessi passivi su leasing .....	39
3.3.9.2	Calcolo deducibilità interessi passivi.....	40
3.3.10	Deducibilità IMU .....	42
3.3.11	Deducibilità TASI.....	42
3.3.12	Locazione finanziaria.....	43
3.3.12.1	Deducibilità.....	43
3.3.12.2	Metodi di contabilizzazione .....	48
3.3.12.3	Informazioni in nota integrativa.....	48
3.3.12.4	Interessi impliciti nel contratto.....	48
3.3.12.5	Leasing di immobili.....	48
3.3.12.6	Deducibilità costi autovetture .....	50
3.3.13	Società di comodo .....	51
3.3.13.1	Verifica dell'operatività .....	52

3.3.13.2	<i>Società non operative</i> .....	52
3.4	ACE (Aiuto alla Crescita Economica).....	52
3.4.1	Calcolo.....	52
3.5	Perdite .....	55
<b>4</b>	<b>IRAP: Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Lgs. n. 446/97 D) .....</b>	<b>58</b>
4.1	Soggetti passivi.....	58
4.2	Base imponibile .....	59
4.2.1	Determinazione della base imponibile .....	59
4.2.1.1	<i>Metodo da bilancio</i> .....	59
4.2.1.2	<i>Metodo fiscale</i> .....	60
4.2.2	Lavoro autonomo .....	61
4.2.3	Regime forfetario.....	62
4.2.4	Componenti sempre indeducibili .....	63
4.2.5	Determinazione del valore della produzione netta .....	64
4.2.6	Deduzione forfetaria .....	65
4.2.7	Deduzioni .....	65
4.2.8	Imposta .....	66
4.2.9	Deducibilità parziale IRAP .....	67
4.2.10	Deducibilità del 10% forfettaria .....	68
4.2.11	Novità finanziaria 2015 .....	68
4.2.12	Deducibilità analitica.....	68

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

<b>5</b>	<b>Trasformazione (art. 2500 c.c., TUIR art 170-177).....</b>	<b>71</b>
5.1	Trasformazione progressiva.....	71
5.1.1	Caratteristiche .....	71
5.1.2	Adempimenti.....	71
5.2	Trasformazione regressiva.....	72
5.2.1	Caratteristiche .....	72
5.2.2	Adempimenti.....	72
5.3	adempimenti contabili.....	73
5.4	Trasformazione all'interno delle società di persone (s.n.c., s.a.s.) .....	75
5.5	Trasformazione all'interno delle società di capitali (s.r.l., s.p.a., s.a.p.a.) .....	75
5.5.1	Adempimenti.....	75
5.6	Trasformazione eterogenea.....	75
5.6.1	Da società di capitali ad altro .....	75
5.6.1.1	<i>Adempimenti</i> .....	75

5.6.2	Trasformazione da altro a società di capitali .....	76
5.6.2.1	Adempimenti .....	76
5.7	Adempimenti fiscali .....	77
5.7.1	Utilizzo delle perdite dei periodi precedenti .....	77
5.7.2	Trattamento delle riserve .....	77
5.7.2.1	Trasformazione regressiva .....	77
5.7.2.2	Trasformazione progressiva .....	77
5.7.2.3	Trasformazione eterogenea regressiva a soggetto commerciale .....	77
5.7.2.4	Trasformazione eterogenea regressiva a soggetto non commerciale .....	77
5.7.2.5	Trasformazione eterogenea progressiva da ente non commerciale .....	77
5.8	Imposte di trasformazione .....	78
<b>6</b>	<b>Fusione (art. 2501 c.c.) .....</b>	<b>80</b>
6.1	Iter .....	80
6.1.1	Predisposizione del progetto di fusione .....	80
6.1.2	Convocazione degli obbligazionisti convertibili .....	80
6.1.3	Redazione della situazione patrimoniale .....	80
6.1.4	Redazione di una relazione a cura dell'organo amministrativo .....	81
6.1.5	Redazione di una relazione a cura di uno o più esperti per ciascuna società .....	81
6.1.6	Deposito degli atti .....	81
6.1.7	Decisione sulla fusione .....	81
6.1.8	Deposito ed iscrizione della decisione di fusione .....	81
6.1.9	Deposito ed iscrizione atto di fusione .....	81
6.1.10	Opposizione dei creditori .....	81
6.1.11	Effetti della fusione .....	81
6.2	Aspetti civilistici .....	82
6.3	Differenze di fusione .....	83
6.3.1	Da annullamento .....	83
6.3.2	Da concambio .....	83
6.4	Casi particolari – Fusione anomala – incorporazione di società interamente posseduta .....	87
6.5	Casi particolari – Fusione inversa o rovesciata .....	87
6.6	Casi particolari – Leverage Buy-Out (LBO) → fusione a seguito di acquisizione con indebitamento 88	
6.7	Aspetti fiscali .....	89
6.7.1	Neutralità fiscale .....	89
6.7.2	Trattamento delle differenze contabili .....	89
6.7.3	Il riporto delle perdite .....	90
6.7.4	Ulteriori aspetti e relativi adempimenti .....	90

6.7.4.1	<i>Effetto dell'ultima iscrizione dell'atto di fusione al registro delle imprese</i> .....	90
6.8	Esempi di riassunto .....	91
6.8.1	ESEMPIO 1 .....	91
6.8.2	ESEMPIO 2 .....	92
6.8.3	ESEMPIO 3 .....	93
6.8.4	ESEMPIO 4 .....	94
6.8.5	ESEMPIO 5 .....	95
<b>7</b>	<b>Scissione</b> .....	<b>96</b>
7.1	Aspetti civilistici .....	96
7.1.1	Scissione proporzionale e scissione non proporzionale .....	96
7.2	Finalità della scissione .....	98
7.3	Iter di scissione .....	99
7.4	Differenze di scissione .....	101
7.4.1	Da annullamento .....	101
7.4.2	Da concambio .....	101
7.4.3	Esempi .....	102
7.4.3.1	<i>Esempio: scissione TOTALE con beneficiarie di nuova costituzione</i> .....	102
7.4.3.2	<i>Scissione TOTALE mediante incorporazione con società preesistenti X e Y</i> .....	102
7.4.3.3	<i>Scissione mediante incorporazione in società preesistenti (una delle beneficiarie detiene il 100% della scissa)</i> 103	
7.4.3.4	<i>Scissione TOTALE mediante incorporazione in società preesistenti (una delle beneficiarie Y detiene il 50% della scissa) con ripartizione proporzionale</i> .....	103
7.6	Aspetti fiscali .....	105
7.6.1	Effetti della scissione .....	105
7.6.2	Differenza di scissione .....	105
7.6.3	Ricostituzione delle riserve della scissa .....	105
7.6.4	Perdite fiscali .....	105
7.6.5	Obblighi tributari .....	105
<b>8</b>	<b>Cessione d'azienda</b> .....	<b>106</b>
8.1	Avviamento .....	106
8.2	Valutazione d'azienda .....	107
8.2.1	Metodo reddituale .....	107
8.2.2	Metodo patrimoniale semplice .....	107
8.2.3	Metodo patrimoniale complesso .....	107
8.2.4	Metodo misto .....	108
8.2.5	Metodo fiscale .....	108
8.3	Adempimenti della cessione d'azienda o ramo d'azienda .....	109

8.3.1	Adempimenti del cedente.....	109
8.3.2	Adempimenti del cessionario.....	109
8.4	Aspetti contabili .....	110
8.4.1	Aspetti contabili della cedente.....	111
8.4.2	Aspetti contabili del cessionario.....	112
8.5	Aspetti fiscali della cessione .....	113
8.5.1	Tassazione plusvalenze .....	113
8.5.2	IVA.....	113
8.5.3	Ulteriori adempimenti .....	113

# IMPOSTE INDIRETTE



# 1 I.V.A. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (D.P.R. N.633/72)

L'I.V.A. è un'imposta che si applica sul valore aggiunto ed è dovuta in relazione al verificarsi di determinati requisiti:

- **Oggetto dell'operazione (requisito oggettivo)**: cessione di beni o prestazione di servizi
- **Soggetto che la effettua (requisito soggettivo)**: operazioni poste in essere nell'esercizio di imprese o arti e professioni
- **Territorio nel quale è effettuata (requisito territoriale)**: operazioni effettuate all'interno del territorio dello stato

Le operazioni che soddisfano contemporaneamente i requisiti previsti sono le seguenti:

- **Imponibili**: operazioni fatturate, registrate e soggette alle aliquote del 4%, 10%, 22%
- **Non imponibili**: operazioni fatturate e registrate ma non soggette ad imposta perché manca il requisito della territorialità
- **Esenti**: operazioni fatturate, registrate, non soggette ad imposta e che limitano il diritto alla detrazione

Operazioni	Assoggettate ad Iva	Detrazione consentita	Adempimenti Iva (fatturate e registrate)
<b>Imponibili</b>	Sì	Sì	Sì
<b>Non imponibili</b>	No	Sì	Sì
<b>Esenti</b>	No	No	Sì
Estranee al regime Iva (per assenza di requisiti o disposizione di legge)	No	No	No

## 1.1 FUNZIONAMENTO DELL'IVA

Il fornitore addebita l'iva al cliente (**rivalsa**) in misura proporzionale al corrispettivo e la versa all'erario al netto dell'imposta pagata sugli acquisti (**detrazione**)

Esempio: A vende a B merce per 100 € + Iva al 22% = 122 €. B rivende la merce a C per 150 € + Iva al 22% = 188 €. Quindi A deve versare all'erario 22 €, B si rivale su C per 33 € e detrae i 22 € pagati ad A, quindi B paga 33-22=11 € di Iva. C è il consumatore finale, non può detrarre l'Iva sugli acquisti.

## 1.2 OGGETTO DELL'OPERAZIONE (REQUISITO OGGETTIVO)

- **Cessione di beni**: atti a titolo oneroso con trasferimento della proprietà oppure con costituzione o trasferimento di diritto reale di godimento
- **Cessione di beni "assimilate"**: atti a titolo oneroso o gratuito non sempre con trasferimento della proprietà o con costituzione o trasferimento di diritto reale (esempio: locazione con diritto di riserva)
- **Cessioni "non cessioni"**: atti a titolo oneroso o gratuito aventi per oggetto particolari beni

- **Prestazioni di servizi:** operazioni effettuate in corrispondenza di contratti d'opera, appalto, mandato, agenzia, spedizione, trasporto mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere

### 1.3 SOGGETTI PASSIVI (REQUISITO SOGGETTIVO)

Esercizio in forma abituale, anche se non esclusiva, di:

- Attività commerciali o agricole anche se non organizzate in forma di impresa
- Attività di lavoro autonomo professionale da parte di persone fisiche, società semplici o associazioni senza personalità giuridica

### 1.4 FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI

La fattura è il documento con il quale il cedente o prestatore esercita la rivalsa e l'acquirente opera la detrazione.

Per ciascuna operazione in regime Iva deve essere emesso un **documento in duplice copia** contenente:

- Data di emissione
- Numero progressivo (la numerazione inizia l'1 gennaio e termina il 31 dicembre)
- Denominazione o ragione sociale delle parti
- Partita Iva dell'emittente
- Natura, quantità e qualità dei beni ceduti e dei servizi prestati
- Valore normale
- Aliquota %, ammontare dell'imponibile e dell'imposta
- Articolo di legge in caso di operazioni:
  - Esenti
  - Non imponibili
  - Non soggette

Sono **esonerati da fatturazione**:

- **I commercianti al minuto** (coloro che vendono direttamente ai consumatori, si usa lo scontrino in questo caso)
- **I soggetti che si avvalgono della dispensa per operazioni esenti<sup>1</sup>**
- **Le imprese in regime forfettario**

La fatturazione può essere **cartacea** o **elettronica<sup>2</sup>**:

- **Immediata** (entro lo stesso giorno dell'operazione)
- **Differita** (entro il 15 del mese successivo, generalmente utilizzata per il trasporto merci o per le fatture cumulative)

**Le fatture di vendita** devono essere registrate nel **registro delle fatture emesse entro 15 giorni dalla data di emissione** secondo l'ordine di numerazione

---

<sup>1</sup> La dispensa è in genere utilizzata dagli operatori del settore finanziario e assicurativo (banche e assicurazioni, promotori finanziari, agenti assicurativi, ecc.), mentre non viene utilizzata nel settore sanitario (posto l'obbligo di emettere comunque fattura). Le operazioni finanziarie/assicurative, peraltro, risultano già esonerate dalla fatturazione (posta la assimilazione alle operazioni dei commercianti al minuto ex art. 22 c. 1 n. 5 e 6 Dpr 633/72); per cui l'opzione ha come effetto il solo esonero da annotazione sul registro dei corrispettivi.

<sup>2</sup> Per le fatture verso la PA è obbligatoria la fatturazione elettronica

**Le fatture differite si registrano entro lo stesso termine di emissione** e rientrano nella liquidazione del periodo di effettuazione

Altri tipi di fatturazione:

- Scheda carburante
- Note di variazione
- Autofattura

#### 1.4.1 Autofattura (Metodo del reverse charge)

**L'autofattura è il documento emesso da chi acquista un bene o riceve la prestazione.** Deve emettere autofattura:

- Chi acquista da un non residente non identificato o senza stabile organizzazione in Italia, beni o servizi
- Chi acquista beni o servizi da produttori ittici o agricoli in regime di esonero
- Chi non riceve fattura entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione
- Chi riceve fattura irregolare
- Chi non riceve la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto intracee (all'interno della comunità europea)
- Chi riceve fattura irregolare relativa ad un acquisto intracee
- Chi acquista rottami, carta da macero e scarti
- Chi effettua cessioni gratuite (omaggi) e chi effettua l'autoconsumo

##### 1.4.1.1 Registrazione delle operazioni

###### *Registro fatture d'acquisto*

Registrati in base alla data di ricevimento indicando:

- Data della fattura
- Numero progressivo attribuito
- Dati del fornitore
- Imponibile distinto per aliquote
- Iva distinta per aliquota

###### *Registro Fatture emesse*

Fatture a autofatture emesse vanno annotate nell'ordine della loro numerazione indicando:

- Data di emissione
- Numero progressivo di emissione
- Dati del cliente
- Imponibile distinto per aliquote
- Iva distinta per aliquota

1.5 ADEMPIMENTI IVA – LIQUIDAZIONI

	Vendite			Acquisti		Versamenti	
	<i>Emissione</i>	<i>Registrazione</i>	<i>Registrazione corrispettivi</i>	<i>Numerazione e conservazione</i>	<i>Registrazione</i>	<i>Periodici</i>	<i>Annuali</i>
<b>Mensile</b>	All'atto dell'operazione	Entro 15 giorni	Entro giorno successivo	All'atto del ricevimento	Prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale	Entro il 16 del mese successivo	
<b>Trimestrale</b>	All'atto dell'operazione	Entro 15 giorni	Entro giorno successivo	All'atto del ricevimento	Prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale	Entro il 16 del secondo mese successivo 16/5 16/8 16/11	16/03

**Iva a debito** del mese o trimestre precedente (Iva esigibile sulle fatture emesse)

-

**Iva a credito** del mese o trimestre precedente (Iva per la quale si esercita l'opzione)

=

**Iva a credito** o **Debito**

**Compensazione** o **Versamento**

Per i soggetti che hanno optato per la liquidazione trimestrale vi è un interesse dell'1% non deducibile sulla somma da versare ma non sulla compensazione

## 1.6 ADEMPIMENTI IVA: ACCONTO IVA

I soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento IVA **entro il 27/12 di ciascun anno**, devono versare a titolo di acconto IVA per l'anno in corso, un importo che può essere determinato secondo diversi metodi:

- **Metodo storico:** 88% di quanto dovuto nel mese di dicembre/nel quarto trimestre dell'anno precedente
- **Metodo previsionale:** 88% di quanto si prevede di versare per il mese di dicembre/quarto trimestre
- **Metodo operazioni effettuate:** 110% dell'importo risultante dalla liquidazione calcolata fino al 20/12

Il metodo previsionale è il più rischioso poiché, in caso di sottostima dell'importo da versare, si viene multati e sono aggiunti gli interessi alla cifra non pagata.

Soggetti esonerati:

- Inizio attività
- Cessazione attività
- Credito d'imposta nell'ultima liquidazione periodica dell'anno precedente
- Debito d'imposta non superiore a 117,38 €
- Registrazione di sole operazioni esenti o non imponibili

## 1.7 ADEMPIMENTI IVA: COMUNICAZIONE ANNUALE DATI IVA

Entro il mese di febbraio di ogni anno in via telematica i contribuenti titolari di partita iva sono obbligati a inviare un modello di comunicazione dati iva che espone in forma sintetica i dati contabili delle operazioni effettuate e delle liquidazioni periodiche relative all'anno solare precedente.

- Credito iva annuale/trimestrale anno  $n > 5.000$  € da usare in compensazione:  
è obbligatorio presentare la dichiarazione Iva<sup>3</sup> in forma autonoma (entro il 28/2/n+1) e pertanto scatta l'esonero dalla comunicazione Iva (obbligatoria negli altri casi)
  - No comunicazione dati Iva
  - Sì dichiarazione Iva (forma autonoma)

Casi per la compensazione:

- **Credito iva annuale/trimestrale anno  $n \leq 5.000$  € da usare in compensazione:**  
compensazione effettuabile dal 1° giorno del periodo successivo a quello a cui si riferisce la dichiarazione (esempio: credito Iva 2015 → utilizzabile dal 1/1/2016)
  - Sì comunicazione dati iva
  - Sì dichiarazione Iva
  - Compensazione orizzontale in F24 libera
  - Regole tradizionali
- **Credito iva annuale/trimestrale anno  $n > 5.000$  € e  $< 15.000$  € da usare in compensazione:**  
compensazione orizzontale effettuabile dal 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito (esempio: credito Iva 2015 → dichiarazione entro mese 2/2016, compensazione possibile dal 16/3/2016)
  - Esonero comunicazione dati Iva
  - Sì dichiarazione Iva (forma autonoma)
  - F24 solo con canale Entratel o Fisconline
- **Credito iva annuale/trimestrale anno  $n > 15.000$  € da usare in compensazione:**  
compensazione effettuabile dal 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito (esempio: credito Iva 2015 → dichiarazione entro mese 2/2016, compensazione possibile dal 16/3/2016)
  - Esonero comunicazione dati Iva
  - Sì dichiarazione Iva (forma autonoma)
  - Obbligo dell'apposizione del visto di conformità alle dichiarazioni (verifiche requisiti e controlli contabili per conformità perché l'erario vuole assicurarsi che il credito sia reale)
  - Sottoscrizione dell'organo di controllo

---

<sup>3</sup> Riepilogo delle operazioni attive e passive risultanti dalle liquidazioni periodiche effettuate (con specifica delle operazioni non imponibili, esenti e intracomunitarie)

## 1.8 ADEMPIMENTI IVA: MODELLO IVA

Entro il 30/09 (in via telematica) in forma unificata (con dichiarazione) o autonoma i contribuenti sono obbligati a inviare il riepilogo delle operazioni attive e passive effettuate nel corso dell'anno solare, evidenziando:

- Il volume di affari
- L'imposta detraibile
- La percentuale di pro-rata
- La liquidazione definitiva
- Le operazioni particolari

Ovvero dichiarare il debito o credito iva risultante dalle liquidazioni effettuate nell'esercizio.

### 1.8.1 Modello Iva – Forma autonoma

- In presenza di credito Iva annuale o trimestrale anno n (importo > a 5.000,00 €) da utilizzare in compensazione: sorge l'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva
  - Forma autonoma entro la fine del mese di febbraio dell'anno n+1
  - Compilazione del modello Iva dell'anno 200n/200n-1

## 1.9 ADEMPIMENTI IVA – COMUNICAZIONE POLIVALENTE

### **Obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini Iva**

L'obbligo di comunicazione riguarda:

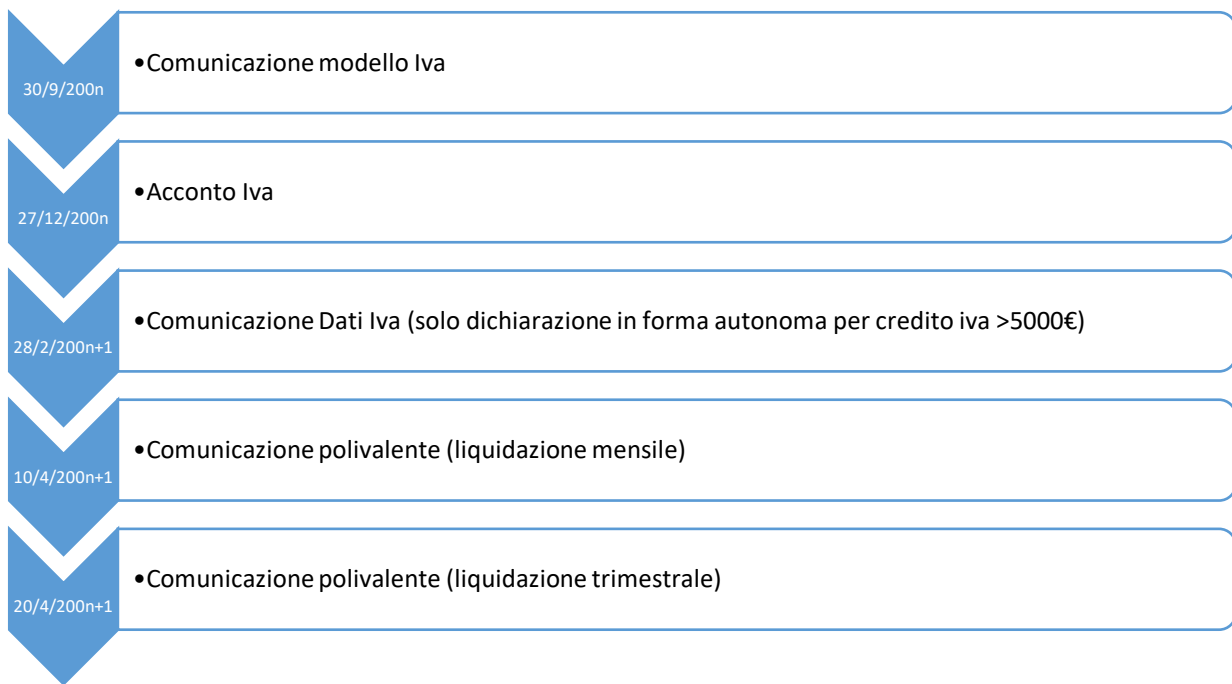
- Le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali c'è obbligo di emissione della fattura, a prescindere dall'importo
- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali non c'è l'obbligo di emissione della fattura, se l'importo unitario dell'operazione è pari o superiore a 3.600 euro al lordo dell'Iva
- Le operazioni in contanti legate al turismo di importo pari o superiore a mille euro, effettuate da chi esercita commercio al minuto e attività assimilate, o da agenzie di viaggi e turismo (i soggetti indicati agli articoli 22 e 74-ter del Dpr 633/1972), nei confronti delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e comunque diversa da quella di uno dei paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio dello Stato.

### **Comunicazione telematica**

**I dati possono essere comunicati in forma aggregata (riuniti per macro categorie) o analitica**

I termini per l'invio della comunicazione in forma telematica sono:

- 10/04/200n+1 per i soggetti obbligati che effettuano la liquidazione iva mensile
- 20/04/200n+1 per gli altri



### 1.10 DETRAZIONE IVA

La detrazione consente il recupero (entro la dichiarazione annuale relativa al 2° anno successivo a quello in cui è sorto il diritto) dell'importo dell'imposta pagata sugli acquisti effettuati a determinate condizioni:

- Operazioni effettivamente avvenute e dimostrabili (possesso del documento di acquisto)
- Operazioni inerenti all'attività del soggetto passivo

L'iva da versare in un periodo (mese o trimestre) si calcola nel seguente modo:

$$\begin{array}{r} \text{Iva su cessioni o prestazioni effettuate} \\ - \\ \text{Iva detraibile (ovvero l'iva addebitata dal fornitore)} \\ = \\ \text{Iva a debito o a credito} \end{array}$$



### 1.10.1 Tipologie di Indetraibilità

- **Per destinazione** (operazioni non soggetto o esenti)
- **Pro quota** (per beni ad uso promiscuo es. autovetture)
- **Oggettiva** (natura di beni o servizi)
- **Soggettiva** (caratteristica attività svolta)
- **Pro rata** (presenza di operazioni esenti)
- **Enti non commerciali**
- **Regimi forfettari**

#### *1.10.1.1 Indetraibilità oggettiva*

L'indetraibilità oggettiva deriva dalla natura dei beni e servizi acquistati e indipendentemente dalle caratteristiche dell'acquirente:

- Autovetture, autoveicoli, motocicli, ciclomotori
- Spese autostradali
- Spese per alberghi, ristoranti, bar
- Beni di lusso, uso abitazione propria
- Omaggi
- Spese di rappresentanza
- Cellulari

#### *1.10.1.2 Indetraibilità soggettiva*

L'indetraibilità soggettiva deriva dalle caratteristiche dell'attività svolta dal soggetto e indipendentemente dalla natura dei beni e servizi acquistati

Il diritto alla detrazione è riconosciuto in forma limitata o non è riconosciuto se vi sono:

- Operazioni attive esenti
- Operazioni non assoggettate ad iva

1.10.1.3 *Indetraibilità Pro rata*

% di detrazione forfettaria

Operazioni con diritto alla detrazione (Imponibili più non imponibili) (A)

% iva detraibile = \_\_\_\_\_

Operazioni con diritto alla detrazione + operazioni esenti (B)

Operazioni con diritto alla detrazione (A):

+ operazioni imponibili

+ operazioni non imponibili

+ operazioni intracomunitarie

+ operazioni escluse per mancanza del requisito della territorialità

+ operazioni non soggette

+ operazioni senza pagamento dell'iva

- cessione di beni ammortizzabili

- passaggi interni tra più attività

- operazioni non soggette

Operazioni con diritto alla detrazione + operazioni esenti (B)

Totale (A)

+ operazioni esenti (art. 10)

- operazioni esenti di cui art. 10 da 1 a 9

### - ESEMPIO -

Operazioni imponibili : 4.100,00 ( iva 902,00)

Operazioni esenti : 1.200,00

Acquisti: 7.200,00 ( iva 1.584,00)

% detraibilità =  $\frac{4.100,00}{4.100,00 + 1.200,00} \times 100 = 77,36 \%$

Iva detraibile = 1.584,00 \* 77 % = 1.220,00

Iva non detraibile = 1.584,00 – 1.220,00 = 364,00

### 1.11 REGIMI SPECIALI

- **Agricoltura, allevamento e pesca**
- **Editoria**
  - Metodo delle copie vendute:
    - Momento impositivo = effettiva vendita
    - Base imponibile = copie spedite (al netto delle rese effettive) X prezzo al pubblico
    - Aliquota = 4%
    - Utilizzato generalmente per le edicole
  - Metodo della resa forfetaria
    - Momento impositivo = consegna o spedizione
    - Base imponibile = copie spedite (ridotte di un abbattimento %) x prezzo al pubblico
    - Aliquota = 4%
    - Utilizzato generalmente per le librerie
- **Agenzie di viaggio e turismo**
- **Giochi, intrattenimenti e spettacoli**
- **Rottami (utilizzo del reverse charge)**
  - *Cedente:*
    - Emette la fattura senza esporre IVA indicando che si tratta di operazioni di cui all'art. 74 comma 7/8 DPR 633/72.
    - Annota la fattura nel registro delle fatture emesse
  - *Acquirente:*
    - Integra la fattura indicandovi l'aliquota e la relativa imposta
    - Annota la fattura nel registro acquisti ai fini della detrazione
    - Annota la fattura nel registro delle fatture emesse o corrispettivi
- **Sub-appalti (utilizzo del reverse charge)<sup>4</sup>**
  - *Subappaltatore:*
    - Emette la fattura senza addebito IVA e bollo indicando che si tratta di operazioni di cui all'art. 17 comma 6 DPR 633/72
    - Annota la fattura nel registro delle fatture emesse
  - *Impresa appaltatrice:*
    - Integra la fattura indicandovi l'aliquota e la relativa imposta
    - Annota la fattura nel registro acquisti ai fini della detrazione
    - Annota la fattura nel registro delle fatture emesse o corrispettivi
- **Regime del margine per la cessione di beni usati**

---

<sup>4</sup> Il reverse charge è applicabile anche alle prestazioni "di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"

## 1.12 TERRITORIALITÀ DELLE CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI (REQUISITO TERRITORIALE)

### 1.13 CESSIONI DI BENI

Luogo fisico del bene al momento della cessione	Rilevanza territoriale in Italia	
Italia	Sì	Operazione fatturata e assoggettata ad Iva
Paese estero	No	Nessuna operazione perché trattasi di bene non esistente in Italia
Italia ma spedito in altro stato membro dell'Unione Europea	No	Cessione intracomunitaria non imponibile in Italia

### 1.14 PRESTAZIONI DI SERVIZI

Servizi resi a soggetto privato **(B2C): territorialità dello stato del prestatore**

Servizi resi a soggetto passivo **(B2B): territorialità del committente**

Prestatore (soggetto passivo)	Committente	Luogo di tassazione	Iva in Italia
ITA	p-Ita p-UE p-ExtraUE	B2C Luogo del prestatore	Sì
ITA	ITA	B2B Luogo del committente	Sì
ITA	UE o ExtraUE	B2B Luogo del committente	No
UE o ExtraUE	ITA	B2B Luogo del committente	Sì

<b>Prestazione di servizi <u>effettuata</u> da impresa italiana</b>	Verso impresa UE	Operazione <u>non rilevante</u> ai fini Iva Utilizzo del reverse charge Compilazione modello intrastat
	Verso impresa ExtraUE	Operazione <u>non rilevanti</u> ai fini Iva Operazione non soggetta

<b>Prestazione di servizi <u>ricevuta</u> da impresa italiana</b>	Da impresa UE	Operazione <u>rilevante</u> ai fini Iva Utilizzo del reverse charge Compilazione modello Intrastat
	Da impresa ExtraUE	Operazione <u>rilevante</u> ai fini Iva Utilizzo del reverse charge

**PRESTAZIONE DI SERVIZI**

<b>Prestatore</b>	<b>Cliente</b>	<b>Effettuazione</b>	<b>Rilevanza acconti</b>	<b>Rilevanza fattura</b>	<b>Termine fattura</b>	<b>Titolo</b>	<b>Modello Intrastat</b>
<b>Servizi "generici"</b>							
ITA	UE	Ultimazione prestazione o pagamento	Sì	No	15 del mese successivo all'ultimazione	Art. 7 ter "reverse charge"	Sì
ITA	ExtraUE	Ultimazione prestazione o pagamento	Sì	No	15 del mese successivo all'ultimazione	Art. 7 ter "operazione non soggetta"	No
UE	IT	Ultimazione prestazione o pagamento	Sì	No	Entro il 15 del mese successivo al ricevimento della fattura	Reverse charge  Se non riceve la fattura entro il secondo mese successivo all'ultimazione del servizio deve emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo	Sì
ExtraUE	ITA	Ultimazione prestazione o pagamento	Sì	No	15 del mese successivo all'ultimazione	Autofattura	No
<b>Servizi "specifici" (esempio locazione di un immobile)</b>							
ITA	UE	Fattura o pagamento	Sì	Sì	Data pagamento	Soggetta Iva	No
ITA	UE	Maturazione corrispettivi	Sì	No	15 del mese successivo alla maturazione corrispettivi	Art. 7 ter "operazione non soggetta"	Sì
UE	ITA	Fattura o pagamento	Sì	Sì	Entro il 15 del mese successivo al ricevimento fattura	Reverse charge entro il terzo mese	No
UE	ITA	Maturazione corrispettivi	Sì	No	Entro il 15 del mese successivo al ricevimento fattura	Reverse charge entro il terzo mese	Sì

- Modello intrastat solo per operazioni con UE
- Acconti sempre rilevanti per le prestazioni di servizi
- Fattura rilevante solo per servizi specifici al momento del pagamento ma non si applica l'Intrastat in quel caso

**CESSIONE DI BENI**

<b>Fornitore</b>	<b>Cliente</b>	<b>Effettuazione</b>	<b>Rilevanza acconti</b>	<b>Rilevanza fattura</b>	<b>Termine fattura</b>	<b>Titolo</b>	<b>Modello Intrastat</b>
ITA	UE	Data partenza beni o emissione fattura	No	Sì	15 del mese successivo alla partenza	“non imponibile”	Sì
UE	ITA	Partenza beni o emissione fattura	No	Sì	15 del mese successivo al ricevimento fattura	Autofattura entro il 15 del terzo mese successivo	Sì

- Per le cessioni di beni gli acconti non sono mai rilevanti

## 1.15 OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

### 1.15.1 Autorizzazione per acquisto/cessione IntraUE (anche per servizi generici)

**Obbligo di iscrizione nell'elenco VIES** (Vat Information Exchange System), **pena l'impossibilità di operare** (vendere/acquistare) **in ambito comunitario**

Le cessioni e prestazioni effettuate in mancanza di iscrizione al VIES sono imponibili in Italia

**Il modello VIES viene richiesto in sede di inizio attività** (per i nuovi operatori). Per 30 giorni non si possono effettuare operazioni intracomunitarie. Nel caso venissero effettuate, l'Agenzia delle Entrate attuerebbe provvedimenti di diniego o di inclusione automatica dopo la verifica dei requisiti.

Dopo l'inclusione si è soggetti a controlli per altri 6 mesi

## 1.16 ADEMPIMENTI IVA: MODELLI INTRASTAT

**I soggetti obbligati:**

- Soggetti passivi che effettuano cessioni o acquisti intracomunitari di beni
- Soggetti passivi che effettuano o ricevono servizi "generici" tassati secondo il criterio generale B2B

L'assolvimento dell'Iva spetta al committente

**Servizi esclusi "soggettivamente":**

- Se la controparte (prestatore o committente) non ha partita Iva (**caso B2C**)
- Se la controparte (prestatore o committente) è un soggetto ExtraCE (**modello Intrastat non applicabile**)

**Servizi esclusi "oggettivamente":**

- Servizi relativi a immobili
- Servizi relativi a fiere
- Ristorazione e catering
- Noleggio mezzi di trasporto a breve termine
- Trasporto persone
- Servizi non imponibili e esenti nel paese del committente

### 1.16.1 Presentazione modello Intrastat

**Presentazione mensile o trimestrale**

**La periodicità si determina separatamente per acquisti, cessioni e prestazioni comunitarie, in relazione al volume delle operazioni effettuate nei 4 trimestri precedenti**

Entro il 25 del mese successivo (per elenchi mensili) o 25 del mese successivo a ciascun trimestre solare (per elenchi trimestrali)

**C'è l'obbligo di presentazione esclusivamente in via telematica**



### 1.17 OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PAESI BLACKLIST

**Sono operazioni con soggetti aventi sede, domicilio o residenza in paesi a regime fiscale privilegiato**

I soggetti passivi Iva, identificati nel territorio dello Stato, devono comunicare all'agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli stati o territori blacklist

Forma:

- **Comunicazione riepilogativa di tutte le operazioni** (cessioni/acquisto beni, prestazioni di servizi) **rese e ricevute**
- Il DDL "semplificazioni", prevede che la **comunicazione** sia da trasmettere **con cadenza annuale**, senza essere più collegata alle singole operazioni
- **Soglia di esenzione da 500 € a 10.000 €**

### 1.18 AGEVOLAZIONE IVA: PLAFOND

**Consiste nell'acquisto da fornitore senza addebito d'imposta se il soggetto passivo ha lo status di esportatore abituale**, ovvero ha realizzato un volume di affari con l'estero, nell'anno solare precedente (12 mesi precedenti), superiore al 10% di quello complessivo

Esempio:

- Esportazioni dirette
- Operazioni intracomunitarie
- Triangolazioni

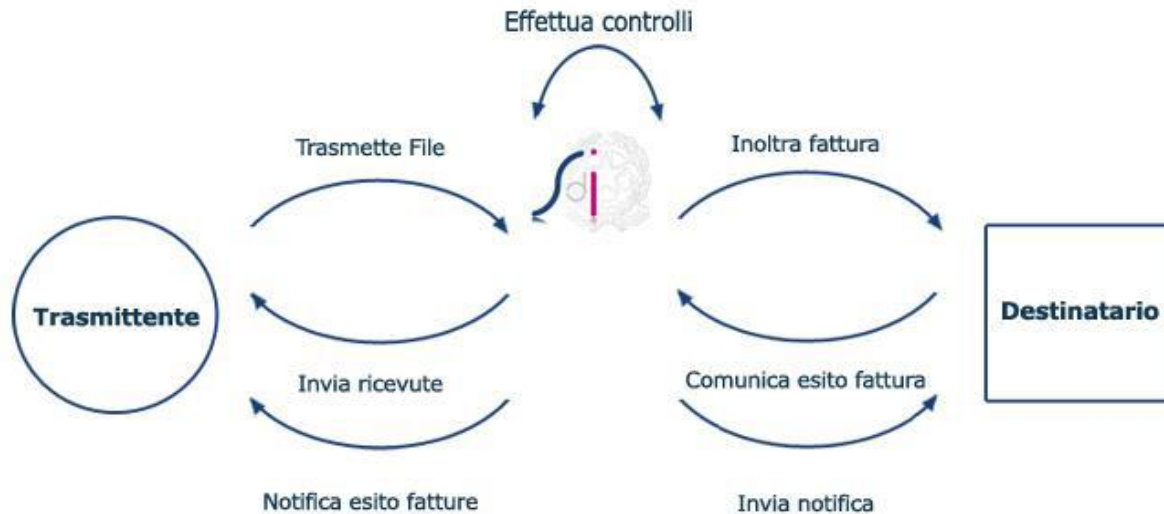
Esempio:

- Volume di affari complessivo = 10.000.000 €
- Operazioni di vendita con l'estero = 1.400.000 €

$1.400.000/10.000.000 = 14\% \rightarrow$  sì esportatore abituale, plafondi = 1.400.000 €

### 1.19 FATTURAZIONE ELETTRONICA ALLA P.A.

Si passa da un modello B2G (Business to Government) ad un modello B2B. Vi è un'ottimizzazione dei processi amministrativi da parte della PA. Monitoraggio dei pagamenti effettuati nei confronti dei soggetti che hanno debiti insoluti nei confronti della PA.



### 1.20 SPLIT PAYMENT

**“Per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato (...) per i quali suddetti cessionari non sono debitori d’imposta, l’imposta è versata dai medesimi secondo modalità fissate dal decreto.”**

L’ufficio della pubblica amministrazione, invece di corrispondere l’IVA al soggetto fornitore, la verserà direttamente nelle casse dell’Erario.

Ovvero:

- Fornitore emette fatture annotando “scissione dei pagamenti”
- Fornitore registra la fattura senza computare l’iva a debito
- L’iva è versata dalla PA destinataria
  - Al momento del pagamento della fattura
  - Opzione: al momento del ricevimento della fattura

# IMPOSTE DIRETTE

## 2 IRPEF IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (D.P.R. 917/86 TUIR)

---

### Imposta personale e progressiva

Colpisce i soggetti residenti e non residenti in Italia che hanno prodotto nell'anno solare redditi, sia in denaro che in natura, rientranti in una delle **sei categorie**:

- Redditi fondiari
- Reddito da lavoro autonomo
- Redditi da lavoro dipendente
- Redditi da capitale
- Redditi di impresa
- Redditi diversi

Soggetto passivo	Imponibile
Residenti	Reddito complessivo (ovunque prodotto)
Non residenti	Reddito prodotto in Italia

**Deduzioni:** riduzione **dell'imponibile fiscale** (dal reddito complessivo)

**Detrazioni:** riduzioni **dell'imposta lorda** (familiari a carico, lavoro dipendenti, pensioni)

Reddito per scaglione	Aliquote Irpef per scaglione	Imposta dovuta
<15.000	23%	% sull'intero importo
15.000-28.000	27%	3.450 + 27% sull'eccedenza
28.000-55.000	38%	6.900 + 38% sull'eccedenza
55.000-75.000	41%	17.220 + 41% sull'eccedenza
>75.000	43%	25.420 + 43% sull'eccedenza




---

#### Reddito complessivo:

---

+  $\Sigma$  dei redditi delle sei categorie precedenti

- perdite degli anni precedenti derivanti dall'esercizio di impresa

**= REDDITO IMPONIBILE**

X Aliquota IRPEF

**= IMPOSTA LORDA**

- detrazioni

- oneri detraibili

- crediti d'imposta

**= IMPOSTA NETTA**

- eccedenza a credito d'imposta

- acconti versati

**= IMPOSTA DA VERSARE O A CREDITO**



## 2.1 SOCIETÀ DI PERSONE E ALTRI REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA

I redditi prodotti da società di persone e assimilate **costituiscono redditi di partecipazione per i soci se risultano soddisfatte queste tre condizioni:**

- **Forma giuridica della società**
  - S.n.c.
  - S.a.s.
  - S.s.
  - Società assimilate
- **Residenza dei soci**
  - I soci devono essere residenti nel territorio dello Stato
  - Si considera residente la società che per la maggior parte del periodo d'imposta (minimo 183 giorni) ha in Italia alternativamente:
    - La sede legale
    - La sede amministrativa
    - L'oggetto principale dell'attività
- **Caratteristiche dei soci**
  - Persone fisiche che detengono la partecipazione anche in qualità di imprenditori
  - Altre società di persone
  - Società di capitali
  - Enti non commerciali residenti
  - Società o enti di ogni tipo (con o senza personalità giuridica) non residenti

### 2.1.1 Determinazione del reddito (s.n.c. e s.a.s.)

- Soggetti autonomi
- Reddito di natura commerciale
- Determinazione del reddito secondo le regole del reddito di impresa (contabilità ordinaria/semplificata)
- Ripartizione del reddito tra i soci in base alla % di partecipazione e ai fini della tassazione IRPEF
- Obbligo di presentare unico stato patrimoniale con indicazione dell'imponibile Irpef da ripartire ai soci

### 2.1.2 Attribuzione ai soci

**L'utile o la perdita, prodotti dalla società, vanno attribuiti secondo queste regole:**

- **Nello stesso periodo di produzione ed indipendentemente dalla effettiva percezione** (principio di trasparenza)
- **A coloro che risultano soci alla chiusura del periodo d'imposta**
- **In proporzione alle quote di partecipazione detenuta**

Ai soci vengono anche attribuiti i crediti di imposta e le ritenute d'acconto riferite ai redditi

Il reddito di partecipazione concorre, insieme agli altri redditi del socio, alla determinazione del reddito complessivo

Le ritenute d'acconto e i crediti d'imposta attribuiti dalla società si sommano ad altri importi aventi la stessa natura

**La quota di perdita attribuita dalla società è deducibile secondo le seguenti regole:**

- **Se la perdita è realizzata da società in contabilità ordinaria, la quota di perdita è deducibile solo da altri redditi di impresa o di partecipazione conseguiti nell'anno**
  - Se mancano tali redditi o non sono sufficienti a coprire la perdita = riporto dell'eccedenza negli esercizi successivi
  - Riporto non oltre il 5° anno
  - Non è ammessa la compensazione parziale e se negli anni successivi si conseguono ulteriori perdite, queste devono essere utilizzate prima di quelle riportate
  - Le perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, senza limiti di tempo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva
- **Se la perdita è realizzata da società in contabilità semplificata, la quota di perdita è deducibile dal reddito complessivo del socio nel medesimo anno e l'eventuale eccedenza non può essere riportata negli esercizi successivi **NON È POSSIBILE IL RIPORTO****

### 2.1.3 Determinazione del reddito (s.s.)

- No reddito d'impresa poiché è vietato l'esercizio di attività commerciali
- Redditi di altra natura (fondiari, lavoro autonomo, di capitale, diversi...)
- Attribuzioni ai soci con le stesse regole previste per s.n.c.

**I redditi di impresa si determinano in relazione al:**

- **Requisito soggettivo:** esercizio abituale di imprese commerciali
- **Requisito oggettivo:** risultato dell'attività svolta derivante dal regime di contabilità ordinaria o semplificata (utile o perdita)

L'utile o la perdita si ottengono dalla sommatoria di componenti positivi e negativi secondo il principio di competenza

I redditi d'impresa si determinano in maniera diversa in relazione al sistema contabile adottato:

- **Ordinario:** redazione del bilancio con determinazione analitica del reddito
- **Semplificato:** compilazione di un prospetto analitico nella dichiarazione dei redditi

Il reddito d'impresa va determinato per ogni singolo periodo d'imposta

Dal risultato contabile della gestione (differenza tra componenti positivi e negativi) +/- variazioni previste dalla normativa fiscale

#### 2.1.4 Particolarità

##### 2.1.4.1 *Deducibilità interessi passivi*

Gli interessi passivi inerenti all'esercizio dell'attività sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra: l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi

$$\frac{\text{Ricavi imponibili} + \text{Ricavi esclusi}}{\text{Ricavi imponibili} + \text{Ricavi esenti}}$$

Beta s.n.c.

Ricavi imponibili € 50

Ricavi esenti € 20

Ricavi esclusi € 10

$$\frac{\text{Ricavi imponibili} + \text{Ricavi esclusi}}{\text{Ricavi imponibili} + \text{Ricavi esenti}} = \frac{50 + 10}{50 + 20} = \frac{60}{70} = 86\%$$

##### 2.1.4.2 *Beni a uso promiscuo*

Si tratta di beni utilizzati sia per l'attività d'impresa che per uso personale e per i quali la deducibilità è limitata alla quota utilizzata per l'impresa (**deducibilità "pro quota"**)

##### 2.1.4.3 *Agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica)*

L'agevolazione ACE, rappresentata da una deduzione (chiamata "rendimento nozionale") dal reddito complessivo netto e spetta anche alle imprese individuali e alle società di persone in contabilità ordinaria

È determinata con le modalità "semplificate", assumendo quale entità agevolabile il patrimonio netto al termine di ciascun esercizio

La deduzione in esame va determinata nell'apposito prospetto del quadro RS del modello unico

**Possibilità per i soggetti di trasformare l'eccedenza ACE in un credito d'imposta utilizzabile ai fini IRAP, in alternativa al riporto ai periodi d'imposta successivi**



**Determinazione agevolazione ACE:**

Individuare il patrimonio netto al 31.12.n:

- Incluso l'utile/perdita dell'anno n
- Al netto dei prelevamenti in conto utili dei soci/imprenditore

E applicare al patrimonio netto lo specifico coefficiente stabilito per l'anno (Esempio: per il 2014 è il 4%)

Esempio:

Determinazione agevolazione ACE – esempio

**Alfa s.a.s**

Capitale sociale	€ 10.000
Versamenti in c/capitale	€ 40.000
Riserve	€ 10.000
Prelievi ai soci	€ 50.000
Utile 2014	€ 5.000

Patrimonio netto rilevante ai fine Ace  $(10.000+40.000+10.000-50.000+5.000)=$   
€ 15.000

Agevolazione = € 15.000 x 4% = € 600

#### 2.1.4.4 Tassazione dividendi

Distribuzione di dividendi a soggetto persona fisica

- Dividendi percepiti in vesti di **imprenditori individuali o da società di persone (indipendentemente se qualificate o no)**
  - Concorrono al reddito limitatamente al:
    - 40% del loro ammontare se relativi ad utili maturati sino all'esercizio in corso al 31.12.2007
    - 49.72% del loro ammontare se prodotti successivamente al 31.12.2007
- Dividendi percepiti per **partecipazioni qualificate** da **persone fisiche NON imprenditori**
  - Il sistema di tassazione è uguale a quello previsto per i soggetti imprenditori
- Dividendi percepiti per **partecipazioni NON qualificate** da **persone fisiche NON imprenditori**
  - La società erogante il dividendo applica una ritenuta a titolo d'imposta pari al 26% sull'intero ammontare percepito
    - Fino al 30.06.14 ritenuta del 20%
    - Dal 1.07.14 ritenuta del 26%

Utili corrisposti da soggetti IRES/società residenti			
Tipologia partecipazione	Utile tassato	Modalità tassazione dividendi	
Non qualificata	100%	Ritenuta a titolo d'imposta	
		Fino al 30.06.14	Dall'1.07.14
		20%	26%
Qualificata	49.72%	Tassazione in dichiarazione dei redditi	

### 3 IRES IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (D.P.R. 917/86 TUIR)

---

#### 3.1 SOGGETTI PASSIVI

Società di capitali:

- S.p.a.
- S.a.p.a.
- S.r.l.
- Cooperative
- Enti pubblici e privati

Incide sui redditi prodotti in ogni esercizio dalle società nell'ambito del normale svolgimento dell'attività d'impresa

Si determina applicando alla base imponibile l'**aliquota del 27.5 % ridotta al 16.5 % per i soggetti agevolati** come cooperative, enti ecclesiastici, Iapab<sup>5</sup>, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri

Base imponibile = reddito complessivo netto

#### 3.2 DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

**Il reddito complessivo si determina sulla base del bilancio** al cui risultato economico (utile/perdita) vanno apportate **opportune variazioni in aumento e/o in diminuzione** (principio di derivazione)

Componenti positivi di competenza dell'esercizio +

Componenti negativi di competenza dell'esercizio –

+/- variazioni permanenti/temporanee =

**REDDITO COMPLESSIVO (imponibile fiscale)**

#### 3.3 DISCRASIA PER FINALITÀ DIFFERENTI

**Reddito civilistico = risultato della gestione**

- Rappresentazione e quantificazione corretta e veritiera della situazione aziendale
- Chiarezza
- Prudenza
- Competenza

**Reddito fiscale = base del prelievo tributario (quantificazione in base a criteri precisi)**

- Competenza fiscale
- Certezza
- Imputazione
- Inerenza

---

<sup>5</sup> Istituto pubblico di assistenza e beneficenza

### 3.3.1 Variazioni permanenti

- Differenze di natura definitiva
- Esclusione perpetua per norma fiscali di alcuni componenti di bilancio
- Costi e ricavi non imponibili
- Variazioni che non danno origine alla fiscalità differita

#### Esempio:

- Differenze permanenti negative = costi indeducibili, sanzioni
- Differenze permanenti positive = valori che costituiscono sopravvenienze

### 3.3.2 Variazioni temporanee

- Spostamento della tassazione da un esercizio all'altro
- Sfasamento temporale = anticipo/differimento del momento impositivo
- Variazioni che danno origine alla fiscalità differita

#### Esempio:

- **Differenze temporanee positive = "tassabili" = originano valori imponibili negli esercizi futuri**
  - Derivano da deduzione di componenti positivi di reddito che saranno ripresi in esercizi successivi a quello in cui sono iscritti in conto economico (l'imponibile dell'esercizio corrente si riduce)
  - Passività per imposte differite (Esempio: ammortamenti fiscali superiori la quota civilistica, plusvalenze patrimoniali rateizzate)
- **Differenze temporanee negative = "deducibili" = componenti negative di conto economico ma deducibili negli esercizi futuri**
  - Maggiori costi, imponibile dell'esercizio corrente aumenta e diminuisce quello degli esercizi futuri
  - Attività per imposte anticipate (Esempio: costi con deducibilità parziale, costi deducibili per cassa)

### 3.3.3 Componenti positive

- Ricavi
- Plusvalenze patrimoniali
- Plusvalenze esenti
- Sopravvenienze attive
- Dividendi e interessi

### 3.3.4 Componenti negativi

- Altri accantonamenti
- Ammortamenti
- Beni immateriali
- Beni gratuitamente devolvibili
- Spese relative a più esercizi
- Costi generali deducibili

### 3.3.5 Novità: perdite su crediti

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

Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a:

- 5.000 € per le imprese di più rilevante dimensione
- 2.500 € per le altre imprese

**Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto**

**Estensione della deducibilità automatica in ogni caso per i crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali o che hanno concluso accordi di ristrutturazione dei debiti anche alle ipotesi di:**

- Conclusione da parte del debitore di piani di attestati di risanamento
- Assoggettamento del debitore a procedure estere equivalenti

**Deducibilità ammessa nel periodo di imputazione in bilancio anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale**

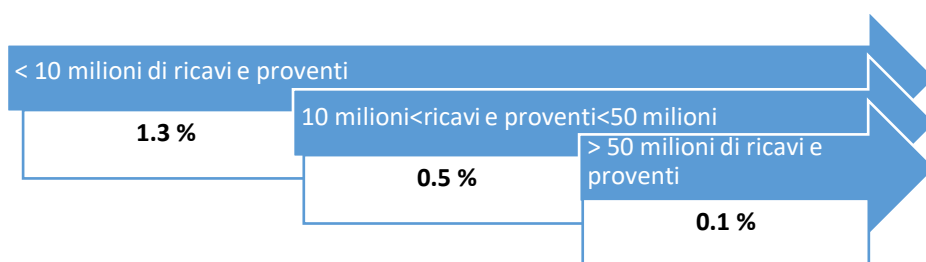
Quindi, per riassumere, le perdite su crediti sono deducibili se:

- È concluso un accordo di ristrutturazione del bilancio
- Il credito è di modesta entità (antieconomicità del recupero) ed è scaduto da 6 mesi
  - Massimo 5.000 € grandi imprese (oltre 100 milioni di fatturato)
  - Massimo 2.500 € le altre
- Il diritto alla riscossione del credito si è prescritto
- IAS: cancellazione dei crediti per eventi estintivi

### 3.3.6 Novità: spese di rappresentanza

#### 3.3.6.1 Deducibili

- Omaggi
- Spese non di rappresentanza (Esempio: vitto e alloggio per i clienti durante le fiere)
- Spese di rappresentanza entro i limiti
  - < 10 milioni di ricavi e proventi: 1.3 % dei ricavi e proventi
  - Compresi tra 10 e 50 milioni di ricavi e proventi: 0.5 % dei ricavi e proventi
  - > 50 milioni di ricavi e proventi: 0.1 % dei ricavi e proventi



#### 3.3.6.2 Indeducibili

- Spese di rappresentanza oltre i limiti
- Spese di rappresentanza non inerenti

### 3.3.6.3 Rimborsi e spese di rappresentanza

In linea generale:

- Somministrazione di alimenti e bevande
- Prestazioni alberghiere

Deducibili nella misura del 75 %

### 3.3.7 Plusvalenze esenti

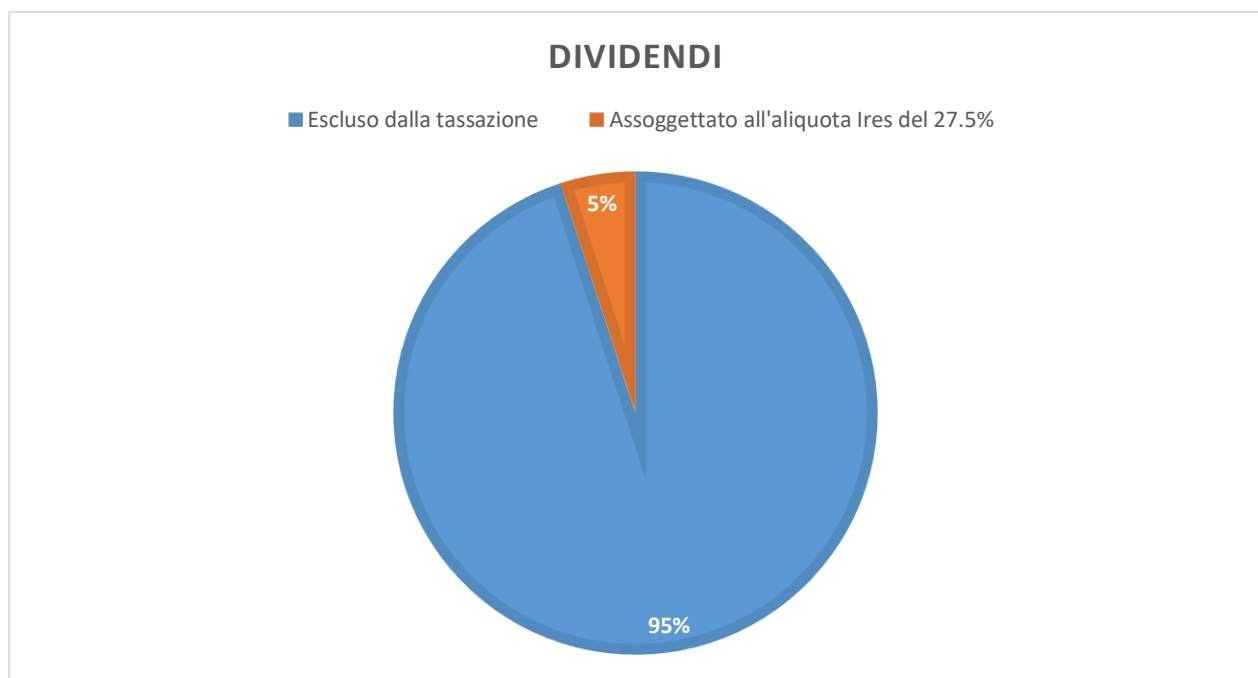
Non occorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti al 95% le plusvalenze realizzate relativamente a azioni o quote di partecipazioni in società che soddisfano i seguenti requisiti:

- Possesso della partecipazione ininterrotto dal primo giorno del 12° mese precedente quello della cessione, considerando cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente
- Classificazione in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie
- La partecipata deve risiedere in uno stato non paradiso fiscale
- La partecipata deve esercitare un'impresa commerciale

### 3.3.8 Dividendi

Distribuzione dei dividendi a soggetto IRES (tranne l'ente non commerciale):

- È escluso da tassazione il 95% dei dividendi
- Viene assoggettato all'aliquota IRES del 27.5% soltanto il 5% dell'importo dei dividendi



### 3.3.9 Interessi passivi

**Gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati**

**L'eventuale eccedenza è deducibile nei limiti del 30% del ROL** (risultato operativo lordo della gestione caratteristica)

La quota di interessi e oneri finanziari assimilati non dedotta nel periodo d'imposta può essere dedotta nei successivi periodi d'imposta se e nei limiti di cui sopra

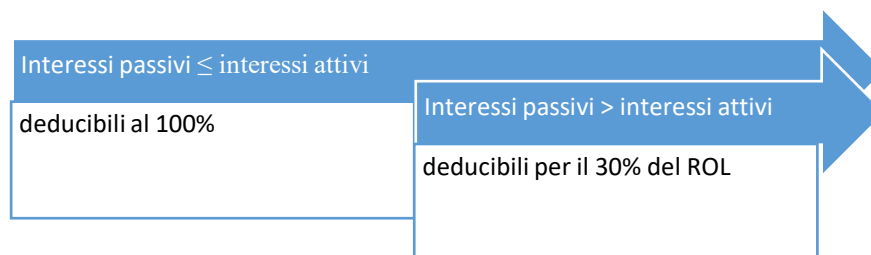
La quota di ROL non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi può essere portata ad incremento del ROL dei successivi periodi d'imposta

Interessi passivi e oneri derivanti da:

- Contratti di mutuo
- Contratti di locazione finanziaria
- Emissione di obbligazioni e titoli simili
- O qualsiasi altro rapporto avente natura finanziaria

Sono esclusi:

- Gli interessi e oneri indeducibili
- Interessi passivi di natura commerciale





Interessi passivi e oneri finanziari +

Interessi passivi su leasing (esclusi quelli su veicoli) –

Interessi passivi non deducibili (Esempio: interessi iva trimestrale) –

Interessi passivi capitalizzati –

Interessi passivi comunque deducibili –

Interessi attivi e proventi finanziari maturati su crediti –

Interessi =

Eccedenza interessi passivi da valutare – 30% ROL =

**LIMITE DEGLI INTERESSI DEDUCIBILI**



### 3.3.9.1 *Interessi passivi su leasing*

**Scorporo degli interessi dalla quota canone pagata per aggiungerla agli interessi passivi da sottoporre a controllo**

No interessi autoveicoli

- Soggetti IAS: interessi a conto economico
- Soggetti NON IAS: determinati a forfait

3.3.9.2 *Calcolo deducibilità interessi passivi*


---

Valore della produzione (voce A conto economico) –

Costi della produzione (Voce B conto economico) =

DIFFERENZA +

Leasing (B8) +

Ammortamenti immobilizzazioni immateriali (B10) +

Ammortamenti immobilizzazioni materiali (B10) =

ROL \* 30% =

**LIMITE**

---



La società Alfa spa presenta nel proprio c.e. :

-Interessi passivi totali € 50.000 di cui:

- 40.000 da mutui

- 5.000 da leasing

- 5.000 di natura commerciale (non si considerano nel calcolo)

- Interessi attivi totali € 7.000

Interessi da considerare ( 40.000+5.000)

differenza = 45.000 – 7.000= 38.000

ROL= Valore della produzione 1.200.000 –

costi della produzione 1.050.000 –

ammortamenti 10.000 +

canoni leasing 15.000 + = 175.000

30% ROL = 52.500 → **interessi < limite** → **interessi totalmente deducibili**



La società Alfa spa presenta nel proprio c.e. :

-Interessi passivi totali € 50.000 di cui:

- 40.000 da mutui
- 5.000 da leasing
- 5.000 di natura commerciale (non si considerano nel calcolo)

- Interessi attivi totali € 7.000

Interessi da considerare ( 40.000+5.000)

differenza = 45.000 – 7.000= 38.000

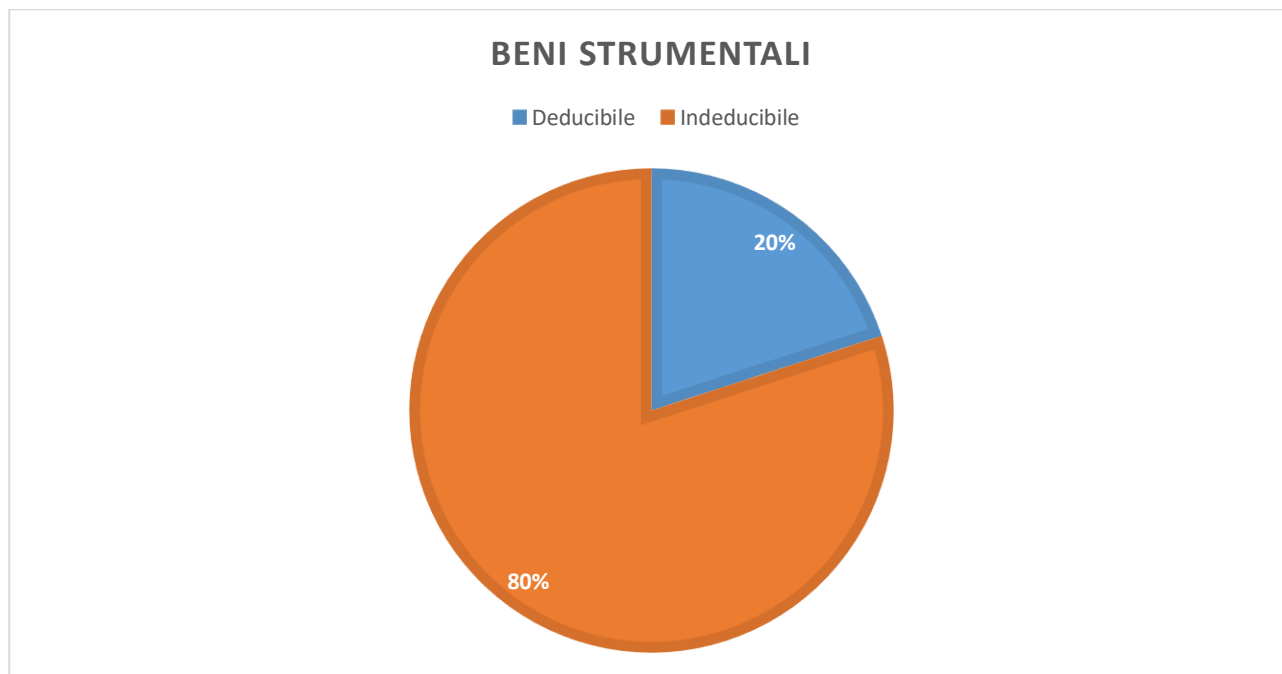
ROL= Valore della produzione    1.000.200 –  
costi della produzione        1.050.000 –  
ammortamenti                    10.000 +  
canoni leasing                    15.000 + = - 23.000

ROL negativo =limite zero      —————>    **interessi > limite = interessi passivi indeducibili**

### 3.3.10 Deducibilità IMU

L'Imu è **indeducibile** dalle imposte erariali e dall'Irap

L'unica eccezione è la **parziale deducibilità** per gli immobili strumentali (20% dell'imposta pagata nell'anno n. Solo quella di competenza, non compresi i versamenti tardivi)



Immobili strumentali (anche locati a terzi)	
Tipologia immobile	Deducibilità IMU
Strumentale per natura	Sì, 20%
Strumentale per destinazione	Sì, 20%
Uso promiscuo	No
Bene merce	No
Bene patrimonio	No

Variazione rispetto al bilancio civilistico: imposta pagata nell'anno n (B14) → variazione fiscale in aumento

20% dell'imposta pagata = parziale deduzione = variazione fiscale in diminuzione

### 3.3.11 Deducibilità TASI

- Principio di derivazione<sup>6</sup>
- Deduzione per cassa per immobili strumentali

<sup>6</sup> Il reddito di impresa è determinato partendo dal risultato civilistico, a cui saranno apportate le variazioni necessarie ad adeguarlo fiscalmente

### 3.3.12 Locazione finanziaria

#### 3.3.12.1 Deducibilità

Relativamente ai contratti di locazione finanziaria, negli ultimi anni sono intervenute modifiche per cui ai fini della deducibilità occorre distinguere tra:

- **Contratti stipulati fino al 28/04/2012: durata contrattuale subordinata alla durata minima**

Tipologia di beni	Durata minima
Mobili	2/3 periodo ammortamento
Immobili	2/3 periodo ammortamento (minimo 11 o 18 anni)
Veicoli a deducibilità limitata	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2/3 del periodo di ammortamento (auto strumentali e assegnate in uso promiscuo)</li> <li>• Periodo di ammortamento per le auto non assegnate</li> </ul>

Durata	Deducibilità
Durata contratto $\geq$ durata minima	Sì canoni deducibili
Durata contratto $<$ durata minima	No canoni deducibili

- **Contratti stipulati dal 29/04/2012 al 31/12/2013: periodo minimo di deduzione**
  - No vincolo di durata minima del contratto
  - Periodo minimo di deducibilità mai di durata inferiore a 2/3 del periodo minimo di ammortamento

Tipologia di beni	Periodo minimo di deducibilità
Mobili	Non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento
Immobili	Non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento (minimo 11 o 18 anni)
Veicoli a deducibilità limitata	Non inferiore al periodo di ammortamento per le auto non assegnate

Durata	Deducibilità
Durata contratto $\geq$ periodo minimo di deducibilità	Sì canoni deducibili come imputati a conto economico
Durata contratto $<$ periodo minimo di deducibilità	Sì canoni deducibili in un periodo maggiore: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Disallineamento tra valori civilistici e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio = variazione in aumento nel modello unico</li> <li>• Canoni non dedotti alla scadenza sono deducibili extracontabilmente = variazione in diminuzione nel modello unico</li> </ul>

Contratto di leasing di attrezzatura

Durata = 40 mesi

Canone mensile = € 10.000

Attrezzatura = coeff.ammortamento 20%

Periodo ammortamento = 5 anni = 60 mesi

Periodo minimo =  $2/3$  periodo amm.to =  $60 \times 2/3 = 40$  mesi

Periodo minimo (40) = durata contrattuale (40)



i canoni sono interamente deducibili in ciascun periodo d'imposta

▪ Contratti stipulati dal 29.04.2012 al 31.12.2013 – Esempio 2

Contratto di leasing di attrezzatura

Durata = 36 mesi = 3 anni

Canone mensile = € 1.000 (canone annuo € 12.000 – canone totale € 36.000)

Attrezzatura = coeff.ammortamento 20%

Periodo ammortamento = 5 anni = 60 mesi

Periodo minimo =  $2/3$  periodo amm.to =  $60 \times 2/3 = 40$  mesi

durata contrattuale (36) < periodo minimo (40)

canone annuale contabilizzato in C.E. = 12.000

canone deducibile (  $12.000 \times 36/40$  ) = 10.800

variazione in aumento in Unico 1.200



eccedenza deducibile extracontabilmente al termine del contratto

Periodi	Canone a CE	Importo deducibile	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione	Imposte anticipate (C.E.)	Crediti per imposte anticipate (S.P.)
2013	12.000	10.800	1.200	-	330	330
2014	12.000	10.800	1.200	-	330	660
2015	12.000	10.800	1.200	-	330	990
2016	-	3.600 ( $36.000/40\text{mesi} \times 4\text{ mesi}$ )	-	3.600	-990	- 990
<b>Totale</b>	<b>36.000</b>	<b>36.000</b>	<b>3.600</b>	<b>3.600</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

- **Contratti stipulati dal 01/01/2014: periodo minimo di deduzione**

- No vincolo di durata minima
- Deduzione ammessa per un periodo non inferiore alla metà (non più i 2/3) del periodo di ammortamento
- Deduzione ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni

Tipologia di beni	Periodo minimo di deducibilità
Mobili	½ del periodo di ammortamento
Immobili	Non inferiore a 12 anni
Veicoli a deducibilità limitata	Non inferiore al periodo di ammortamento per le auto non assegnate

Durata	Deducibilità
Durata contratto $\geq$ periodo minimo di deducibilità	Sì canoni deducibili come imputati a conto economico
Durata contratto $<$ periodo minimo di deducibilità	Sì canoni deducibili in un periodo maggiore: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Disallineamento tra valori civilistici e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio = variazione in aumento nel modello unico</li> <li>• Canoni non dedotti alla scadenza sono deducibili extracontabilmente = variazione in diminuzione nel modello unico</li> </ul>

- Contratti stipulati dal 01.01.2014 (Finanziaria 2014) – Esempio 1

Contratto di leasing di impianto

Durata = 60 mesi = 5 anni

Canone mensile = € 1.000 ( canone annuo = 12.000 canone totale = 60.000)

impianto = coeff. ammortamento 20%

Periodo ammortamento = 5 anni = 60 mesi

Periodo minimo di deducibilità =  $1/2$  periodo amm.to =  $60/2 = 30$  mesi



canone annuale contabilizzato in C.E.  $1.000 \times 12 = 12.000$   
totalmente deducibile

▪ Contratti stipulati dal 01.01.2014 (Finanziaria 2014) – Esempio 2

Contratto di leasing di impianto

Durata = 24 mesi = 2 anni

Canone mensile = € 1.000 (canone annuo = 12.000 canone totale = 24.000)

impianto = coeff. ammortamento 20%

Periodo ammortamento = 5 anni = 60 mesi

Periodo minimo = 1/2 periodo amm.to = 60/2 = 30 mesi

Durata (24 mesi) < periodo minimo fiscale

canone annuale contabilizzato in C.E.  $1.000 \times 12 = 12.000$



canone deducibile (  $24.000/30 \times 12$  ) = 9.600

eccedenza dedotta extracontabilmente

Periodi	Canone a CE	Importo deducibile	Variazione in aumento	Variazione in diminuzione	Imposte anticipate (C.E.)	Crediti per imposte anticipate (S.P.)
2014	12.000	9.600	2.400	-	660	660
2015	12.000	9.600	2.400	-	660	1.320
2016	-	4.800 (24.000/30*6)	-	4.800	-1.320	-1.320
<b>Totale</b>	<b>24.000</b>	<b>24.000</b>	<b>4.800</b>	<b>4.800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Ambito di applicazione	
Ambito soggettivo	Imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali <sup>7</sup>
Ambito oggettivo	Locazione finanziaria (contratti con opzione finale di acquisto)  Esclusi i contratti di locazione operativa (affitti e noleggio)

<sup>7</sup> Non si applica alle imprese che adottano gli IAS perché in base allo IAS 17, il bene è iscritto in bilancio come passività verso il concedente. Quindi a conto economico sono imputati gli ammortamenti e gli oneri finanziari e non i canoni di leasing. Per questo la durata contrattuale è irrilevante

3.3.12.2 *Metodi di contabilizzazione*

Metodi di contabilizzazione	
Metodo patrimoniale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Canoni pagati</b> → conto economico, voce B8</li> <li>• <b>Riscatto del bene</b> → stato patrimoniale, attivo</li> <li>• <b>Canoni futuri da pagare</b> → conti d'ordine</li> </ul>
Metodo finanziario	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valore del bene</b> (minore tra fair value e valore attuale) → stato patrimoniale, attivo</li> <li>• <b>Debito verso società di leasing</b> → stato patrimoniale, passivo</li> <li>• <b>Quote di ammortamento e oneri finanziari</b> → conto economico</li> </ul>

3.3.12.3 *Informazioni in nota integrativa*

- **Valore attuale** delle rate di canone non scadute determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo
- **Onere finanziario** effettivo di competenza dell'esercizio
- **Valore complessivo** al quale i beni oggetto di locazione sarebbero iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni (costo storico/eventuali svalutazioni), con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio

3.3.12.4 *Interessi impliciti nel contratto*

La quota di interessi impliciti compresi nel canone è deducibile in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati

**Criterio di individuazione forfetaria:** ripartizione degli interessi desunti per la durata

**Durata fiscale del leasing:**

$$\frac{\left[ \text{canoni di competenza del periodo} - \left( \frac{\text{costo del concedente al netto del prezzo di riscatto}}{X} \right) \right]}{\text{giorni durata fiscale del leasing}}$$

3.3.12.5 *Leasing di immobili*

In caso di leasing immobiliare occorre effettuare lo scorporo della quota di terreno su cui insiste il fabbricato, posto che la metodologia forfetaria influisce sulla quota capitale utile per la determinazione della quota parte del canone riferibile al terreno

Quota capitale riferita al terreno → quota indeducibile → variazione in aumento



Durata del contratto	15 anni
Durata fiscale	18 anni

Canone annuale	€ 90.000
Costo sostenuto dalla società di leasing (al netto del prezzo di riscatto)	€ 900.000

Anno	IRES					IRAP			
	Canone a CE	Importo deducibile	Quota Interessi	Quota capitale	Quota terreno (30%)	Importo deducibile	Quota Interessi	Quota capitale	Quota terreno (30%)
1	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
2	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
3	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
4	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
5	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
6	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
7	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
8	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
9	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
10	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
11	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
12	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
13	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
14	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
15	90.000	75.000	25.000	50.000	15.000	90.000	30.000	60.000	18.000
16	-	75.000	25.000	50.000	15.000	-	-	-	-
17	-	75.000	25.000	50.000	15.000	-	-	-	-
18	-	75.000	25.000	50.000	15.000	-	-	-	-
	1.350.000,00	1.350.000,00	450.000,00	900.000,00	270.000,00	1.350.000,00	450.000,00	900.000,00	270.000,00

#### Particolari eventi interruttivi del contratto di leasing:

- **Riscatto anticipato o Risoluzione anticipata**
  - L'utilizzatore del bene in leasing deve recuperare i disallineamenti civilistici e fiscali emersi durante la durata contrattuale
  - Modalità di recupero:
    - Operare un recupero integrale delle quote di disallineamento nell'esercizio di riscatto o risoluzione anticipata del contratto
    - Capitalizzare il disallineamento sul costo fiscale del bene (prezzo di riscatto), deducendo il disallineamento tramite il processo di ammortamento
    - Dedurre il disallineamento con variazioni in diminuzione nel limite dell'importo massimo dei canoni deducibili
  - In caso di:
    - Riscatto alla scadenza del contratto: sembrerebbe potersi sostenere il recupero del disallineamento secondo la metodologia della capitalizzazione
- **Non esercizio del diritto di riscatto**
  - Sembrerebbe potersi sostenere il recupero del disallineamento secondo la metodologia della deduzione nel limite dell'importo massimo dei canoni deducibili
- **Cessione del contratto di leasing**
  - In capo all'impresa utilizzatrice-cedente, costituisce sopravvenienza attiva
    - Valore normale del bene – (valore attuale canoni residui + prezzo di riscatto) = sopravvenienza attiva imponibile
  - Nel caso ci siano disallineamenti tra il valore civilistico e fiscale, la sopravvenienza attiva viene calcolata come:
    - Valore normale del bene – (valore attuale dei canoni residui + prezzo di riscatto + *eccedenza non dedotta*) = sopravvenienza attiva imponibile

### 3.3.12.6 Deducibilità costi autovetture

Per gli autoveicoli ad uso promiscuo, la percentuale di deducibilità del costo è del 20% (costo massimo riconosciuto = 18.075,99 €). Il restante 80% recuperato a tassazione e concorre alla formazione del reddito imponibile

Per i noleggi il tetto di deducibilità è di 3.615,20 €

Deducibilità		
Impresa	20 % (costo massimo 18.075,99 €)	Ammortamento 4 anni Leasing 4 anni
Agenti	80% (costo massimo 25.822,85 €)	
Professionisti	20% (costo massimo 18.075,99 €)	Ammortamento 4 anni Leasing 4 anni
Uso promiscuo al dipendente	70 % (senza limite)	30% Fringe Benefit a carico del dipendente

### DEDUCIBILITA' COSTI AUTO

Esempio:

Costo autovettura (comprensivo di iva indetraibile) = € 66.000

Costi di gestione annui (carburante, assicurazioni, etc comprensivi di iva indetraibile) = € 7.000

	Civilistico	Fiscale
Ammortamento	$(66.000 \times 25\%^*) = 16.500$ * Percentuale di ammortamento	$(66.000 \times 25\%) = 16.500$ $16.500 \times 20\% = 3.300$
Costi di gestione	7.000	$(7.000 \times 20\%) = 1.400$
	<b>23.500</b>	<b>4.700</b>

**DEDUCIBILITA' COSTI AUTO LEASING**

Esempio:

Costo per il concedente = € 55.000

Canone annuo (comprensivi di iva indetraibile) = € 10.000

Calcolo limite deducibilità =  $\frac{\text{costo fiscalmente riconosciuto}}{\text{costo per il concedente}}$ Costo massimo  
deducibile

$$= \frac{18.075}{55.000} = 0,33$$

$$\text{Canone deducibile} = 10.000 \times 0,33 \times 20 \% = 660$$

## 3.3.13 Società di comodo

2 tipologie:

- **Società che non hanno superato il test di operatività** = non operative = insufficienza di ricavi
- **Società in perdita sistematica** → conseguenze → adeguamento al reddito minimo presunto + maggiorazione IRES del 10,5% (ovvero IRES al 38% invece che del 27,5%)

***SOCIETA' NON OPERATIVE (L. 724/1994 e successive modifiche)***  
**test di operatività**
**test di redditività**

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	test di operatività			test di redditività																																						
	RS116 Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	INTERPELLO Imposta sul reddito 4	IRAP 5 IVA 6	Casi particolari 7																																				
Start-up <input type="checkbox"/>  Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Valore medio</th> <th>Percentuale</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>RS117 Titoli e crediti</td> <td>1</td> <td>,00 2%</td> </tr> <tr> <td>RS118 Immobili ed altri beni</td> <td></td> <td>,00 6%</td> </tr> <tr> <td>RS119 Immobili A/10</td> <td></td> <td>,00 5%</td> </tr> <tr> <td>RS120 Immobili abitativi</td> <td></td> <td>,00 4%</td> </tr> <tr> <td>RS121 Altre immobilizzazioni</td> <td></td> <td>,00 15%</td> </tr> <tr> <td>RS122 Beni piccoli comuni</td> <td></td> <td>,00 1%</td> </tr> </tbody> </table>				Valore medio	Percentuale	RS117 Titoli e crediti	1	,00 2%	RS118 Immobili ed altri beni		,00 6%	RS119 Immobili A/10		,00 5%	RS120 Immobili abitativi		,00 4%	RS121 Altre immobilizzazioni		,00 15%	RS122 Beni piccoli comuni		,00 1%	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Valore dell'esercizio</th> <th>Percentuale</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>4</td> <td>,00 1,50%</td> </tr> <tr> <td></td> <td>,00 4,75%</td> </tr> <tr> <td></td> <td>,00 4%</td> </tr> <tr> <td></td> <td>,00 3%</td> </tr> <tr> <td></td> <td>,00 12%</td> </tr> <tr> <td></td> <td>,00 0,9%</td> </tr> </tbody> </table>				Valore dell'esercizio	Percentuale	4	,00 1,50%		,00 4,75%		,00 4%		,00 3%		,00 12%		,00 0,9%
		Valore medio	Percentuale																																							
	RS117 Titoli e crediti	1	,00 2%																																							
	RS118 Immobili ed altri beni		,00 6%																																							
	RS119 Immobili A/10		,00 5%																																							
	RS120 Immobili abitativi		,00 4%																																							
	RS121 Altre immobilizzazioni		,00 15%																																							
RS122 Beni piccoli comuni		,00 1%																																								
	Valore dell'esercizio	Percentuale																																								
4	,00 1,50%																																									
	,00 4,75%																																									
	,00 4%																																									
	,00 3%																																									
	,00 12%																																									
	,00 0,9%																																									
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Ricavi presunti</th> <th>Ricavi effettivi</th> <th>Reddito presunto</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>RS123 Totale</td> <td>2</td> <td>3</td> <td>5</td> </tr> </tbody> </table>				Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto	RS123 Totale	2	3	5																																
	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto																																							
RS123 Totale	2	3	5																																							
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Agevolazioni</th> <th>Variazioni in aumento</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>RS124</td> <td>1</td> <td>2</td> </tr> </tbody> </table>				Agevolazioni	Variazioni in aumento	RS124	1	2																																		
	Agevolazioni	Variazioni in aumento																																								
RS124	1	2																																								
RS125 Reddito imponibile minimo																																										

### 3.3.13.1 Verifica dell'operatività

**Ricavi presunti (valori medi del triennio)  $\geq$  ricavi reali (valori medi del triennio): società di comodo, reddito minimo =  $\Sigma$  voci RS117-RS122**

**Ricavi presunti (valori medi del triennio < ricavi reali (valori medi del triennio): società operativa**

### 3.3.13.2 Società non operative

La società si considera in perdita sistematica a partire dal 6° periodo se:

- **Per 5 periodi d'imposta consecutivi presenta una perdita fiscale**
- **In 5 anni:**
  - **Risulta in perdita fiscale per 4 periodi consecutivi**
  - **Per il restante periodo di imposta dichiara un reddito inferiore a quello minimo presunto**

Dal periodo successivo ai 5 anni, la società è considerata in **perdita sistematica**:

- IRES maggiorata del 10.5% (38% invece che del 27,5%)
- IRES calcolata sul reddito presunto
- No applicazione in presenza di cause di esclusione o di disapplicazione

Conseguenze dell'estensione del periodo di monitoraggio:

- Maggiorazione IRES (38%)
- Obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto ai fini IRES
- Obbligo di dichiarare un valore della produzione minimo ai fini IRAP
- Possibilità di utilizzo delle perdite dei periodi d'imposta precedenti soltanto per la parte di reddito eccedente il minimo
- Impossibilità di chiedere a rimborso/utilizzo in compensazione del modello F24 il credito IVA

## 3.4 ACE (AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA)

Consiste in una riduzione delle imposte sui redditi, ovvero una deduzione dal reddito complessivo netto di un importo pari al "rendimento nozionale" della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010 (patrimonio netto al 2010 base di riferimento)

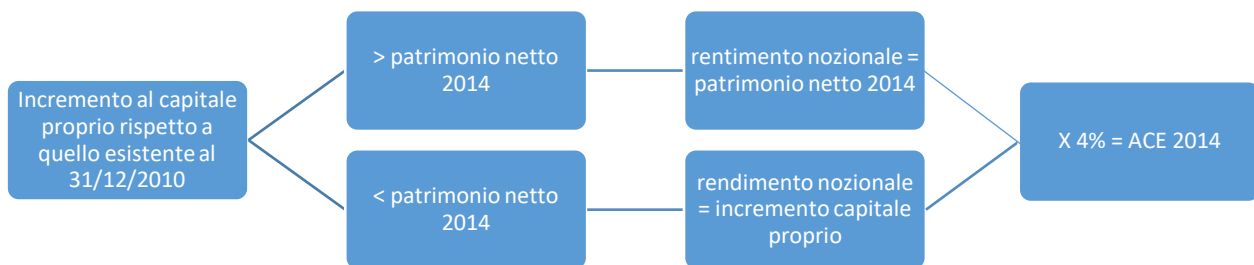
### 3.4.1 Calcolo

- **Individuare la variazione in aumento del capitale proprio pari alla somma algebrica, se positiva, tra gli incrementi ed i decrementi** (le perdite e le distribuzioni dell'utile di esercizio non rilevano ai fini ACE)
  - Incrementi del capitale proprio (aumenti del patrimonio netto):
    - Conferimenti in denaro (se effettivamente effettuati e rilevano dalla data di versamento)
    - Rinuncia ai crediti da parte dei soci (rilevano dalla data della rinuncia)
    - Utili accantonati in riserva
  - Decrementi del capitale proprio (riduzione del patrimonio netto):
    - Distribuzioni di riserve di utili
    - Devoluzione del capitale
- **Individuare il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'anno precedente**
- **Applicare al rendimento nozionale**, ossia al minor ammontare tra l'incremento del capitale proprio e il patrimonio netto al 31.12.n, **l'aliquota del 4%**

Il rendimento nozionale non può eccedere, nel periodo d'imposta di riferimento, il reddito complessivo netto

L'eccedenza incrementa l'importo deducibile dal reddito complessivo netto dei successivi periodi d'imposta senza alcun limite temporale e quantitativo

Limite del patrimonio netto = minor ammontare tra l'incremento del capitale proprio e il patrimonio netto al 31/12/n



Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RS113	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4%	0,00	0,00
	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
	11	12	13	14	15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RS114 Robin tax	Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile					
	1	2	3							
	0,00	0,00	0,00							
RS115 Maggiorazione società di comodo	Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile					
	1	2	3							
	0,00	0,00	0,00							

**Esempio**

La Rossi srl è stata costituita il giorno 01.08.2014 capitale sociale € 20.000. L'esercizio 2014 ha chiuso con una perdita civilistica di 5.000 e fiscale di € 2.000.

Patrimonio netto al 31.12.14

Capitale sociale 20.000

Perdita 5.000

**Totale 15.000**

Ace:

Ai fini del calcolo dell'Ace, per disposizione normativa, il versamento del capitale rileva nei calcoli in misura proporzionale e dalla data di versamento

**Esempio**

Ace:

A) Incrementi del capitale proprio =  $20.000/365 \times 153 \text{ gg} = 8.383,56$

B) P.n. al 31.12.14 = € 15.000

C) Minore tra A e B = A ma va ragguagliato al periodo (153 gg) =  $8.383,56/365 \times 153 = 3.514,21$

Rendimento =  $3.514,21 \times 4\% = 140,56$

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio 1	Decrementi del capitale proprio 2	Incremento società quotata 3	Riduzioni 4	Differenza 5
	8.384,00	,00	,00	,00	8.384,00
	Patrimonio netto 6		Minor importo 7		Rendimento 8
RS113	15.000,00		3.514,00		4% 141,00
	Codice fiscale 9		Rendimento attribuito 10		
	Eccedenza pregressa 11	Eccedenza non attribuita 12	Rendimenti totali 13	Eccedenza trasformata in credito IRAP 14	Eccedenza riportabile 15
	,00	,00	141,00	,00	141,00
RS114 Robin tax	Eccedenza pregressa 1		Rendimenti totali 2		Eccedenza riportabile 3
	,00	,00	,00		,00
RS115 Maggiorazione società di comodo	Eccedenza pregressa 1		Rendimenti totali 2		Eccedenza riportabile 3
	,00	,00	,00		,00

### 3.5 PERDITE

Dopo la riforma del 2011:

- **Riporto illimitato temporalmente delle perdite**
- **Limite quantitativo del riporto delle perdite:** la perdita maturata in un periodo d'imposta potrà essere computata a riduzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare
- **Per le imprese di nuova costituzione, le perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta** (dalla data di costituzione) in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi **sono riportabili per l'intero importo** che trova capienza in tale reddito, a condizione che tali perdite si riferiscano a una nuova attività produttiva, senza che risulti applicabile, quindi la limitazione all'80% del reddito conseguito nell'anno

<b>RN1</b>	Reddito	Liberalità	
		1	2
		,00	,00
<b>RN2</b>	Perdita		,00
<b>RN3</b>	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento		,00
<b>RN4</b>	Perdite scomputabili	in misura limitata (di cui di anni precedenti	in misura piena
		1	2
		,00	,00
<b>RN5</b>	Perdite	Perdite non compensate	Proventi esenti
		1	2
		,00	,00
<b>RN6</b>	Reddito imponibile	Reddito minimo	Reddito
		1	2
		,00	,00
<b>RN7</b>	a) di cui	1	2
		,00	soggetto ad aliquota del
<b>RN8</b>	b) di cui	1	2
		,00	27,5%
<b>RN9</b>	Imposta corrispondente al reddito imponibile		,00

I soggetti che possono disporre:

- Sia di perdite il cui riporto a nuovo è assoggettato al limite dei cinque periodi d'imposta o a quelle utilizzabili in misura dell'80% del reddito
- Sia di perdite riportabili senza limiti di tempo

Possono scegliere di utilizzare prioritariamente quelle che preferiscono.

Tendenzialmente alle imprese che dispongono di perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta conviene utilizzarle prioritariamente perché integralmente compensabili

### Perdite – riportabilità illimitata –esempio

Perdite dei primi 3 periodi di imposta = 1.000

Perdite esercizi successivi = 500

Reddito anno n = 1.100

Reddito anno n – perdite primi 3 es. =  $1.100 - 1.000 = 100$  (utilizzo integrale delle perdite dei primi 3 periodi di imposta)

Utilizzo % =  $80\%$  di  $100 = 80$

**Reddito imponibile =  $1.100 - 1.000 - 80 = 20$**

**Perdite ancora riportabili =  $500 - 80 = 420$**

### Situazione ANTE utilizzo

RN1	Reddito	Liberalità		
		1	2	
				,00
RN2	Perdita			,00
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento			,00
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata		in misura piena
	di cui di anni precedenti	1	2	3
		500	1.000	,00
RN5	Perdite	Perdite non compensate		Proventi esenti
		1	2	3
				,00
RN6	Reddito imponibile	reddito minimo	reddito	Acq
		1	2	3
				,00
RN7	a) di cui	1	soggetto ad aliquota del	2
				%
RN8	b) di cui	1	27,5%	2
				,00
RN9	Imposta corrispondente al reddito imponibile			,00



## Situazione POST utilizzo

RN1	Reddito	Liberalità		
		1		2
			,00	1.100,00
RN2	Perdita			,00
RN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento			,00
RN4	Perdite scomputabili	In misura limitata		In misura piena
	di cui di anni precedenti	1	420,00	2
			,00	3
			,00	,00
RN5	Perdite	Perdite non compensate		Proventi esenti
		1		2
			,00	,00
			,00	,00
RN6	Reddito imponibile	1		2
			,00	,00
RN7	a) di cui	1		2
			,00	soggetto ad aliquota del
RN8	b) di cui	1		2
			,00	27,5%
RN9	Imposta corrispondente al reddito imponibile			,00

## 4 IRAP: IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (LGS. N. 446/97 D)

---

**Imposta a carattere reale<sup>8</sup>, sul valore aggiunto prodotto in Italia, che colpisce la ricchezza** (intesa come presupposto impositivo) **allo stadio della sua produzione e non della sua percezione** (ovvero nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata)

- **Imposta reale**
- **Imposta locale** (imposta regionale autonoma → il gettito viene riscosso dalle regioni)
- **Imposta indeducibile parzialmente** (dalle imposte sui redditi)

### 4.1 SOGGETTI PASSIVI

- **Soggetti Ires**
  - S.p.a.
  - S.a.p.a.
  - S.r.l.
  - Enti che non hanno per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciali
  - Società ed enti di ogni tipo non residenti
  - Amministrazioni pubbliche
- **Soggetti non Ires**
  - Persone fisiche esercenti attività commerciali
  - Persone fisiche, società semplici ed equiparate, esercenti attività di lavoro autonomo (esclusi contribuenti minimi)
  - Produttori agricoli
  - S.n.c.
  - S.a.s.

**Il piccolo imprenditore** (artigiano, coltivatore diretto, piccolo commerciante) **è assoggettato ad Irap solo se vi è presenza di autonoma organizzazione**, ossia:

- Beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile
- Utilizzo (non occasionale) di lavoro altrui

**Sono escluse dall'applicazione dell'Irap le professioni di agente di commercio e promotore finanziario**

---

<sup>8</sup> È un'imposta che colpisce la ricchezza in quanto tale, senza tener conto delle condizioni personali del contribuente come invece avviene per l'imposta personale

## 4.2 BASE IMPONIBILE

L'Irap si applica sul valore della produzione netta effettuata nel territorio della regione

Se l'attività viene esercitata in più regioni, la base imponibile viene suddivisa proporzionalmente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale addetto con continuità (in modo stabile) a basi fisse operanti per un periodo di almeno 3 mesi

### 4.2.1 Determinazione della base imponibile

- Soggetti ires
  - Metodo da bilancio
- Soggetti non ires
  - Metodo fiscale

#### 4.2.1.1 Metodo da bilancio

Valori contabili

$\Sigma$  voci classificabili nel valore della produzione (conto economico, voce A) –  $\Sigma$  costi della produzione (conto economico, voce B)

Escluse le componenti positive e negative sempre indeducibili

Conteggio base risultante dal conto economico	Individuazioni delle voci irrilevanti	Individuazione dei componenti più e meno rilevanti
Valore della produzione - Costi della produzione + Costi del personale Svalutazione immobilizzazioni Svalutazioni crediti Accantonamenti per rischi Altri accantonamenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spese per il personale dipendente assimilato</li> <li>• Compensi a co.co.co occasionali e utili ad associati</li> <li>• Quota interessi desunta dal contratto di leasing</li> <li>• Perdite su crediti</li> <li>• Imu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• I contributi erogati per legge, tranne se correlati a costi indeducibili</li> <li>• Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili</li> <li>• Ammortamento dei marchi e dell'avviamento indipendentemente dall'imputazione a conto economico</li> </ul>

**I componenti negativi e positivi** classificabili in voci del conto economico **non rilevanti concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti** della base imponibile **di periodi di imposta precedenti o successivi**

Indipendentemente dall'effettiva collocazione a conto economico, i componenti positivi e negativi sono accertati secondo criteri di:

- Corretta qualificazione
- Imputazione temporale
- Classificazione previsti dai principi contabili (principio di correlazione)

## 4.2.1.2 Metodo fiscale




---

 Ricavi +/-

Variazioni rimanenze finali –

Costi materie prime, sussidiarie e di consumo, merci –

Costi dei servizi –

Ammortamento beni materiali e immateriali –

 Canoni locazione anche finanziaria per beni strumentali,  
materiali ed immateriali

=

 BASE IMPONIBILE
 

---



Sono escluse le componenti positive e negative sempre indeducibili

I componenti positivi si assumo secondo le leggi fiscali.

I componenti negativi sono individuati in base alla classificazione civilistica del bilancio, in quanto la normativa sul reddito d'impresa non disciplina espressamente tali componenti di costo e, pertanto, gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile Irap applicando i corretti principi contabili (unica eccezione sono i costi per servizi che sono individuati sulla base della disciplina prevista)

Componente +/-	Società di persone/persone fisiche
Costi a deducibilità limitata (ad esempio il telefono)	Deducibilità ai fini delle imposte dirette
Oneri diversi di gestione	Deducibili se riferiti a "servizi"
Plusvalenze/minusvalenze riferite a beni strumentali, anche se posseduti da meno di 3 anni	Non rilevanti

## 4.2.2 Lavoro autonomo

Requisiti	Reddito	Contabilità	Spese deducibili	IRAP
Professionale e abituale	Lavoro autonomo	<b>Sì</b>	Analitiche	<b>Sì</b>
Professionale e non abituale	Lavoro assimilato a dipendente	<b>No</b>	Forfetarie (in %)	<b>No</b>
Non professionale e non abituale	Diverso	<b>No</b>	Analitiche (se documentate)	<b>No</b>

Per i soggetti che producono redditi di lavoro autonomo, fermo restando che la base imponibile è determinata come differenza tra i compensi percepiti e le spese inerenti sostenute<sup>9</sup>

Sez. V Esercenti arti e professioni	IQ50	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
	IQ51	Costi inerenti all'attività esercitata	,00
	IQ52	Valore della produzione (IQ50 - IQ51)	,00

<sup>9</sup> I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi

#### 4.2.3 Regime forfetario

Applicato a prestazioni professionali non abituali




---

Reddito forfetario +

Retribuzioni dipendenti +

Compensi altro personale (co.co.co, occasionali) +

Interessi passivi leasing

=

**VALORE DELLA PRODUZIONE -**

Contributi INAIL –

Spese apprendisti, disabili e inserimento lavoro –

Cuneo fiscale –

Deduzione incremento occupazionale

=

**BASE IMPONIBILE**

---



### ***Quadro IQ modello IRAP***

Sez. III Imprese in regime forfetario	<b>IQ41</b>	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	<b>IQ42</b>	Ritribuzioni, compensi e altre somme	,00
	<b>IQ43</b>	Interessi passivi	,00
	<b>IQ44</b>	Valore della produzione (IQ41 + IQ42 + IQ43)	,00

### ***Quadro IP modello IRAP***

Sez. III Società in regime forfetario	<b>IP47</b>	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	<b>IP48</b>	Ritribuzioni, compensi e altre somme	,00
	<b>IP49</b>	Interessi passivi	,00
	<b>IP50</b>	Valore della produzione (IP47 + IP48 + IP49)	,00

#### 4.2.4 Componenti sempre indeducibili

- Costi relativi al personale (salari e stipendi, oneri sociali, TFR, quiescenza, altri costi e oneri diversi di gestione)
- Compensi per prestazioni occasionali
- Compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente
- Utili ad associati in partecipazione
- Interessi passivi leasing
  - Calcolo:  $\text{canone leasing} = \frac{(\text{costo acquisto} - \text{prezzo riscatto}) * \text{numero giorni periodo}}{\text{numero giorni durata contratto}}$
- Perdite su crediti, svalutazioni e accantonamenti per rischi
- Accantonamenti indennità fine rapporto
- IMU
- Avviamento e marchi (deducibili per massimo 1/18)

## 4.2.5 Determinazione del valore della produzione netta



Totale componenti positivi -

Totale componenti negativi

=

**VALORE DELLA PRODUZIONE LORDA -**

Deduzioni

=

**VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA**

Sez. VI Valore della produzione netta		Estero	Italia
IQ54 Valore della produzione (Sez. II)	1	2	3
IQ55 Valore della produzione (Sez. II)			
IQ56 Valore della produzione (Sez. III)			
IQ57 Valore della produzione (Sez. IV)			
IQ58 Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)			
IQ59 Valore della produzione (Sez. IV)			
IQ60 Totale valore della produzione			
IQ61 Deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			
IQ62 Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti			
IQ63 Deduzione per incremento occupazionale			
IQ64 Deduzione per ricercatori			
IQ65 Ulteriore deduzione			
IQ66 Valore della produzione netta			
	aliquota del settore agricolo 1	altri aliquote 2	



Sez. VI		Estero		Italia
Valore della produzione netta				
IP60	Valore della produzione (Sez. I)	1	2	3
IP61	Valore della produzione (Sez. II)			
IP62	Valore della produzione (Sez. III)			
IP63	Valore della produzione (Sez. IV)			
IP64	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)			
IP65	Valore della produzione (Sez. V)			
IP66	Totale valore della produzione			
IP67	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			
IP68	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti			
IP69	Deduzione per incremento occupazionale			
IP70	Deduzione per ricercatori			
IP71	Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale			
IP72	Ulteriore deduzione			
IP73	Valore della produzione netta			
	(aliquota del settore agricolo 1	00	altre aliquote 2	00)

#### 4.2.6 Deduzione forfetaria

A tutti i soggetti IRAP (escluse le P.A.) è accordata una deduzione forfetaria variabile in funzione della base imponibile:

	Base imponibile	Soggetti IRPEF
	Fino a € 180.759,91	€ 10.500
Da € 180.759,91	Fino a € 180.839,91	€ 7.875
Da € 180.839,91	Fino a € 180.919,91	€ 5.250
Da € 180.919,91	Fino a € 180.999,91	€ 2.625

#### 4.2.7 Deduzioni

- **Contributi INAIL**
  - Mai alternativi ad altre deduzioni (deducibili anche se riferiti a titolari, collaboratori e familiari)
- **Spese relative ad apprendisti e disabili**
  - Interamente deducibili
- **Contratto inserimento lavoro**
- **Costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca**
- **Deduzione per lavoro dipendente assunto a tempo indeterminato (“cuneo fiscale”)**
  - **Deduzione forfetaria ordinaria** = 7.500 € su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato
  - **Deduzione forfetaria maggiorata** = 15.000 € su base annua per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Campania, Calabria, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia

- **Per i dipendenti di sesso femminile o di età inferiore a 35 anni**, la deduzione è incrementata a 13.500 € per la ordinaria, 21.000 € per la maggiorata
- **Contributi previdenziali sostenuti per i lavoratori a tempo indeterminato sono interamente deducibili**
  - Contributi per obbligo di legge
  - Contributi per obbligo derivante da CCNL (Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro)
  - Contributi per accordi aziendali, regolamenti aziendali
  - Forme pensionistiche complementari
- **Deduzione di 1.850 € per ogni dipendente (fino ad un massimo di 5) per imprese con componenti positivi ≤ 400.000 €**
  - Il numero di dipendenti va ragguagliato alla durata del rapporto di lavoro (esclusi disabili, apprendisti e contratti di formazione e lavoro)
  - Per gli esercizi inferiori a 12 mesi la deduzione si rapporta alla durata

La somma di queste deduzioni non può eccedere il limite massimo = retribuzioni + altri oneri




---

Valore della produzione netta X

Aliquota % =

IMPOSTA DOVUTA –

Accantonamenti anticipati (nel corso dell'esercizio)

=

SALDO IMPOSTA (pagata alle scadenze delle imposte)

---



#### 4.2.8 Imposta

##### Aliquote:

Ordinaria	3,90 %
Speciale	Variabili tra l'esenzione e l'8,50 %
Maggiorate e/o ridotte	

**Sez. I**  
**Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)**

Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
IR1	2	3	4	5	6	7	8
Detrazioni regionali		Imposta netta					
9	10						
IR2	2	3	4	5	6	7	8
Detrazioni regionali		Imposta netta					
9	10						
IR3	2	3	4	5	6	7	8
Detrazioni regionali		Imposta netta					
9	10						
IR4	2	3	4	5	6	7	8
Detrazioni regionali		Imposta netta					
9	10						
IR5	2	3	4	5	6	7	8

**Sez. II**  
**Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)**

IR21	Totale imposta					
IR22	Credito d'imposta					
IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione					
IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24					
IR25	Acconti versati	Acconti sospesi	Credito riversato da atti di recupero			
IR26	Importo a debito					
IR27	Importo a credito					
IR28	Eccedenza di versamento a saldo					
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso					
IR30	Credito da utilizzare in compensazione					
IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale					

#### 4.2.9 Deducibilità parziale IRAP

In sede di determinazione del reddito d'impresa/lavoro autonomo, è possibile dedurre nel modello unico una quota dell'IRAP corrispondente:

- Al 10% dell'IRAP versata
- Al costo del personale

**Il beneficio in esame è riservato ai soggetti che determinano la base imponibile IRAP quale differenza tra componenti positivi e negativi del valore della produzione, ossia:**

- Società di capitali ed enti commerciali
- Società di persone e imprese individuali
- Lavoratori autonomi, in forma individuale o associata
- Banche, società finanziarie ed imprese di assicurazione

**La deduzione è preclusa ai soggetti che si avvalgono del metodo retributivo** (ad esempio enti non commerciali), **salvo che relativamente all'attività commerciale esercitata determinino l'IRAP per opzione** (imprenditori agricoli e amministrazioni pubbliche) **o per regime naturale<sup>10</sup>** (enti non commerciali)

#### 4.2.10 Deducibilità del 10% forfettaria

Deducibilità di una quota (10%) dell'IRAP ai fini della determinazione del reddito d'impresa/lavoro autonomo al sussistere di spese per il personale e/o oneri finanziari

Per poter determinare l'ammontare sul quale calcolare la deduzione IRAP, è quindi necessario:

- Individuare quanto versato a titolo di IRAP nell'esercizio n
- Determinare nel modello IRAP relativo all'esercizio n, l'ammontare dell'imposta dovuta

Il 10% dei versamenti effettuati costituisce la quota deducibile ai fini IRES/IRPEF

#### 4.2.11 Novità finanziaria 2015

**Dal 2015 è deducibile la differenza tra il costo complessivo del personale assunto a tempo indeterminato e le deduzioni riconosciute ai fini IRAP:**

- Premi INAIL
- Cuneo fiscale
- Contributi previdenziali
- Apprendisti
- Disabili
- Contratti di formazione e lavoro
- Addetti alla ricerca e sviluppo
- Indennità di trasferta autotrasportatori
- Deduzione di 1.850 € per dipendente fino ad un massimo di 5
- Deduzione IRAP per incremento della base occupazionale

#### 4.2.12 Deducibilità analitica

Applicata all'esercizio di professione abituale o per attività non professionali e non abituali ma solo se documentate

Deduzione dell'IRAP riferita alla quota imponibile del costo del personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni, ossia:

- Deduzione contributi per assicurazioni contro infortuni sul lavoro
- Deduzione forfettaria (base e maggiorata) per ciascun dipendente a tempo indeterminato
- Deduzione contributi previdenziali ed assistenziali
- Deduzione spese apprendisti, disabili, contratti di formazione e lavoro e addetti alla ricerca e sviluppo
- Deduzione indennità di trasferta per le imprese di autotrasporto
- Deduzione da 8.000 € a 2.000 € a seconda dell'ammontare della base imponibile IRAP
- Deduzione di 1.850 € per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti

#### Condizioni:

- Per la deduzione in esame e per quella forfettaria del 10%, va considerata l'IRAP versata in base al principio di cassa (ovvero l'IRAP versata)

---

<sup>10</sup> Quello applicato se non si esercitano opzioni

- La deduzione in esame può essere usufruita a condizione che alla formazione del valore della produzione IRAP abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente e assimilati (non rilevano i compensi di lavoro autonomo/d'impresa occasionale)

**Per il calcolo si devono prendere in considerazione:**

- Ammontare del costo del personale dipendente/assimilato
- Ammontare delle deduzioni IRAP
- Valore della produzione IRAP, desumibile dal modello IRAP

La quota IRAP riferita al costo del personale va così determinata:

$$IRAP \text{ versata (saldo e acconto)} * \left( \frac{\text{spese personale dipendente ed assimilati} - \text{deduzioni IRAP}}{\text{Valore della produzione IRAP}} \right)$$

# OPERAZIONI STRAORDINARIE

## 5 TRASFORMAZIONE (ART. 2500 C.C., TUIR ART 170-177)

---

Operazione di natura straordinaria che consiste nella modifica della forma giuridica senza:

- Mutamento del soggetto economico
- Dell'attività
- Dei rapporti preesistenti con i terzi

Per i seguenti motivi:

- Obblighi di legge
- Obiettivi di eliminazione del collegio sindacale
- Problematiche circa la responsabilità dei soci
- Allargamento delle fonti di finanziamento

La trasformazione consiste nell'estinzione della precedente società (società trasformanda) e nella nascita (società trasformata) della nuova. Durante questo processo devono essere rispettati tutti gli adempimenti richiesti dall'estinzione e dalla costituzione delle società.

- **Cambio da società di persone a società di capitali: trasformazione progressiva**
- **Cambio da società di capitali a società di persone: trasformazione regressiva**
- **Cambio da società di capitale a consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute, fondazioni e viceversa: trasformazione eterogenea**
- **Cambio di forma giuridica rimanendo nella stessa categoria (società di persone/di capitali): trasformazione**

Impossibile la trasformazione da società mutualistica a società di capitali perché alla chiusura della prima si devono devolvere i residui di chiusura e non possono essere utilizzati come capitale iniziale

Articolo 2500 c.c.:

- La trasformazione in s.p.a., s.a.p.a., s.r.l. deve risultare da atto pubblico contenente le indicazioni previste dalla legge per l'atto di costituzione del tipo adottato
- L'atto di trasformazione è soggetto alla disciplina prevista per il tipo adottato ed alle forme di pubblicità relative, nonché alla pubblicità richiesta per la cassazione dell'ente che effettua la trasformazione
- La trasformazione ha effetto dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari (divieto di retrodatazione)

### 5.1 TRASFORMAZIONE PROGRESSIVA

#### 5.1.1 Caratteristiche

- Decisione presa con il consenso della maggioranza dei soci
- Da soci illimitatamente responsabili a limitatamente responsabili
- Eventuale aumento del capitale sociale (minimo 10.000 € per le s.r.l., 50.000 € per le s.p.a.)
- Perizia di stima del patrimonio
- Assegnazioni di quote o azioni a ciascun socio in proporzione alla propria partecipazione
- Diritto di recesso del socio dissenziente
- Da imposizione Irpef a imposizione Ires

#### 5.1.2 Adempimenti

- Nomina del perito per la redazione della perizia da parte:

- Del tribunale per trasformazione in s.p.a. e s.a.p.a.
  - Dell'organo amministrativo per trasformazione in s.r.l.
- Redazione della perizia giurata di stima
- Versamento del 25% del capitale sociale in caso di aumento del capitale sociale
- Delibera di trasformazione per atto pubblico con allegati:
  - Perizia di stima
  - Eventuali autorizzazioni
  - Nuovo statuto sociale
- Iscrizione della delibera al registro delle imprese entro 30 giorni (data di effetto)
- Variazione dati all'agenzia delle entrate (modifica veste giuridica)
- Comunicazione ai creditori sociali della trasformazione
- Invio dichiarazioni fiscali per ogni frazione d'esercizio (ante e post trasformazione)
- Obbligo dichiarazione Iva solo in capo alla società risultante dalla trasformazione

## 5.2 TRASFORMAZIONE REGRESSIVA

### 5.2.1 Caratteristiche

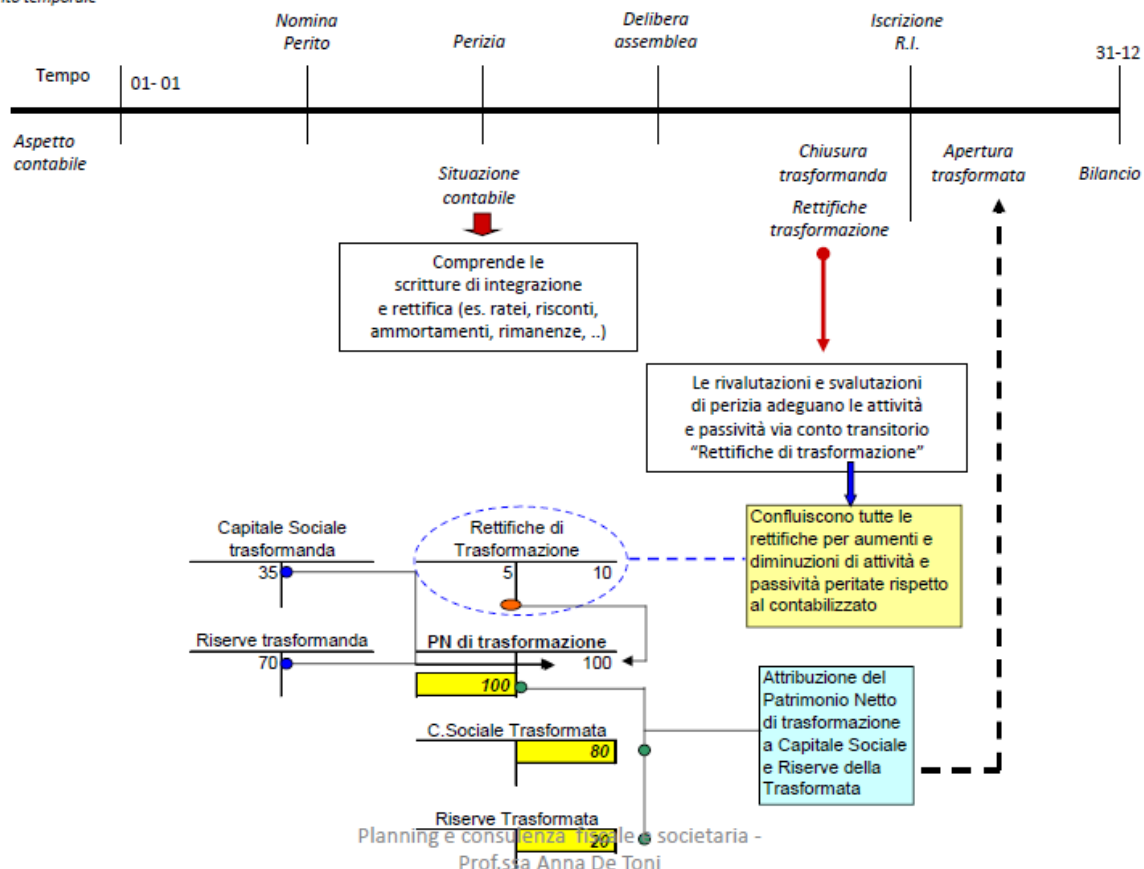
- Possibile a causa di una riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale
- Fase di decrescita aziendale
- Relazione degli amministratori con motivazioni
- Delibera assembleare con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale
- Assegnazione di partecipazioni proporzionalmente al valore della quota
- Da soci limitatamente responsabili a illimitatamente responsabili
- Recesso del socio dissenziente
- Non serve la perizia di stima
- Da imposizione Ires a imposizione Irpef

### 5.2.2 Adempimenti

- Relazione degli amministratori
- Convocazione dell'assemblea straordinaria
- Delibera di trasformazione per atto pubblico
- Iscrizione della delibera al registro delle imprese entro 30 giorni (data di effetto)
- Variazione dati all'agenzia delle entrate (modifica veste giuridica)
- Invio dichiarazioni fiscali per ogni frazione d'esercizio (ante e post trasformazione)
- Obbligo di dichiarazione Iva solo in capo alla società risultante dalla trasformazione



Andamento temporale



9

### 5.3 ADEMPIMENTI CONTABILI

- Richiesta di un bilancio di massimo 60 giorni prima della trasformazione
- Perizia di trasformazione
- Bilancio (infrannuale) di chiusura della società trasformanda
- Bilancio di apertura della società trasformata (riapertura dei conti)
- Adeguamento dei valori contabili a quelli risultanti dalla perizia di trasformazione (divieto di compensazione)
- Rettifiche di trasformazione
- Bilancio di esercizio della società trasformata

Esempio : trasformazione da s.n.c. a s.r.l.

#### Bilancio di verifica

<u>Attività</u>		<u>Passività</u>	
Disponibilità liquide	100	Fornitori	500
Crediti	50	T.F.R.	150
R.F.	250	Fondo imm.	100
Immobilizzazioni	800	C.S.	300
		Utile	150
	1.200		1.200

Perizia di stima

<u>Attività</u>		<u>Passività</u>	
Disponibilità liquide	100	Fornitori	500
Crediti	30	T.F.R.	150
R.F.	250	Fondo imm.	100
Immobilizzazioni	850	Capitale netto di tr	580
	1.230		1.230

Scritture di adeguamento

- Immobilizzazioni	a	Rettifiche	50
- Fondo imm.	a	Rettifiche	100
- Rettifiche	a	Crediti	20
- Diversi	a	Capitale netto	580
C.S.	300		
Utile	150		
Rettifiche	130		
-Capitale netto	a	Diversi	
		socio X	200
		socio Y	200
		socio W	180

## Bilancio della s.r.l.

<u>Attività</u>		<u>Passività</u>	
Disponibilità liquide	100	Fornitori	500
Crediti	30	T.F.R.	150
R.F.	250	Apporto da soci	580
Immobilizzazioni	850		
	1.230		1.230

- Apporto da soci	a	C.S.	580
-------------------	---	------	-----

## 5.4 TRASFORMAZIONE ALL'INTERNO DELLE SOCIETÀ DI PERSONE (S.N.C., S.A.S.)

- Non muta la responsabilità dei soci verso terzi
- Decisione con il consenso unanime dei soci
- Trasformazione mediante atto pubblico
- Iscrizione della delibera al registro delle imprese entro 30 giorni (data di effetto)
- Variazione dati all'agenzia delle entrate
- Comunicazione ai creditori sociali

## 5.5 TRASFORMAZIONE ALL'INTERNO DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI (S.R.L., S.P.A., S.A.P.A.)

Da **s.r.l.** a **s.p.a.** e **s.a.p.a.**: passaggio da quote ad azioni

Da **s.p.a.** e **s.a.p.a.** a **s.r.l.**: passaggio da azioni a quote

Nel caso di passaggio da s.a.p.a. a s.r.l. i **soci accomandatari rispondono illimitatamente fino alla data di effetto della trasformazione**

### 5.5.1 Adempimenti

- Convocazione assemblea straordinaria
- Delibera mediante atto pubblico
- Diritto di recesso
- Immutata autonomia patrimoniale e non muta la responsabilità
- Iscrizione della delibera al registro delle imprese entro 30 giorni (data di effetto)
- Variazione dati all'agenzia delle entrate
- Comunicazione ai creditori sociali

## 5.6 TRASFORMAZIONE ETEROGENEA

### 5.6.1 Da società di capitali ad altro

Trasformazione da società di capitali a:

- Consorzi
- Società consortili
- Società cooperative
- Comunioni d'azienda
- Associazioni non riconosciute
- Fondazioni

#### 5.6.1.1 Adempimenti

- Delibera con il voto favorevole dei **due terzi degli aventi diritto**
- **Diritto di recesso** dei soci dissenzienti
- **Si applica la disciplina della trasformazione di società di capitali in società di persone**
  - Relazione degli amministratori
  - Convocazione dell'assemblea straordinaria
  - Delibera di trasformazione per atto pubblico
  - Iscrizione della delibera al registro delle imprese entro 30 giorni (data di effetto)
  - Variazione dati all'agenzia delle entrate (modifica veste giuridica)
  - Invio dichiarazioni fiscali per ogni frazione d'esercizio (ante e post trasformazione)
  - Obbligo di dichiarazione Iva solo in capo alla società risultante dalla trasformazione
- Effetti decorsi entro 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti

## 5.6.2 Trasformazione da altro a società di capitali

Trasformazione da:

- Consorzi
- Società consortili
- Società cooperative
- Comunioni d'azienda
- Associazioni non riconosciute
- Fondazioni

A società di capitali

### 5.6.2.1 Adempimenti

- Maggioranze richieste:
  - **Consorzi**: maggioranza assoluta dei consorziati
  - **Società consortili**: maggioranze previste da legge o atto costitutivo
  - **Società cooperative**: almeno la metà dei soci o variabile a seconda del numero di soci
  - **Comunioni d'azienda**: unanimità
  - **Associazioni riconosciute**: maggioranze previste da legge o atto costitutivo
  - **Fondazioni**: trasformazione disposta dall'autorità governativa
- Relazione di stima se si trasforma in s.p.a.
- Capitale sociale diviso in parti uguali tra gli associati, salvo diverso accordo
- Effetti decorrenti dopo il termine di 60 giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese

## 5.7 ADEMPIMENTI FISCALI

- **Neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi:**
  - La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento
  - Effetto naturale = successione nel possesso dei beni della società trasformata
- No retrodatazione/postdatazione
- Neutralità fiscale ai fini iva: no cessione beni/no prestazioni di servizi

### 5.7.1 Utilizzo delle perdite dei periodi precedenti

- **Trasformazione regressiva:** riporto delle perdite in capo alla società di persone che abbatte il proprio reddito e non ai soci (**PERDITE IN CAPO ALLA SOCIETÀ**)
- **Trasformazione progressiva:** riporto delle perdite in capo ai soci proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione (**PERDITE IN CAPO AI SOCI**)

### 5.7.2 Trattamento delle riserve

#### 5.7.2.1 *Trasformazione regressiva*

Le riserve costituite ante trasformazione sono imputate ai soci:

- Nel periodo d'imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, a condizione che dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine.
- Periodo d'imposta post trasformazione qualora non siano iscritte in bilancio o vi siano iscritte senza la suddetta indicazione.
- Regime di tassazione: della distribuzione di riserve da parte di società soggette all'Ires

#### 5.7.2.2 *Trasformazione progressiva*

Le riserve costituite ante trasformazione con utili imputati ai soci NON concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione a condizione che dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con indicazione della loro origine

#### 5.7.2.3 *Trasformazione eterogenea regressiva a soggetto commerciale*

Operazione fiscalmente neutra

#### 5.7.2.4 *Trasformazione eterogenea regressiva a soggetto non commerciale*

- Le riserve costituite ante trasformazione (escluse quelle di sovrapprezzo) sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci o associati:
  - Nel periodo d'imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione sono iscritte in bilancio con indicazione della loro origine
  - Nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione se non iscritte in bilancio o iscritte senza la suddetta iscrizione

#### 5.7.2.5 *Trasformazione eterogenea progressiva da ente non commerciale*

Conferimento limitatamente ai beni diversi da quelli già compresi nel complesso aziendale dell'ente stesso

## 5.8 IMPOSTE DI TRASFORMAZIONE

- Imposta di registro relativa alla registrazione della delibera
- Tassa di concessione governativa per la vidimazione dei libri sociali
- Pagamento del diritto annuale della camera di commercio
- Imposte ipotecarie e catastali in misura fissa
- Tassa per l'iscrizione in misura fissa se nel patrimonio della trasformanda esistono immobili

Trasformazione	Progressiva	Regressiva	Tra le società di persone	Tra le società di capitali	Eterogenea regressiva	Eterogenea progressiva
<b>Maggioranza richiesta</b>	Maggioranza dei soci	Soci per almeno la metà del capitale sociale	Consenso unanime	Maggioranza per assemblea straordinaria	Due terzi degli aventi diritto	<b>Consorzi:</b> maggioranza assoluta dei consorziati <b>Società consortili:</b> maggioranze previste da legge o atto costitutivo <b>Società cooperative:</b> almeno la metà dei soci o variabile a seconda del numero di soci <b>Comunioni d'azienda:</b> unanimità <b>Associazioni riconosciute:</b> maggioranze previste da legge o atto costitutivo <b>Fondazioni:</b> trasformazione disposta dall'autorità governativa
<b>Perizia di stima</b>	Sì	Non necessaria		Sì	No	Sì
<b>Diritto di recesso del socio dissenziente</b>	Sì	Sì		Sì	Sì	Sì
<b>Imposizione</b>	Ires	Irpef	Irpef	Ires	Irpef	Irpef
<b>Nomina del perito</b>	Per s.p.a. e s.a.p.a.: tribunale Per s.r.l.: organo di amministrazione	Non necessaria			Non necessaria	
<b>Relazione della perizia giurata di stima</b>	Sì	Non necessaria			Non necessaria	
<b>Obbligo dichiarazione Iva</b>	Sì	Solo in capo alla società trasformata			Solo in capo alla società trasformata	Solo in capo alla società trasformata
<b>Invio dichiarazioni fiscali</b>	Per ogni frazione d'esercizio	Per ogni frazione d'esercizio			Per ogni frazione d'esercizio	Per ogni frazione d'esercizio

## 6 FUSIONE (ART. 2501 C.C.)

---

**La fusione è l'operazione straordinaria con la quale due o più società (fuse o incorporate) uniscono i loro patrimoni per farli confluire in una società nuova o preesistente (società risultate o incorporante)**

La società che risulta dall'operazione assume tutti i diritti e obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i rapporti anteriori a questa operazione. La fusione comporta sempre l'estinzione della società fusa/incorporata, che trasla in capo ad un altro soggetto il proprio matrimonio.

**Il codice civile introduce la seguente distinzione:**

- **Fusione per incorporazione** (incorporazione di una società in un'altra società)
- **Fusione propriamente detta**

La partecipazione alla fusione non è consentita alle società in stato di liquidazione, che abbiano già iniziato la liquidazione dell'attivo

### 6.1 ITER

L'iter formale del processo di fusione è un processo articolato, consistente nei seguenti adempimenti, per ognuna delle società partecipanti

#### 6.1.1 Predisposizione del progetto di fusione

**Il progetto di fusione è un unico documento per tutte le società partecipanti, redatto dagli organi amministrativi di queste, che deve contenere determinati elementi obbligatori**

- I dati delle società partecipanti alla fusione
- L'atto costitutivo
- Il rapporto di cambio e l'eventuale conguaglio in denaro
- Le modalità di assegnazione delle azioni
- La data di decorrenza contabile
- Il trattamento riservato a particolari categorie di soci
- I vantaggi eventuali previsti per gli amministratori

Il progetto di fusione viene depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese. Tra tale iscrizione e la data fissata per deliberare in merito all'operazione di fusione, devono intercorrere almeno 30 giorni salvo rinuncia di tale termine da parte di ciascun socio

#### 6.1.2 Convocazione degli obbligazionisti convertibili

Gli obbligazionisti convertibili devono essere convocati con avviso di pubblicato sulla gazzetta ufficiale almeno 90 giorni prima dell'iscrizione del progetto di fusione nel registro delle imprese, per dare loro la **facoltà di esercitare il diritto di conversione**, nel termine di 30 giorni dalla pubblicazione dell'avviso

#### 6.1.3 Redazione della situazione patrimoniale

**È una situazione patrimoniale (da allegare al progetto di fusione) redatta dagli amministratori delle società partecipanti, ad una data non anteriore di oltre 120 giorni dal deposito del progetto di fusione presso la sede sociale**

La situazione patrimoniale può essere sostituita dal bilancio dell'ultimo esercizio se esso è stato chiuso non oltre 6 mesi prima del deposito del progetto di fusione



#### 6.1.4 Redazione di una relazione a cura dell'organo amministrativo

L'organo amministrativo di ognuna delle società partecipanti deve predisporre una **relazione che illustri, sotto il profilo giuridico ed economico, il progetto di fusione ed in particolare il rapporto di cambio delle azioni o quote** determinato sulla base del quale l'operazione viene proposta

#### 6.1.5 Redazione di una relazione a cura di uno o più esperti per ciascuna società

**La relazione deve essere predisposta da un revisore contabile o da una società di revisione, in merito al rapporto alla congruità del rapporto di cambio delle azioni o quote, ai metodi seguiti per la determinazione ed eventuali difficoltà di valutazione in cui si è incorsi**

La congruità del rapporto di concambio nelle fusioni risulta opzionale anche nel caso in cui siano coinvolte società con capitale rappresentato da azioni, ove tutti i soci delle società partecipanti all'operazione rinuncino alla relativa redazione

#### 6.1.6 Deposito degli atti

Devono essere depositati in copia presso la sede delle società partecipanti alla fusione durante i 30 giorni che precedono l'assemblea e fino a quando la fusione non sia stata deliberata:

- Copia del progetto di fusione
- Le situazioni patrimoniali delle società partecipanti alla fusione
- Le relazioni degli amministratori e degli esperti
- Gli ultimi 3 bilanci delle società partecipanti

#### 6.1.7 Decisione sulla fusione

**Delibera da parte di tutte le società partecipanti all'operazione: la decisione è presa con il consenso della maggioranza dei soci**, determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili, nelle società di persone, a maggioranza di più del 50% del capitale

#### 6.1.8 Deposito ed iscrizione della decisione di fusione

La delibera di fusione deve risultare da verbale redatto da notaio e deve essere depositata entro 30 giorni per l'iscrizione nel registro delle imprese, insieme a tutti i documenti elencati nei punti precedenti

#### 6.1.9 Deposito ed iscrizione atto di fusione

L'atto di fusione, redatto per atto pubblico, entro 30 giorni deve essere depositato a cura del notaio presso il registro delle imprese

L'ultimo deposito è della società risultante o incorporante. Dall'esecuzione dell'ultimo deposito la fusione diventa efficace

#### 6.1.10 Opposizione dei creditori

A tutela dei creditori è previsto che la fusione possa essere attuata solo decorsi 60 giorni dall'iscrizione della delibera di fusione presso il registro delle imprese

Vi possono essere delle deroghe:

- Vi sia consenso dei creditori
- Il pagamento dei creditori che non hanno prestato il consenso
- Deposito delle somme necessarie al pagamento dei creditori presso un istituto di credito. Salvo che una società di revisione asseveri che il deposito delle somme non è necessario

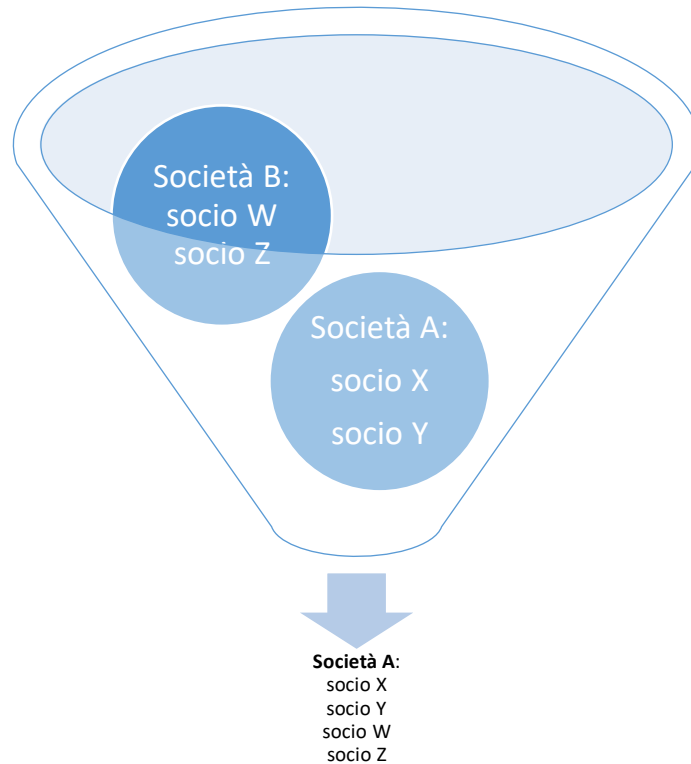
#### 6.1.11 Effetti della fusione

La società che risulta dalla fusione assume i diritti e gli obblighi delle società estinte. Agli effetti contabili e fiscali possono essere attribuite date anteriori, purché non anteriori all'ultimo bilancio

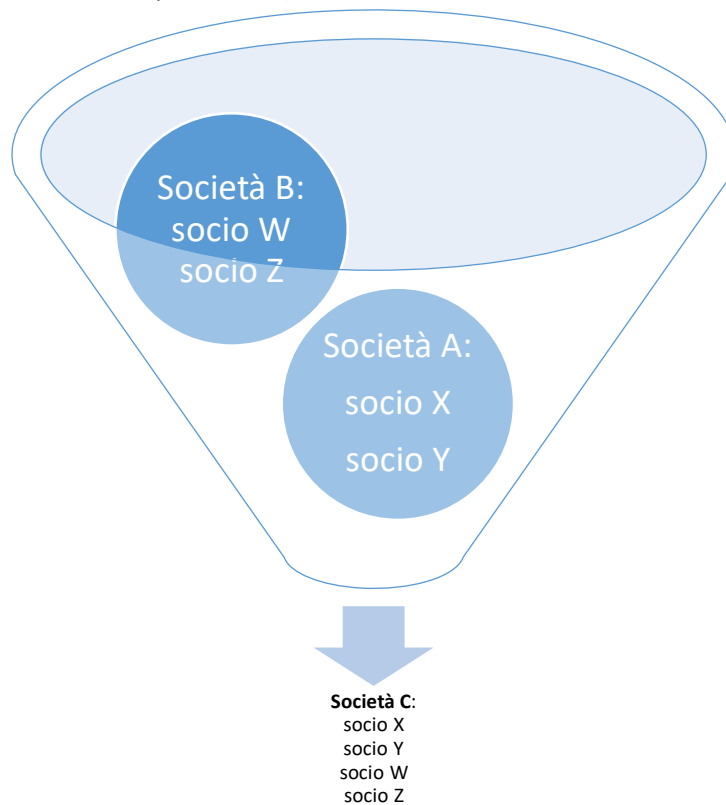
## 6.2 ASPETTI CIVILISTICI

Il codice civile introduce la seguente distinzione:

- **Fusione per incorporazione** (incorporazione di una società in un'altra società)



- **Fusione propriamente detta** (per unione)



## 6.3 DIFFERENZE DI FUSIONE

### 6.3.1 Da annullamento

Tale differenza si genera a seguito dell'annullamento della partecipazione detenuta nella società incorporante

**Si confronta il valore della partecipazione dell'incorporante con la corrispondente frazione di patrimonio netto della incorporata**

DISAVANZO DA ANNULLAMENTO	AVANZO DA ANNULLAMENTO
Se il costo partecipazione > % patrimonio netto incorporata	Se costo della partecipazione < % patrimonio netto incorporate

Se la partecipazione detenuta è totalitaria:

- Non essendoci altri soci → non serve l'emissione di nuove azioni
- Nel caso di disavanzo esso serve a riallineare il valore contabile del patrimonio netto dell'incorporata al costo della partecipazione

### 6.3.2 Da concambio

**La differenza da concambio sorge quando la società incorporante non possiede totalmente il controllo della società incorporata**

**Tale differenza si determina per fare in modo che i soci terzi dell'incorporata mantengano una partecipazione dello stesso valore effettivo ante fusione**

Il patrimonio netto contabile può essere minore o maggiore al valore nominale delle nuove azioni

Si confronta l'aumento di capitale sociale che deve effettuare l'incorporante con la percentuale netta di minoranza della incorporata

DISAVANZO DA CONCAMBIO	AVANZO DA CONCAMBIO
Se l'aumento del capitale sociale > % patrimonio netto di minoranza dell'incorporata	Se l'aumento del capitale sociale < % patrimonio netto di minoranza dell'incorporata

Valore unitario economico di A:  $VEU A = \frac{\text{valore economico di A}}{\text{numero di azioni di A}}$

Valore unitario economico di B:  $VEU B = \frac{\text{valore economico di B}}{\text{numero di azioni di B}}$

Rapporto di concambio:  $RC = \frac{\text{valore economico unitario delle azioni di B (VEU B)}}{\text{valore economico unitario delle azioni di A (VEU A)}}$

Il valore economico aziendale è determinato mediante l'applicazione dei metodi di valutazione d'azienda e i principali elaborati dalla teoria e utilizzati nell'ambito pratico sono:

- **Metodo patrimoniale**
  - Esprime il valore dell'azienda in funzione del valore del suo patrimonio, quantificandone il valore come valore di ricostituzione del patrimonio
  - Il valore coincide con l'investimento netto che sarebbe astrattamente necessario per avviare una nuova impresa con una struttura patrimoniale identica a quella oggetto di valutazione
- **Metodo reddituale**
  - Il valore dell'azienda si basa sulla capacità della stessa di generare reddito

- Il valore dell'azienda viene determinato mediante l'attualizzazione dei risultati economici attesi
- **Metodo misto**
  - Tiene conto sia del reddito dell'azienda sia del suo patrimonio
- **Metodo finanziario**
  - Il valore dell'azienda è basato sul valore attuale dei flussi di cassa che la medesima si presume possa generare negli esercizi futuri

**Esempio**

		Incorporata (A)	Incorporante (B)
	Capitale sociale	500.000	700.000
	Valore nominale azioni	1	1
<b>X</b>	Numero azioni	500.000	700.000
<b>Y</b>	Valore effettivo società stimato	1.000.000	1.400.000
<b>Z=Y/X</b>	Valore reale azione	2	2

Valore economico unitario A:  $\frac{1.000.000}{500.000}=2$

Valore economico unitario B:  $\frac{1.400.000}{700.000}=2$

Rapporto di concambio:  $RC = \left( \frac{\frac{1.000.000}{500.000}}{\frac{1.400.000}{700.000}} \right) = 1$

L'aumento di capitale che deve deliberare l'incorporante si ottiene moltiplicando il rapporto di concambio determinato (in questo caso 1), per il capitale sociale di minoranza dell'incorporata

**Il disavanzo deve essere imputato, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo, e per la differenza e nel rispetto delle condizioni previste dal codice civile, ad avviamento**

Se invece il maggior costo della partecipazione rappresenta un cattivo affare, verrà imputato a perdita dell'esercizio (pagamento della partecipazione in misura superiore al valore dei beni della partecipazione stessa)

**Si possono avere tre casi:**

- **Gli elementi patrimoniali sono capienti<sup>11</sup>**

- Si deve imputare ad essi il disavanzo e la relativa fiscalità differita
- Esempio:  
Disavanzo = 600  
Fabbricati iscritti in bilancio per 2.000 (valore di mercato 3.500)  
Differenza di 1.500, che è capiente per 875 (disavanzo + fondo imposte)

	Dare	Avere
Fabbricati	875	
Disavanzo da concambio		600
Fondo imposte differite		275

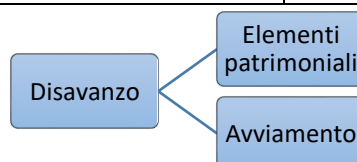
$$\text{Fondo imposte differite} = \frac{\text{disavanzo} * 31,40^{12}}{1 - 31,40\%} = 275$$



- **Gli elementi patrimoniali non sono sufficientemente capienti**

- Il disavanzo viene diviso in due parti:
  - Una parte viene imputata agli elementi patrimoniali con fiscalità differita
  - La parte residua viene imputata ad avviamento, senza fiscalità differita
 esempio:  
 Disavanzo = 3.500  
 fabbricati = valore d'iscrizione 18.500 – valore corrente 21.300 = capienza 2.800  
 immateriali = valore d'iscrizione 2.000 – valore corrente 3.000 = capienza 1.000  
 massimo incremento patrimoniale = 3.800  
 fiscalità differita = 3.800 \* 31,40% = 1.193  
 disavanzo residuo da imputare ad avviamento = 3.500 – (3.800 – 1.193) = 893

	Dare	Avere
Brevetti	1.000	
Fabbricati	2.800	
Avviamento	893	
Disavanzo da concambio		3.500
Fondo imposte differite		1.193



<sup>11</sup> Possono vedersi imputati i disavanzi

<sup>12</sup> 31,40% corrispondente alla somma dell'aliquota IRES del 27,50% e IRAP del 3,90%

- **Gli elementi patrimoniali non sono capienti**

- Il disavanzo deve essere imputato integralmente ad avviamento (senza fiscalità differita)

Esempio:

disavanzo = 3.500

	Dare	Avere
Avviamento	3.500	
Disavanzo da concambio		3.500

L'avanzo viene iscritto in un'apposita riserva di patrimonio netto, ovvero se dovuto a previsioni economiche sfavorevoli, in una voce dei fondi per rischi ed oneri



## 6.4 CASI PARTICOLARI – FUSIONE ANOMALA – INCORPORAZIONE DI SOCIETÀ INTERAMENTE POSSEDUTA

La riforma del diritto societario per tale fattispecie di fusione ha previsto un insieme di semplificazioni procedurali, in quanto non si applicano le disposizioni relative al progetto di fusione e gli articoli relativi alle relazioni dell'organo amministrativo degli esperti

Procedura semplificata (anche detto "forward merger")

### **Norme di natura agevolativa relativamente all'incorporazione delle società partecipate al 90%**

Non si applicano le disposizioni relative:

- All'indicazione nel progetto di fusione del rapporto di cambio delle azioni o delle quote
- All'indicazione nel progetto di fusione delle modalità di assegnazione delle azioni o delle quote della società che risulta dalla fusione o di quella incorporante
- All'indicazione nel progetto di fusione della data dalla quale tali azioni o quote partecipano agli utili
- Alla relazione degli amministratori
- Alla relazione degli esperti

La decisione di fusione è presa da parte dell'organo amministrativo

Nel progetto di fusione non serve indicare il rapporto di concambio e come si assegnano le azioni

Se alla fusione partecipano società a responsabilità limitata è prevista la possibilità di derogare alla relazione degli esperti con il consenso di tutti i soci delle società partecipanti alla fusione

### **I termini per la delibera e la stipula dell'atto di fusione sono ridotti alla metà**

Non si applicano le disposizioni relative:

- Alla situazione patrimoniale
- Alla relazione degli esperti
- Alla relazione degli amministratori
- Al deposito di atti nella sede sociale (o pubblicazione sul sito internet) qualora venga concesso agli altri soci della società incorporata il diritto di far acquistare le loro azioni o quote dalla società incorporante per un corrispettivo determinato alla stregua dei criteri previsti per il recesso

Il possesso del 90% delle azioni o quote da realizzarsi entro la stipula dell'atto di fusione

## 6.5 CASI PARTICOLARI – FUSIONE INVERSA O ROVESCIAIA

### **La fusione inversa si caratterizza per la particolarità di prevedere l'incorporazione della società controllante da parte della società controllata (detto anche "reverse merger")**

L'incorporante è la società interamente posseduta dall'incorporanda

Questa tipologia di fusione viene utilizzata nei casi in cui la controllata abbia un'organizzazione più complessa della controllante, abbia rapporti giuridici con terzi più articolati o vanti delle connessioni il cui trasferimento potrebbe risultare problematico

Se l'incorporata è detenuta da una o più società:

- A detiene l'intero capitale di B che detiene l'intero capitale di C
- Se B viene incorporata da C, le partecipazioni detenute in C vengono assegnate ai soci in B e quindi alla società A

## 6.6 CASI PARTICOLARI – LEVERAGE BUY-OUT (LBO) → FUSIONE A SEGUITO DI ACQUISIZIONE CON INDEBITAMENTO

**È il caso di fusione in cui una delle società abbia contratto debiti per acquisire il controllo dell'altra**

Schema:

- Acquisizione di una società Target mediante la costituzione di una nuova società (Newco) sprovvista di mezzi propri
- Newco acquista il capitale della società Target utilizzando il credito concesso da banche, credito garantito dal patrimonio della società Target
- Incorporazione della Target nella Newco
- Capacità di indebitamento:
  - Massimo impiego di mezzi finanziari di terzi
  - Minimo o nullo utilizzo di capitale di rischio
- Leverage destinato ad essere rimborsato
- No procedura semplificata di fusione
- Tipologie:
  - Management buy-in
  - Management buy-out
  - Employee buy-out
  - Family buy-out
  - Corporate buy-out
  - Fiscal buy-out

**Per tale operazione è previsto che:**

- Il progetto di fusione indichi le risorse finanziarie per il soddisfacimento delle obbligazioni della società risultante da fusione
- Al progetto sia allegata la relazione della società di revisione della società obiettivo o della società acquirente
- La relazione dell'organo amministrativo indichi le ragioni dell'operazione e contenga il relativo piano economico/finanziario
- La relazione degli esperti attesti la ragionevolezza delle indicazioni contenute nel progetto di fusione



## 6.7 ASPETTI FISCALI

### 6.7.1 Neutralità fiscale

Nessun realizzo né distribuzione di plusvalenze o minusvalenze dei beni delle società fuse, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore di avviamento

È un effetto “naturale” come fenomeno estintivo-constitutivo

**Non emerge base imponibile, in quanto non si configura una cessione a titolo oneroso, né destinazione di beni a finalità estranea all'impresa**

Nella determinazione del reddito della società incorporante o risultante dalla fusione **non si tiene conto degli avanzi o disavanzi derivanti dall'annullamento o dal concambio delle azioni o quote di società fuse**

I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo non sono imponibili per l'incorporante o la risultante della fusione

I beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi

**Irrilevanza fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni a seguito dell'imputazione del disavanzo**

**La riconciliazione tra valore contabile e fiscale deve risultare da apposito quadro in dichiarazione dei redditi**

Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società incorporata o fusa

Effetto della neutralità del concambio delle partecipazioni: “trasferimento” delle “qualità” delle partecipazioni concambiate sulle partecipazioni ricevute in cambio

### 6.7.2 Trattamento delle differenze contabili

La ricostituzione delle riserve dell'incorporata (fusa) nel bilancio dell'incorporante (risultante) avviene diversamente a seconda che si tratti di:

- **Riserve tassate:** solitamente vengono annullate a seguito della fusione (se dovessero continuare a mantenere la loro natura di riserve libere)
- **Riserve in sospensione d'imposta tassabili in ogni caso:** devono essere costituite nel bilancio dell'incorporante, prioritariamente utilizzando l'avanzo, e solo dopo le riserve libere. Se non vengono ricostituite, tali riserve concorrono a formare il reddito imponibile della società risultante o dell'incorporante nell'esercizio in cui avviene la fusione
- **Riserve in sospensione d'imposta tassate in caso di distribuzione:** vengono ricostituite solo in caso di distribuzione

Se dopo aver utilizzato l'avanzo per ricostituire le riserve in sospensione d'imposta della fusa/incorporata, risulta ancora dell'avanzo, si applica il regime fiscale delle altre riserve che hanno concorso proporzionalmente alla sua formazione

**Esempio:**

X possiede il 100% di Y e il valore di iscrizione di Y in X = 250 €

Patrimonio netto di Y = 500 €, di cui riserve 400 €

X incorpora Y = avanzo di fusione = patrimonio netto – valore partecipazione = 500 – 250 = 250 €

Se distribuita la riserva concorrerà a formare il reddito della società incorporante solo fino all'ammontare dell'avanzo ( $400 - 250 = 150$  €)

### 6.7.3 Il riporto delle perdite

**Le perdite delle società partecipanti all'operazione di fusione, compresa l'incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiori, dalla situazione patrimoniale redatta ai fini della fusione**

Limite massimo di riporto delle perdite: ammontare del patrimonio netto della società cui si riferiscono le perdite quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa (salvo si tratti di contributi pubblici erogati a norma di legge)

### **Condizione = test di vitalità della società**

L'ammontare dei ricavi e dei proventi caratteristici e delle spese di lavoro dipendente risultante dall'esercizio, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi precedenti

### 6.7.4 Ulteriori aspetti e relativi adempimenti

La società incorporante subentra in tutti gli obblighi e i diritti della società incorporante

Il reddito della società incorporata è calcolato per il periodo intercorrente fra la data di inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effettuato la fusione in relazione al tipo di società

Pertanto l'incorporante dovrà redigere un apposito conto economico e si applicheranno le ordinarie regole di determinazione del reddito proprio della società incorporata stessa

**Obbligo in capo alla società risultante dalla fusione o incorporante di presentare le dichiarazioni dei redditi relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra:**

- L'inizio del periodo d'imposta
- La data in cui ha effetto la fusione

Entro l'ultimo giorno del non mese successivo a tale data (via telematica)

#### 6.7.4.1 *Effetto dell'ultima iscrizione dell'atto di fusione al registro delle imprese*

Gli effetti fiscali della fusione possono essere fatti retroagire se:

- La retrodatazione sia espressamente prevista dall'atto di fusione
- La data da cui ha effetto la fusione non sia anteriore, nei riguardi delle società fuse o incorporate, a quella di chiusura del suo ultimo bilancio o a quella, se più recente, di chiusura dell'ultimo esercizio della società incorporante
- Gli obblighi di versamento delle imposte sui redditi sono a carico della società incorporata fino alla data di iscrizione dell'atto di fusione ossia di efficacia della stessa
- La fusione, i relativi passaggi di beni tra fusa e risultante, non sono operazioni soggette a IVA

## 6.8 ESEMPI DI RIASSUNTO

### 6.8.1 ESEMPIO 1

La società A (incorporante) detiene l'intero capitale della società B (incorporata) e gli stati patrimoniali delle due società (ante fusione) sono:

#### Stato patrimoniale di A:

Partecipazione B € 1.000	Capitale sociale € 1.000
Attrezzature € 200	Riserve € 100
	Debiti € 100

#### Stato patrimoniale di B:

Immobili € 500	Capitale sociale € 300
	Riserve € 100
	Debiti € 100

#### Differenza di fusione da annullamento

+ costo della partecipazione detenuta da A in B = 1.000

- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 400

= differenza di fusione da annullamento = 600

- disavanzo di fusione da annullamento = 600

#### Scritture di A

Immobili di B	a Partecipazione	500	1.000
Disavanzo	a Debiti di B	600	100

## 6.8.2 ESEMPIO 2

La società A (incorporante) detiene l'intero capitale della società B (incorporata) e gli stati patrimoniali delle due società (ante fusione) sono:

Stato patrimoniale di A:

Partecipazione B	€ 1.000	Capitale sociale	€ 1.000
Attrezzature	€ 200	Riserve	€ 100
		Debiti	€ 100

Stato patrimoniale di B:

Immobili	€ 2.000	Capitale sociale	€ 1.000
		Riserve	€ 500
		Debiti	€ 500

Differenza di fusione da annullamento

- + costo della partecipazione detenuta da A in B = 1.000
- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 1.500
- = differenza di fusione da annullamento = -500
- avanzo di fusione da annullamento = 500

## Scritture di A

Immobili di B	a Partecipazione	2.000	1.000
	a Debiti di B		500
	a Avanzo		500

## 6.8.3 ESEMPIO 3

Società A (incorporante) e società B (incorporata).

Valore economico di A € 2.000, A ha emesso 100 azioni.

Valore economico di B € 4.000, B ha emesso 200 azioni.

Gli stati patrimoniali delle due società (ante fusione) sono:

Stato patrimoniale di A:

Cassa	€ 1.000	Capitale sociale	€ 1.000
Attrezzature	€ 200	Riserve	€ 100
		Debiti	€ 100

Stato patrimoniale di B:

Immobili	€ 500	Capitale sociale	€ 300
		Riserve	€ 100
		Debiti	€ 100

Rapporto di concambio:  $(4.000:200) : (2.000:100) = 1$

Nuove azioni emesse da A =  $200 \times 1 = 200$

Aumento di capitale di A =  $200 \times (1000:100) = 2.000$

Differenza di fusione da concambio

+ Aumento di capitale di A = 2.000

- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 400

= differenza di fusione da concambio = 1.600

• disavanzo di fusione da concambio = 1.600

Differenza di fusione da concambio

+ Aumento di capitale di A = 2.000

- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 400

= disavanzo di fusione da concambio = 1.600

## Scritture contabili di A

Immobili di B	a Partecipazione	500	2.000
Disavanzo	a Debiti di B	1.600	100

## 6.8.4 ESEMPIO 4

Società A (incorporante) e società B (incorporata).

Valore economico di A € 2.000, A ha emesso 100 azioni.

Valore economico di B € 4.000, B ha emesso 200 azioni.

Gli stati patrimoniali delle due società (ante fusione) sono:

Stato patrimoniale di A:

Cassa	€ 1.000	Capitale sociale	€ 1.000
Attrezzature	€ 200	Riserve	€ 100
		Debiti	€ 100

Stato patrimoniale di B:

Immobili	€ 3.000	Capitale sociale	€ 2.000
		Riserve	€ 500
		Debiti	€ 500

Rapporto di concambio:  $(4.000:200) : (2.000:100) = 1$

Nuove azioni emesse da A =  $200 \times 1 = 200$

Aumento di capitale di A =  $200 \times (1000:100) = 2.000$

Differenza di fusione da concambio

+ Aumento di capitale di A = 2.000

- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 2.500

= differenza di fusione da concambio = -500

- avanzo di fusione da concambio = 500

Differenza di fusione da concambio

+ Aumento di capitale di A = 2.000

- corrispondente quota (100%) del patrimonio netto contabile di B = 2.500

= differenza di fusione da concambio = -500

- avanzo di fusione da concambio = 500

## Scritture contabili di A

Immobili di B	a Partecipazione	3.000	2.000
	a Debiti di B		500
	a Avanzo		500

## 6.8.5 ESEMPIO 5

La società A (incorporante) detiene il 60% della società B (incorporata).

Valore economico di A € 3.000, A ha emesso 100 azioni.

Valore economico di B € 4.000, B ha emesso 200 azioni.

Gli stati patrimoniali delle due società sono:

Stato patrimoniale di A:

Partecipazione B € 1.000	Capitale sociale € 1.000
Attrezzature € 200	Riserve € 100
	Debiti € 100

Stato patrimoniale di B:

Immobili € 500	Capitale sociale € 300
	Riserve € 100
	Debiti € 100

Determinazione della differenza di fusione da annullamento:

+ costo della partecipazione detenuta da A in B = 1.000

- corrispondente quota (60%) del patrimonio netto contabile di B = 240

= differenza di fusione da annullamento = 760

- disavanzo di fusione da annullamento = 760

Determinazione del rapporto di concambio =  $(4.000 : 200) : (3.000 : 100) = 2/3$

N. nuove azioni emesse da A =  $(200 \times 40\%) \times 2/3 = 53$

Aumento del capitale sociale di A =  $53 \times (1.000 : 100) = 530$

Determinazione della differenza di fusione da concambio:

+ aumento del capitale sociale di A = 530

- corrispondente quota (40%) del patrimonio netto contabile di B = 160

= differenza di fusione da concambio = 370

- disavanzo di fusione da concambio = 370

Scritture contabili di A

Immobili di B	a Partecipazione	500	1.000
Disavanzo da annullamento	a Debiti di B	760	100
Disavanzo da concambio	a Capitale	370	530

## 7 SCISSIONE

Attraverso l'operazione straordinaria di scissione, una società assegna tutto il suo patrimonio (o una sua parte) ad una o più società preesistenti o di nuova costituzione, e le relative azioni/quote ai suoi soci

Le scissioni possono essere divise in:

- **Scissione totale:** si ha quando una società si estingue e trasferisce l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, assegnando azioni o quote di quest'ultima ai soci della prima
- **Scissione parziale:** si ha quando la società non si estingue ma trasferisce solamente una parte del suo patrimonio a una o più società, preesistenti o di nuova costituzione, assegnando azioni o quote di queste ultime ai soci della prima

### 7.1 ASPETTI CIVILISTICI

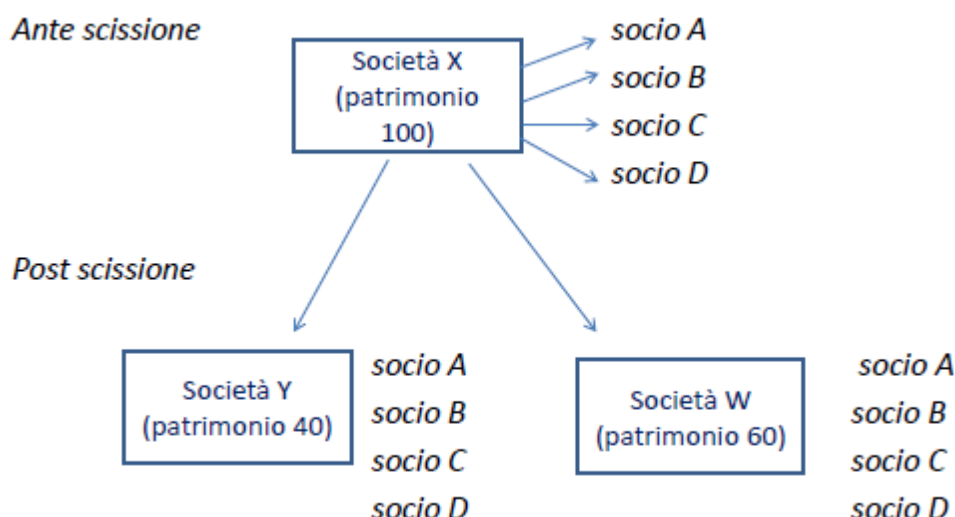
#### 7.1.1 Scissione proporzionale e scissione non proporzionale

Tutti i tipi di scissione possono essere proporzionali o non proporzionali

SCISSIONE PROPORZIONALE	SCISSIONE NON PROPORZIONALE
L'assegnazione delle quote delle società che acquisiscono il patrimonio della scissa riflette i rapporti di partecipazione che i soci avevano in quest'ultima	L'assegnazione delle quote che acquisiscono il patrimonio della scissa non riflette i rapporti di partecipazione che i soci avevano in quest'ultima
<b>Obiettivo:</b> diversa assegnazione dei patrimoni	<b>Obiettivo:</b> separazione della compagine sociale

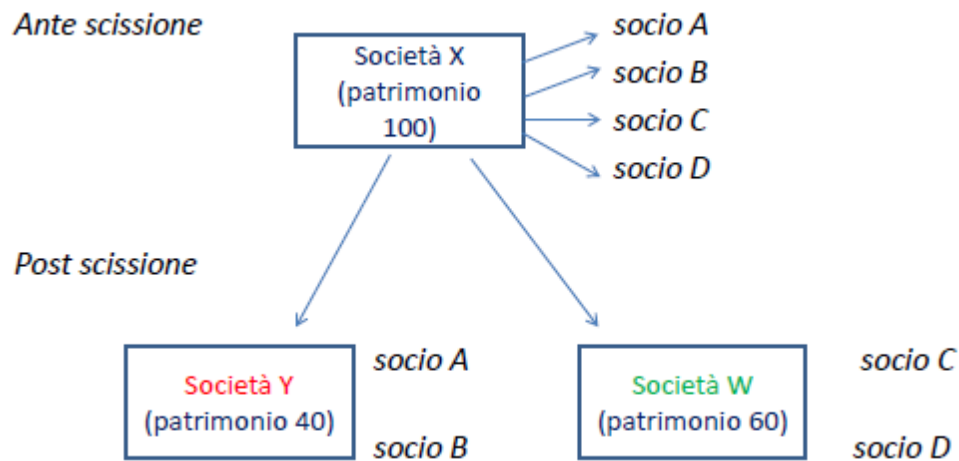
Esempio:

- **Scissione totale proporzionale**

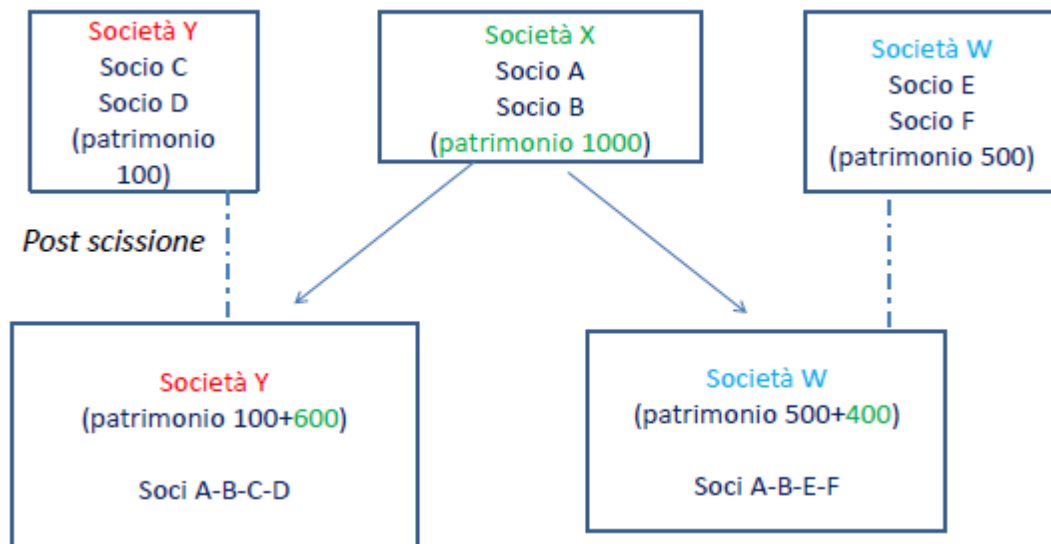




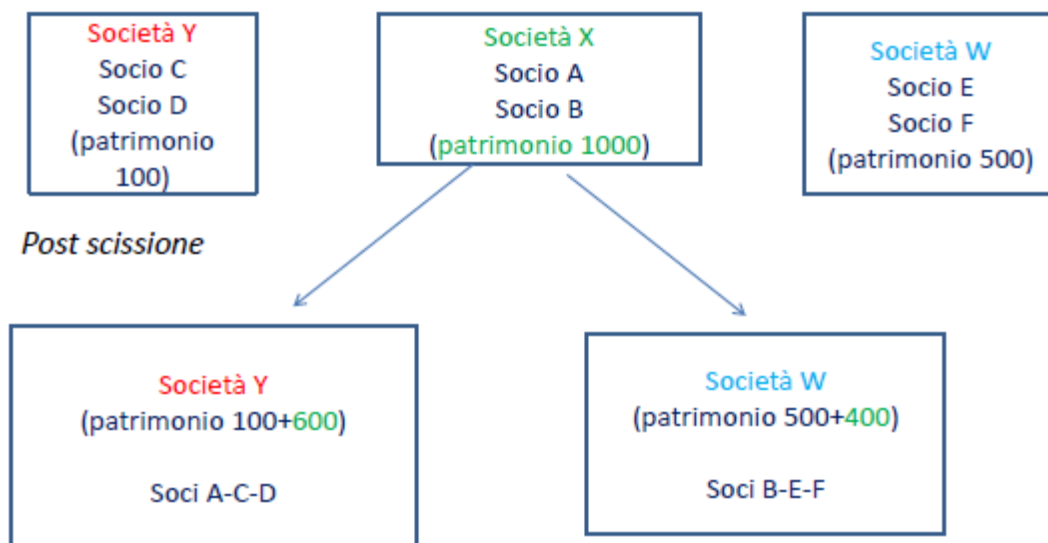
- **Scissione totale NON proporzionale**



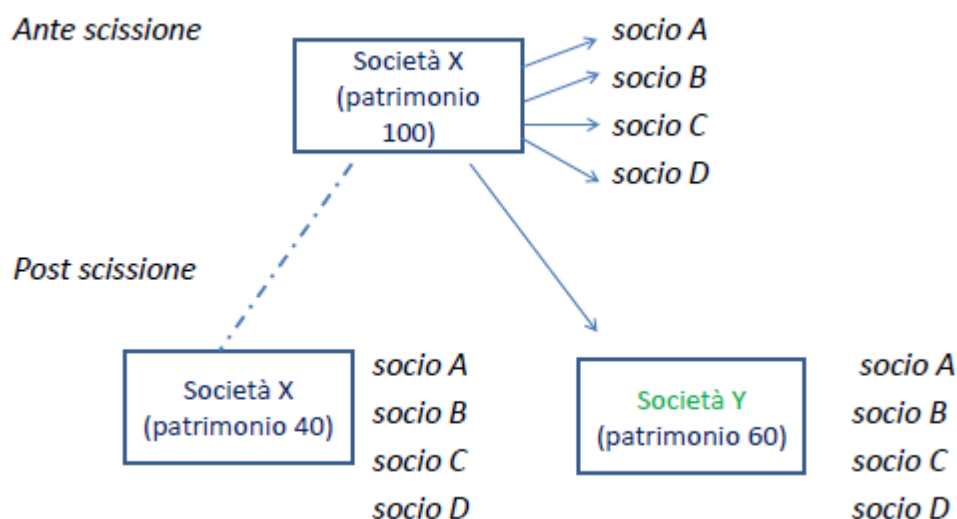
- **Scissione totale per incorporazione proporzionale**



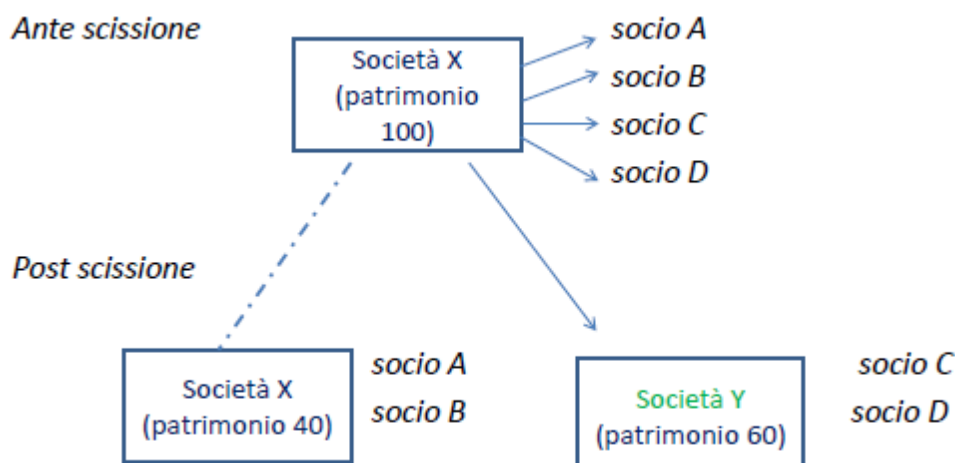
- **Scissione totale per incorporazione NON proporzionale**



- *Scissione parziale proporzionale*



- *Scissione parziale NON proporzionale*



## 7.2 FINALITÀ DELLA SCISSIONE

- **Ridefinizione degli assetti proprietari dell'impresa:** di frazionare consensualmente il patrimonio aziendale trasferito ai singoli soci, o ad un gruppo di essi, e così anche il controllo totalitario di singole unità produttive di dimensioni inferiori ma che possono comunque autonomamente svolgere le loro funzioni
- **Riaspetto organizzativo:** sul piano sia produttivo che organizzativo, in quanto le società beneficiarie potranno occuparsi delle diverse fasi del processo produttivo, mediante disaggregazioni di tipo verticale o orizzontale
- **Effettuazioni di operazioni di concentrazioni di imprese:** la società beneficiaria può notevolmente aumentare le proprie dimensioni nelle operazioni di scissione mediante incorporazione in società preesistenti
- **Ristrutturazione finanziaria:** separare i settori di attività con un maggior grado di sviluppo dagli altri per i quali si rende necessario il ricorso al finanziamento con capitale proprio a causa di difficoltà esistenti a reperire capitale di terzi

- **Agevolare processi di liquidazione:** l'operazione di scissione può essere attuata con lo scopo di liquidare parte del patrimonio dell'impresa. Procedere alla liquidazione di quelli in perdita che potrebbero essere trasferiti a società beneficiarie da estinguere, effettuata anche allo scopo di cedere indirettamente a terzi i settori redditizi dell'azienda, mantenendo in capo alla società scissa le attività da destinare alla liquidazione
- **Cessione totale o parziale dell'impresa:** si presta per conseguire cessioni "indirette" di tutta o parte dell'azienda posseduta, mediante cessione delle quote di partecipazione al capitale della società beneficiaria, economicamente conveniente soprattutto in complessi aziendali di notevoli dimensioni

### 7.3 ITER DI SCISSIONE

L'iter formale della scissione ricalca quello previsto per la fusione:

- Progetto di scissione
  - Situazione patrimoniale
  - Relazione organo amministrativo
  - Relazione a cura di uno o più esperti per ciascuna società
  - Deposito degli atti
  - Decisione in merito alla scissione
  - Opposizione dei creditori
  - Atto di scissione
  - Effetti della scissione
- 
- **Progetto di scissione:**  
il progetto di scissione deve essere predisposto dall'organo amministrativo della società partecipante alla scissione. Deve essere tenuta l'esatta indicazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi da trasferire alle beneficiarie, e di quelli che restano nel patrimonio della scissa.  
Il progetto di scissione deve essere depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti alla scissione. Tra l'iscrizione del progetto e la data fissata per la delibera devono decorrere almeno 30 giorni
  - **Situazione patrimoniale:**  
obbligo di redazione da parte dell'organo amministrativo di ciascuna società partecipante alla scissione, di una situazione patrimoniale riferita ad una data non anteriore a 120 giorni dalla data di deposito del progetto di scissione presso le sedi sociali
  - **Relazione organo amministrativo:**  
l'organo amministrativo di ciascuna delle società partecipanti alla scissione redige una relazione che deve illustrare e giustificare, sotto il profilo giuridico ed economico, il progetto di scissione, ed in particolare il rapporto di cambio delle azioni o quote determinate, indicandone i criteri di determinazione
  - **Relazione a cura di uno o più esperti per ciascuna società:**  
deve essere predisposta una relazione a cura di uno o più esperti per ciascuna società in merito a:
    - Congruità del rapporto di cambio delle azioni o quote
    - Metodi seguiti nella determinazione del rapporto di cambio

- Eventuali difficoltà di valutazione

Casi di esonero dalla relazione:

- Costituzione di una o più nuove società e le azioni sono assegnate proporzionalmente
- Consenso unanime dei soci
- Nel caso di S.P.A. con consenso unanime dei soci

- **Deposito degli atti:**

devono essere depositati in copia presso la sede delle società partecipanti alla scissione durante i 30 giorni che precedono l'assemblea e fino a quando la scissione non sia stata deliberata:

- Copia del progetto di scissione
- Le situazioni patrimoniali delle società partecipanti alla scissione
- La relazione degli amministratori e degli esperti
- Gli ultimi 3 bilanci delle società partecipanti

- **Decisione in merito alla scissione:**

- Viene decisa dai soci di ciascuna società che vi partecipano
- La delibera deve avvenire a maggioranza del capitale sociale
- La delibera, risultante da verbale del notaio, deve essere depositata entro 30 giorni presso il registro delle imprese

- **Opposizione dei creditori:**

ciascun creditore delle società partecipanti alla scissione può muovere opposizione al tribunale competente entro 60 giorni dall'ultima delle iscrizioni presso il registro delle imprese

- **Atto di scissione:**

l'iter si conclude con la redazione dell'atto di scissione, unico per tutte le società partecipanti, redatto per atto pubblico, e depositato entro 30 giorni per la sua iscrizione nel registro delle imprese

- **Effetti della scissione:**

la scissione ha effetto dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese. Agli effetti della partecipazione agli utili e all'imputazione contabile delle operazioni, si possono anche stabilire date anteriori a quella di avvenuta scissione

## 7.4 DIFFERENZE DI SCISSIONE

### 7.4.1 Da annullamento

**Tale differenza si genera nel caso in cui la società beneficiaria (necessariamente già esistente) possiede una partecipazione nella società scissa**

Procedimento di calcolo: si confronta il valore della partecipazione della beneficiaria (da annullare) nella scissa con la corrispondente frazione di patrimonio netto della trasferita

La differenza da annullamento è costituita dalla differenza tra:

- Il valore contabile della frazione della suddetta partecipazione che viene annullata
- Il valore contabile netto della quota del complesso aziendale trasferito dalla scissa alla beneficiaria corrispondente alla partecipazione detenuta

AVANZO DA ANNULLAMENTO	DISAVANZO DA ANNULLAMENTO
Costo partecipazione < quota di patrimonio netto trasferita	Costo partecipazione > quota di patrimonio netto trasferita

### 7.4.2 Da concambio

**Si verifica quando la società beneficiaria (anche di nuova costituzione) non detiene una partecipazione totalitaria nella società scissa. In questa ipotesi la beneficiaria dovrà effettuare un aumento di capitale da destinare ai soci "terzi"**

La differenza da concambio si determina per fare in modo che i soci terzi della scissa mantengano una partecipazione nella stessa di valore effettivo equivalente alla situazione ante scissione

Si confronta l'aumento di capitale sociale che deve effettuare la beneficiaria con la percentuale di patrimonio netto di minoranza della scissa

La differenza da concambio è costituita dalla differenza tra:

- L'importo dell'aumento di capitale
- Il valore contabile netto del complesso aziendale trasferito dalla scissa alla beneficiaria (ovvero alla quota di tale complesso corrispondente alle partecipazioni dei soci terzi della scissa)

AVANZO DA CONCAMBIO	DISAVANZO DA CONCAMBIO
Aumento capitale sociale beneficiaria < quota di minoranza patrimonio netto trasferita	Aumento capitale sociale beneficiaria > quota di minoranza patrimonio netto trasferita

### 7.4.3 Esempi

#### 7.4.3.1 Esempio: scissione TOTALE con beneficiarie di nuova costituzione

La società Alfa con un patrimonio netto contabile di 2.500 si scinde dividendo la propria azienda in due rami che vengono trasferiti rispettivamente alle beneficiarie di nuova costituzione Beta e Omega.

Il trasferimento avviene come segue:

Società beneficiaria	Patrimonio netto contabile di Alfa
Beta	2.000
Omega	500

**IPOTESI 1:** Nell'ipotesi in cui le società Beta e Omega si costituiscano con un capitale sociale pari rispettivamente a 2.000 e 500, essendovi coincidenza tra importo nominale del capitale sociale iniziale e valore netto contabile del complesso aziendale ricevuto, non si verifica né un avanzo né un disavanzo.

**IPOTESI 2:** Nell'ipotesi in cui le società Beta e Omega si costituiscano con un capitale sociale pari, per esempio, a 1.800 e 400:

- In capo a Beta si verifica un avanzo da concambio pari a 200 ( $1.800 - 2.000 = -200$ )
- In capo ad Omega si verifica un avanzo da concambio pari a 100 ( $400 - 500 = -100$ )

Società	Patrimonio netto contabile di Alfa	IPOTESI 1		IPOTESI 2	
		Capitale sociale di costituzione	Risultato	Capitale sociale di costituzione	Risultato
Beta	2.000	2.000	-	1.800	Avanzo di concambio (200)
Omega	500	500	-	400	Avanzo di concambio (100)

#### 7.4.3.2 Scissione TOTALE mediante incorporazione con società preesistenti X e Y

Le beneficiarie dovranno aumentare il capitale sociale per assegnare le azioni di nuova emissione ai soci della scissa

L'entità dell'aumento di capitale dipende dai rapporti di concambio

Patrimonio netto contabile di A (scissa) = 2.500 €

Il trasferimento avviene in questo modo:

Beneficiaria	Patrimonio netto di A	Valore economico
X	2.000	2.500
Y	500	1.000

Dati delle beneficiarie:

	Capitale sociale	Valore economico
X	1.000	2.000
Y	500	800

Formula aumento di capitale società:  $\frac{\text{valore economico trasferito} \times \text{capitale sociale}}{\text{valore economico beneficiaria}}$

Aumento di capitale X:  $\frac{2500 \times 1000}{2000} = 1.250$

Aumento di capitale Y:  $\frac{1000 \times 500}{800} = 625$

	Aumento di capitale	Valore patrimonio netto trasferito	Differenza
X	1.250	2.000	Avanzo: 750 €
Y	625	500	Disavanzo: 125 €

#### 7.4.3.3 Scissione mediante incorporazione in società preesistenti (una delle beneficiarie detiene il 100% della scissa)

La scissa non si estingue ma riduce il suo patrimonio netto in ragione dei trasferimenti alle beneficiarie

La beneficiaria socia della scissa procede come segue:

- Determina il costo unitario delle azioni della scissa dividendo il loro costo complessivo per il loro numero
- Moltiplica il costo unitario delle azioni per il numero delle azioni effettivamente annullate dalla scissa a seguito della scissione parziale → il costo della partecipazione nella scissa che deve essere in parte annullato e in parte sostituito dalle partecipazioni nelle altre beneficiarie
- La differenza tra il valore contabile della partecipazione annullata e il valore contabile netto della quota del complesso aziendale trasferito dalla scissa alla beneficiaria costituisce il disavanzo da annullamento (se positiva) o l'avanzo da annullamento (se negativa)

#### 7.4.3.4 Scissione TOTALE mediante incorporazione in società preesistenti (una delle beneficiarie Y detiene il 50% della scissa) con ripartizione proporzionale

Patrimonio netto di A (scissa) = 2.500 €

Y detiene il 50% di A e la partecipazione è iscritta per 2.000 €

Dati delle beneficiarie:

	Capitale sociale	Valore economico
Y	1.200	2.000
X	2.000	3.000

Trasferimento da A alle beneficiarie:

Beneficiaria	Patrimonio netto contabile di A	Valore economico
Y	2.000	2.500
X	500	1.500

**Società Y:** Y in parte aumenta il proprio capitale sociale per disporre delle azioni da assegnare agli altri soci di A e in parte annulla la propria partecipazione nella scissa sostituendola con il complesso aziendale ricevuto e con le partecipazioni dell'altra beneficiaria:

- Aumento di capitale =  $\frac{1.250 \times 1.200}{2.000} = 750$
- Valore delle partecipazioni nella scissa da annullare:

- Valore della partecipazione di Y:  $\frac{\text{valore economico di Y}}{\text{valore economico globale trasferito}} = \frac{2500}{2500+1500} = 0.625$
- $\text{patrimonio netto di A trasferito in Y} * \text{valore della partecipazione in Y} = 2000 * 0.625 = 1250$
- Il restante della partecipazione scissa (750) non viene annullato ma resta iscritto a fronte della partecipazione al capitale sociale dell'altra beneficiaria attribuita a Y quale socio al 50% di A

	Valore partecipazione annullata	Valore patrimonio netto trasferito	Differenza da annullamento
Y	1.250	1.000	250 disavanzo

**Società X:** la beneficiaria X a fronte del complesso aziendale ricevuto da A aumenta il proprio capitale attribuendo le azioni di nuova emissione ai soci della scissa (pertanto, trattandosi di ripartizione proporzionale, il 50% delle azioni di nuova emissione assegnato a Y)

- Aumento di capitale =  $\frac{1500*2000}{3000} = 1000$
- Le azioni emesse da X e assegnate a Y sostituiscono nel bilancio di Y quelle della scissa con un valore d'iscrizione di 750 €

	Aumento di capitale	Valore patrimonio netto trasferito	Differenza da concambio
Y	750	1000	250 avanzo
X	1000	500	500 disavanzo



## 7.6 ASPETTI FISCALI

Così come per gli altri aspetti civilistici, anche per gli effetti fiscali vi è ampia analogia tra le norme relative alla fusione e quelle relative alla scissione

### 7.6.1 Effetti della scissione

La scissione totale o parziale di una società non dà luogo né a realizzo né a distribuzione di plusvalenze o minusvalenze dei beni della società scissa

**Nel caso di scissione TOTALE vale la retroattività** degli effetti della scissione, se la data dalla quale vengono fatti retroagire gli effetti della scissione coincide con la data di chiusura del bilancio della scissa e della beneficiaria

**Nella scissione PARZIALE non vale la retroattività**

### 7.6.2 Differenza di scissione

- **I beni ricevuti sono valutati fiscalmente all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi.** In sede di dichiarazione dei redditi dovrà essere predisposto il quadro RV di riconciliazione dei valori civilistici e fiscali
- Nella determinazione del reddito d'impresa **non rileva l'avanzo/disavanzo da annullamento/concambio**
- Eventuali conguagli in denaro eccedenti rispetto al prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate costituiranno imponibile, ove ne ricorrano gli estremi

### 7.6.3 Ricostituzione delle riserve della scissa

Le riserve in sospensione d'imposta iscritte nell'ultimo bilancio della società scissa devono essere ricostituite dalle beneficiarie proporzionalmente in base alle quote di patrimonio netto trasferite.

La ricostituzione avviene secondo quanto disciplinato in materia di fusione

### 7.6.4 Perdite fiscali

- **Le perdite delle società partecipanti all'operazione di scissione possono essere portate in diminuzione del reddito della società beneficiaria per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio, o se inferiori, dalla situazione patrimoniale redatta ai fini della fusione**
- Test di vitalità della società: l'ammontare dei ricavi e dei proventi caratteristici e delle spese di lavoro dipendente, risultante dall'esercizio superiore al 40% di quello risultante dagli ultimi due esercizi ancora precedenti

### 7.6.5 Obblighi tributari

- In caso di scissione PARZIALE, gli obblighi tributari restano in capo alla società scissa appositamente individuata nell'atto di scissione
- In caso di scissione TOTALE, gli obblighi tributari sono trasferiti alla società beneficiaria appositamente individuata nell'atto di scissione
- La dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa compresa tra:
  - L'inizio del periodo d'imposta
  - La data in cui ha effetto la scissione

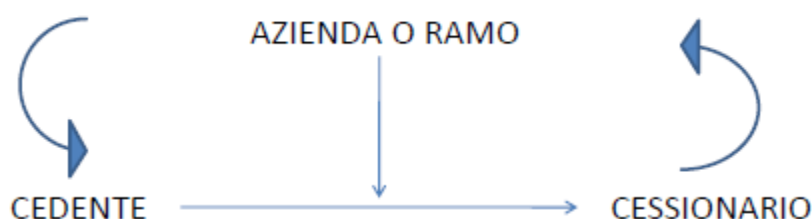
Deve essere presentata dalla società beneficiaria designata a norma entro l'ultimo giorno del non mese successivo a tale data (in via telematica), indipendentemente da eventuali effetti retroattivi

## 8 CESSIONE D'AZIENDA

Operazione di natura straordinaria che consiste nel trasferimento del complesso dei beni materiali ed immateriali costituenti l'azienda o parte di essi

**Cessione = trasferimento da parte di un cedente della proprietà di un'azienda ad un cessionario contro un corrispettivo in denaro**

A titolo gratuito	A titolo oneroso
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Donazione</li> <li>• Successione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Con corrispettivo in denaro</li> <li>• Con altro tipo di corrispettivo</li> </ul>



Il cessionario subentra al cedente nella proprietà dei beni costituenti il complesso aziendale e in tutte le posizioni attive (contratti, crediti) e passive (debiti)

### 8.1 AVVIAMENTO

**“L'avviamento è la condizione o l'insieme di condizioni onde un'azienda può dirsi atta a fruttare nel futuro un sovrapprofito, cioè a fruttare redditi superiori a quella misura che remunereremmo puramente capitali ed energie personali, tenuto conto del grado di rischio economico”**

**Avviamento = attitudine a fare profitto**

AVVIAMENTO	
OGGETTIVO	SOGGETTIVO
Il maggior valore è dovuto ai soli beni presi nella loro complessità	Il maggior valore è dovuto alla capacità dell'imprenditore di accrescere e conservare la clientela

## 8.2 VALUTAZIONE D'AZIENDA

**Valutare un'azienda significa determinare il valore del complesso economico costituente il sistema d'azienda** mediante i seguenti metodi di valutazione:

- Reddittuale
- Patrimoniale
  - Semplice
  - Complesso
- Misto (reddittuale-patrimoniale)
- Finanziario
- Empirico
- Fiscale

### 8.2.1 Metodo reddittuale

Capitalizzazione dei risultati futuri attesi:

$$Va=f(r)$$

- Definizione dell'orizzonte temporale
- Stima dei flussi di reddito attesi
- Determinazione del tasso di attualizzazione

ORIZZONTE TEMPORALE	
LIMITATO	ILLIMITATO
$W = Ra \frac{n-1}{i}$ <p>Dove:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• W = reddito medio atteso * valore attuale di una rendita con durata definita</li> <li>• R = reddito medio normale</li> <li>• n = durata in anni</li> <li>• i = tasso di attualizzazione</li> </ul>	$W = \frac{R}{i}$ <p>Dove:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• W = rendita perpetua di rata costante R al tasso i</li> <li>• R = rata di rendita perpetua</li> <li>• i = tasso di attualizzazione</li> </ul>

### 8.2.2 Metodo patrimoniale semplice

Valutazione dei componenti attivi e passivi costituenti il complesso aziendale opportunamente rettificati

$$W = \text{attivo rettificato} - \text{passivo}$$

### 8.2.3 Metodo patrimoniale complesso

Valutazione del patrimonio aziendale determinata dalla somma delle componenti materiali ed immateriali

$$W = CN' + BI$$

Dove:

- CN' = CN Δ R = capitale netto contabile rettificato
- BI = risultato dell'integrazione dei beni immateriali identificati

## 8.2.4 Metodo misto

**Capitale economico = capitale netto + avviamento**

$$W = K + A$$

Dove:

- K = capitale netto rettificato
- $A = (R - K * i_{norm}) \frac{1}{i'}$ 
  - R = reddito medio normale atteso
  - K = capitale netto rettificato
  - N = durata in anni
  - $i_{norm}$  = tasso d'interesse normale
  - $i'$  = tasso di attualizzazione del sovrareddito

$$E.V.A. = NOPAT - WACC * CIN$$

Dove:

- E.V.A. = valore aggiunto
- NOPAT = reddito operativo dopo le imposte
- WACC = costo medio ponderato del capitale %
- CIN = capitale investito

## 8.2.5 Metodo fiscale

Definizione del valore di cessione basato:

- Su elementi desunti da studi di settore
- % di redditività applicata alla media dei ricavi degli ultimi 3 anni

$$(\% \text{ redditività}) * (\text{media dei ricavi degli ultimi 3 anni}) = \text{redditività}$$

$$\text{redditività} * 3 = \text{AVVIAMENTO}$$

### 8.3 ADEMPIMENTI DELLA CESSIONE D'AZIENDA O RAMO D'AZIENDA

- Forma scritta ad probationem (atto pubblico o scrittura privata autenticata)
- Pubblicità del contratto
- Efficacia dall'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese
- Divieto di concorrenza nel caso di inizio di una nuova attività

Se nel patto è indicata una durata maggiore o la durata non è stabilita, il divieto di concorrenza per il periodo di 5 anni dal trasferimento

#### 8.3.1 Adempimenti del cedente

- Scritture di assestamento
- Redazione del bilancio di cessione (a valori correnti)
- Chiusura dei conti patrimoniali accesi agli elementi ceduti
- Rilevazione della plusvalenza/minusvalenza a fronte del corrispettivo pattuito

#### 8.3.2 Adempimenti del cessionario

Apertura dei conti accesi agli elementi ceduti (a valori correnti e a "saldi chiusi")

- Ripartizione del corrispettivo d'acquisto
- Avviamento

## 8.4 ASPETTI CONTABILI

Esempio: cessione di ramo d'azienda

### VALORI STORICI

Attività		Passività	
Immobili	800,00	F.do amm.to immobili	200,00
Impianti	200,00	F.do TFR	100,00
Magazzino	50,00	Fornitori	80,00
Clienti	100,00	Iva c/erario	50,00
Banca	50,00	Capitale netto	300,00
		Utile	470,00
<b>TOTALE ATTIVO</b>	<b>1.200,00</b>	<b>TOTALE PASSIVO</b>	<b>1.200,00</b>

### SCRITTURE DI CESSIONE

	Valori contabili	Valori cessione	Rettifiche		Valori contabili	Valori cessione	Rettifiche
Immobili	800,00	1000,00	200,00	F.do	200,00	0,00	- 200,00
Impianti	200,00	100,00	-100,00	imm.			
Magazzino	50,00	50,00	0,00	F.do Tfr	100,00	100,00	0,00
Clienti	100,00	80,00	- 20,00	Fornitori	80,00	50,00	- 30,00
Banca	50,00	50,00	0,00	Iva			
				c/erario	50,00	50,00	0,00
Avviamento		500,00	500,00				
<b>TOTALE</b>	<b>1.200,00</b>	<b>1.780,00</b>	<b>580,00</b>		<b>430,00</b>	<b>200,00</b>	<b>-230,00</b>

### VALORI DI CESSIONE

Patrimonio netto contabile	770,00
Rettifiche di cessione	810,00
Patrimonio netto rettificato	1.580,00
Prezzo di cessione	1.580,00
Pn rettificato > Pn contabile	
Plusvalenza	810,00

## 8.4.1 Aspetti contabili della cedente

- Scritture di assestamento
- Determinazione del risultato economico
- Eliminazione delle attività e/o passività non suscettibili di trasferimento
- Rilevazione di un credito derivante dal prezzo di cessione
- Rilevazione:
  - Plusvalenza: prezzo di cessione > patrimonio netto contabile
  - Minusvalenza: prezzo di cessione < patrimonio netto contabile

Scritture di rettifica

Immobili	a	Rettifiche di cessione	200,00
Rettifiche di cessione	a	Impianti	100,00
Rettifiche di cessione	a	Clienti	20,00
Avviamento	a	Rettifiche di cessione	500,00
Fdo amm.to imm.	a	Rettifiche di cessione	200,00
Fornitori	a	Rettifiche di cessione	30,00

Determinazione capitale di cessione

Diversi	a	Capitale di cessione	1.580,00
Capitale netto			300,00
Utile			470,00
Rettifiche di cessione			810,00

Attività		Passività	
Immobili	1.000,00	F.do TFR	100,00
Impianti	100,00	Fornitori	50,00
Magazzino	50,00	Iva c/erario	50,00
Clienti	80,00	Capitale netto	1.580,00
Banca	50,00		
Avviamento	500,00		
<b>TOTALE ATTIVO</b>	<b>1.780,00</b>	<b>TOTALE PASSIVO</b>	<b>1.780,00</b>

**STORNO ATTIVITÀ E PASSIVITÀ**Determinazione capitale di cessione

Diversi	a	Diversi	
TFR			100,00
Fornitori			80,00
Iva c/erario			50,00
Credito v/X per cessione			1.580,00
		immobili	600,00
		impianti	200,00
		magazzino	50,00
		clienti	100,00
		banca	50,00
		plusvalenza	810,00

**RILEVAZIONE INCASSO PREZZO CESSIONE**

Banca c/c	a	Credito v/X per cessione	1.580,00
-----------	---	--------------------------	----------

**8.4.2 Aspetti contabili del cessionario**

- Rilevazione dei valori attivi e passivi ricevuti al valore d'acquisto
- Rilevazione del debito verso il cedente per il prezzo di cessione
- Rilevazione (se acquisto a titolo oneroso) dell'avviamento:
  - Positivo: prezzo di cessione > patrimonio netto effettivo
  - Negativo: prezzo di cessione < patrimonio netto effettivo

**RILEVAZIONE ATTIVITÀ E PASSIVITÀ**

Diversi	a	Diversi	
immobili			1.000,00
impianti			100,00
magazzino			50,00
clienti			80,00
banca			50,00
avviamento			500,00
	a		
		TFR	100,00
		Fornitori	50,00
		Iva c/erario	50,00
		Debito v/Y per cessione	1.580,00

**RILEVAZIONE PAGAMENTO PREZZO CESSIONE**

Debito v/Y per cessione	a	Banca c/c	1.580,00
-------------------------	---	-----------	----------



## 8.5 ASPETTI FISCALI DELLA CESSIONE

- Tassazione della plusvalenza come differenza tra corrispettivo conseguito dalla cessione e valore fiscale dell'azienda → tassazione per competenza, immediata o rateizzata
- Le plusvalenze da cessione di azienda o ramo non sono assoggettate ad IRAP poiché proventi straordinari classificati nel conto economico voce E) (non rientrante nella base imponibile ai fini IRAP)
- La cessione d'azienda o ramo è operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA
- Principio di responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario

### 8.5.1 Tassazione plusvalenze

DITTA INDIVIDUALE	SOCIETÀ (DI PERSONE E DI CAPITALI)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regime di tassazione ordinario</li> <li>• Se si cede l'unica azienda → Tassazione separata</li> <li>• Se periodo di possesso &gt; a 5 anni → tassazione separata</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regime di tassazione ordinario</li> <li>• Periodo di possesso &lt; a 3 anni → tassazione ordinaria</li> <li>• Periodo di possesso &gt; a 3 anni → tassazione ordinaria con rateazione plusvalenza (ripartizione della plusvalenza in quote costanti fino ad un massimo di 5)</li> </ul>

I soci godono del regime di esenzione parziale sugli utili assegnati

### 8.5.2 IVA

- Comunicazione della cessazione di attività: da parte del cedente che con la cessione dell'azienda cessa l'attività (entro 30 giorni dalla data di ultimazione delle operazioni all'agenzia delle entrate)
- Subentro del cessionario nei crediti/debiti IVA
- Comunicazione annuale IVA
  - Comunicazione annuale IVA da parte di cedente e cessionario
- Acconto IVA:
  - No versamento acconto IVA da parte del cedente che cessa l'attività
  - No versamento acconto IVA da parte del cessionario se inizia l'attività con l'acquisto da cessione
- Dichiarazione IVA:
  - Obbligo di dichiarazione IVA in capo al cessionario se il dante causa si estingue con la cessione
  - Obbligo di dichiarazione IVA in capo ad entrambe i soggetti se il dante causa non si estingue con la cessione

### 8.5.3 Ulteriori adempimenti

- Imposta proporzionale di registro applicata sul valore dell'azienda ceduta
- Imposta ipotecaria e catastale sul trasferimento di immobili in seguito a cessione
- Continuità nei rapporti con i lavoratori dipendenti in capo al nuovo datore di lavoro (cessionario) obbligato ai relativi adempimenti