

**ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI  
SALERNO**

**“Profili caratterizzanti il Bilancio d’esercizio al 31.12.2013”**

**11 aprile 2014**

**Rivalutazione dei beni di impresa**

**La rivalutazione e il riallineamento di cui alla legge di stabilità per il 2014**

**Possibilità di rivalutare i beni d’impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività di impresa, risultanti dal bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2012.**

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell’esercizio successivo.

Deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa **categoria omogenea** e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

**LE CATEGORIE OMOGENEE**

- **i beni materiali ammortizzabili, diversi dagli immobili e dai mobili iscritti in pubblici esercizi, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento;**
- **gli immobili si distinguono in fabbricati non strumentali, fabbricati strumentali per destinazione, fabbricati strumentali per natura, aree non fabbricabili e aree fabbricabili;**
- **i beni iscritti in pubblici registri sono a loro volta raggruppati in categorie omogenee distinte a seconda che si tratti di aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni;**
- **i beni immateriali sono ciascuno autonomamente rilevante ai fini della rivalutazione.**

**Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 16 per cento per i beni ammortizzabili e del 12 per cento per i beni non ammortizzabili.**

**Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.**

**Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali **nella misura del 10 per cento.****

<p><b>È un costo molto elevato a fronte di un beneficio di poco superiore (il risparmio del 31,4%) e per di più differito nel tempo.</b></p>
--

Le imposte sostitutive sono versate in **tre rate annuali di pari importo**, senza pagamento di interessi, di cui la prima entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

**L'Agenzia delle entrate nel corso del convegno Telefisco 2014 ha affermato la possibilità di una rivalutazione esclusivamente fiscale.**

## **Ambito applicativo della norma**

### **I SOGGETTI**

- **società di capitali, comprese le società cooperative e di mutua assicurazione;**
- **gli enti commerciali, compresi i trust, residenti nel territorio dello Stato.**

Possono essere rivalutati anche i beni condotti in affitto o usufrutto d'azienda ovvero realizzati dal titolare del diritto di superficie nonché i beni che non figurano più nell'attivo patrimoniale in quanto completamente ammortizzati.

**Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali si intendono tali quelle “consistenti in diritti giuridicamente tutelati quali, ad esempio, i diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo di bilancio, ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative”.**

**Quanto alle modalità di rivalutazione, dovrebbero essere ancora validi, per i beni materiali ammortizzabili, i tre metodi, alternativamente utilizzabili, indicati nell'art. 5 del già citato D.M. n. 162/2001. In particolare, la rivalutazione dei beni può essere realizzata:**

- **rivalutando esclusivamente i valori iscritti nell'attivo patrimoniale;**
- **rivalutando sia tali valori sia i fondi di ammortamento al fine di non modificare la durata del processo di ammortamento;**
- **lasciando invariati i valori dell'attivo e riducendo i fondi di ammortamento.**

## **Metodi per effettuare la rivalutazione**

**Vi sono tre metodi (applicabili anche per “La rivalutazione e il riallineamento di cui alla legge di stabilità per il 2014” di cui si dirà dopo):**

**1. rivalutazione del cespite e del relativo fondo ammortamento**

**2. rivalutazione del solo cespite**

**3. “storno” del fondo ammortamento**

**Esempio:**

**Dati di riferimento:**

<b>Costo storico</b>	<b>2.000</b>
<b>Fondo ammortamento pregresso (31/12/2007)</b>	<b>(1.340)</b>
<b>Aliquota d'ammortamento</b>	<b>3%</b>
<b>Quota ammortamento esercizio 2008</b>	<b>(60)</b>
<b>Valore netto di bilancio al termine dell'esercizio 2008 (in assenza di rivalutazione) (X)</b>	<b>600</b>
<b>1.340 + 60 = 1.400</b>	
<b>2.000 meno 1.400 = 600</b>	
<b>Valore economico</b>	<b>1.800</b>
<b>Ammontare massimo della rivalutazione</b>	<b>1.200</b>

$$1.800 - 600 = 1.200$$

**(X)** Al riguardo si richiama l'attenzione in ordine alla circostanza che la quota di ammortamento del 2008 doveva essere calcolata sul costo storico (2.000) anche dopo aver effettuato la rivalutazione, in quanto il costo rivalutato assume rilevanza ai fini civilistici a partire dal 2009.

## 1. Rivalutazione del cespite e del fondo

### **Stato Patrimoniale (prima di rilevare la quota di ammortamento 2008)**

<b>Cespite</b>	<b>2.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>( 1.340)</b>
<b>Costo Residuo</b>	<b>660</b>

### **Stato Patrimoniale (dopo aver rilevato la quota di ammortamento 2008)**

<b>Cespite</b>	<b>2.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>(1.400)</b>
<b>Costo Residuo</b>	<b>600</b>

**Valore economico del cespite: 1.800 (cioè tre volte il costo residuo)**

**Senza la necessità di ricorrere a - più o meno - complicate formule matematiche, è sufficiente moltiplicare per 3 sia il costo del cespite sia il fondo ammortamento**

<b>Cespite</b>	<b>2.000 x 3</b>	<b>6.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>(1.400) x 3</b>	<b>(4.200)</b>
<b>Costo Residuo</b>		<b>1.800</b>

**Stato Patrimoniale (dopo aver effettuato la rivalutazione)**

<b>Cespiti</b>	<b>6.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b><u>(4.200)</u></b>
<b>Costo Residuo</b>	<b>1.800</b>

## **2. Rivalutazione del solo cespite**

**Il maggior valore di 1.200 viene attribuito al solo costo del cespite**

**Stato Patrimoniale (dopo aver effettuato la rivalutazione)**

<b>Cespite</b>	<b>3.200 (X)</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>(1.400)</b>
<b>Costo Residuo</b>	<b>1.800</b>
<b>(X) 2.000 + 1.200</b>	



### **3. “storno” del fondo ammortamento**

#### **Stato Patrimoniale (dopo aver effettuato la rivalutazione)**

<b>Cespiti</b>	<b>2.000</b>
<b>Fondo ammortamento</b>	<b>( 200) (X)</b>
<b>Costo Residuo</b>	<b>1.800</b>
<b>(X) La rivalutazione di 1.200 è portata direttamente a decremento del fondo ammortamento (1.400)</b>	

**Se da una parte è innegabile che gli Amministratori sono liberi di scegliere il metodo che intendono applicare, dall'altra occorre richiamare l'attenzione in ordine alla circostanza che gli effetti che si producono negli esercizi successivi sono assai diversi, in quanto:**

- con la rivalutazione del cespite e del relativo fondo ammortamento si avrà la rilevazione di maggiori quote di ammortamento, ma il residuo periodo di ammortamento dell'immobile resta inalterato (quindi, metodo preferibile in ossequio ai principi contabili)**
  
- con la rivalutazione del solo cespite si avrà la rilevazione di maggiori quote di ammortamento, ma il residuo periodo di ammortamento dell'immobile risulterà prolungato**
  
- con lo “storno” del fondo ammortamento si avrà la rilevazione delle stesse quote di ammortamento stanziato nel passato, ma il residuo periodo di ammortamento dell'immobile risulterà prolungato.**

## **EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE**

**La rivalutazione**, ai sensi del comma 143, **ha effetti fiscali a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.**

**Pertanto**, considerando che la rivalutazione va eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, **si tratta del periodo d'imposta 2016.**

**Sono pertanto rinviati a tale ultimo esercizio i benefici fiscali in termini di quote di ammortamento deducibili e di calcolo del plafond rilevante per le spese di manutenzione.**

**Nel caso di operazioni realizzative del bene rivalutato (cessione, assegnazione, estromissione, ecc.), prima del decorso del periodo di sospensione, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.**

**Tale disposizione comporta che:**

- le plusvalenze e le minusvalenze saranno determinate senza tenere conto del maggiore valore iscritto in sede di rivalutazione;
- **sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti**
- **si considera libera la parte di riserva di rivalutazione riferibile ai beni "realizzati".**

## **Il pagamento dell'imposta sostitutiva**

L'imposta sostitutiva pari al:

- **16 per cento per i beni ammortizzabili;**
- **12 per cento per i beni non ammortizzabili.**

dovrà essere versata in tre rate annuali di pari importo, senza pagamento di interessi, di cui la prima entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

## **Affrancamento del saldo attivo**

Il comma 142 prevede la possibilità di effettuare, contemporaneamente alla rivalutazione, l'affrancamento del saldo attivo, **mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%** che consente di liberare la riserva in sospensione d'imposta senza alcuna tassazione in capo alla società.

**Per quanto riguarda la decorrenza degli effetti di tale affrancamento**, anche in questo caso dovrebbero essere validi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 16/E del 2006 e, pertanto, **la riserva si deve intendere libera già dal 1° gennaio 2014**, non rilevando a tal fine che l'imposta sostitutiva venga pagata in modo rateizzato in tre diverse annualità.

## **La fiscalità differita da rilevare**

Anche per quanto riguarda la "Rivalutazione 2014" le regole da utilizzare sono quelle dettate dal documento interpretativo 3 dell'Oic, nonostante non sia prevista la possibilità di eseguire una rivalutazione con soli effetti civilistici.

**Pertanto, per i primi quattro esercizi emergono differenze temporanee sulle quali va considerata l'eventuale fiscalità differita attiva, in conformità alla disciplina prevista dall'OIC 25 (ragionevole certezza del loro realizzo).**

**ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI  
SALERNO**

**“Profili caratterizzanti il Bilancio d’esercizio al 31.12.2013”**

**11 aprile 2014**

**LA RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI**

La **Legge di Stabilità 2014**, ha riaperto i termini per la rideterminazione del valore di acquisizione di partecipazioni societarie e terreni posseduti al 1° gennaio 2014.

La rivalutazione interessa i privati, le società semplici e gli enti non commerciali, soggetti non residenti le cui plusvalenze sono imponibili in Italia.

**Le partecipazioni:**

rappresentate da titoli (azioni), anche alle quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli (quali le quote di S.r.l. o le partecipazioni in società di persone),

**I terreni:**

suscettibili di utilizzazione edificatoria (**terreni edificabili**), **i terreni lottizzati o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili nonché i terreni agricoli.**

In occasione di Telefisco 2013 [confluito nella circolare n. 1 del 2013 (par. 4.2)], l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la rivalutazione può riguardare **anche i diritti edificatori (cubatura).**

**La scadenza per l’asseverazione della perizia e fissata al 30 giugno 2014.**

Il versamento dell’imposta sostitutiva deve essere effettuato, entro lo stesso termine, in un’unica soluzione oppure può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo.

Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata, in scadenza il 30 giugno 2015 ed il 30 giugno 2016.

**L’affrancamento di perfeziona con l’asseverazione della perizia di stima e con il versamento dell’imposta sostitutiva del 2% o del 4% entro la scadenza del 30 giugno 2014.**

**La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 12 del 2002 ha chiarito che è possibile affrancare il valore di acquisto anche solo per una parte della partecipazione detenuta.** Ne deriva che in caso di possesso di una partecipazione qualificata, è consentito rideterminarne il valore limitatamente alla quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata. Tuttavia, in tal caso l’imposta sostitutiva è comunque dovuta nella misura del 4%.

Possibilità di compensare gli importi dovuti con quanto versato in precedenti affrancamenti.

I soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2014 possono scomputare dall’imposta sostitutiva dovuta quella eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni.

Coloro che, invece, non effettuano la compensazione possono chiedere **il rimborso dell’imposta sostitutiva già pagata entro il termine di quarantotto mesi dalla data di versamento dell’intera imposta o della prima rata relativa alla nuova rideterminazione.** Risulta preclusa, invece, la possibilità di recuperare l’eventuale eccedenza di sostitutiva versata in quanto il D.L. 701201 1 prevede che l’importo del rimborso non può essere comunque superiore all’importo dovuto in base all’ultima rideterminazione del valore effettuata (art. 7, co. 2, lett. ff).

### **Gli effetti dell’affrancamento**

Solo ai fini della cessione (esclusione art. 47 7° comma).

**ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI  
SALERNO**

**“Profili caratterizzanti il Bilancio d’esercizio al 31.12.2013”**

**11 aprile 2014**

**DISCIPLINA DEGLI INTERESSI PASSIVI**

**SOGGETTI IRPEF (art. 61 TUIR)**

Per tali soggetti (imprenditori individuali e società di persone) si applica l’art. 61 Tuir e la deducibilità degli interessi passivi è ammessa a condizione che si tratti di interessi inerenti all’esercizio di impresa nei limiti del *pro rata* generale di deducibilità dato dal seguente rapporto:

**Ricavi e proventi imponibili**

**Ricavi e proventi totali (ad eccezione di quelli esclusi, compresi quelli esenti)**

**E’ il c.d. pro-rata generale**

**SOGGETTI IRES (art. 96 TUIR)**

**AMBITO SOGGETTIVO**

Società di capitali (Srl e S.p.A.) ed enti commerciali (nonché per le stabili organizzazioni in Italia di società ed enti esteri), ad esclusione di:

- banche e altri soggetti di cui all’art. 1 del D.Lgs. 87/1992
- imprese di assicurazione
- società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi
- società partecipate prevalentemente da enti pubblici che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acque, energia, teleriscaldamento, smaltimento e depurazione
- società consortili per l’esecuzione unitaria di lavori ai sensi dell’art. 96 del DPR 554/1999
- società costituite per la realizzazione e l’esercizio di interporti di cui alla l. 240/1990



**A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007** l'integrale riformulazione dell'art. 96 del TUIR prevede un nuovo meccanismo che limita la deducibilità degli interessi passivi all'ammontare di interessi attivi e per l'eccedenza al 30% del reddito operativo lordo (ROL) della società con possibilità di riporto delle eccedenze indeducibili" e "delle eccedenze disponibili" sui periodi di imposta successivi senza limitazioni temporali.

**Un esempio:**

**Società con interessi attivi pari a 2.000, interessi passivi di 10.000 e ROL 15.000, si deducono 2.000 euro pari agli interessi attivi. Dei restanti 8.000 la quota massima di deduzione è il 30% di 15.000 e quindi 4.500.**

**Di conseguenza si deduce complessivamente la somma di 6.500 (2.000 + 4.500) mentre la restante parte di 3.500 è indeducibile nell'anno.**

**Tale quota indeducibile sarà riportata all'esercizio successivo e dedotta se rientra nel limite del 30% del ROL dell'anno in questione (se c'è disponibilità residua dopo aver considerato gli interessi dell'anno).**

**Negli interessi attivi si tiene conto:**

- degli interessi attivi derivanti da operazioni di natura finanziaria;
- degli interessi attivi derivanti da operazioni di natura commerciale;
- degli interessi attivi "virtuali" ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi da parte delle pubbliche amministrazioni da calcolare su un tasso pari al TUR (TASSO UFFICIALE DI RIFERIMENTO) + 1%

**ROL = voce A del conto economico - voce B del conto economico + ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali lettere [B10 a) e b)] + canoni di leasing dei beni strumentali (B8)**

Per i beni in leasing deve essere estrapolata la componente relativa agli interessi passivi per conteggio ai fini del ROL.

**AMBITO OGGETTIVO**

Sono deducibili tutti gli interessi passivi sostenuti dall'impresa ivi compresi quelli impliciti nei canoni di leasing desunti dal contratto fatta eccezione per:

- a) interessi passivi oggettivamente indeducibili**
- b) interessi passivi capitalizzati nel costo dei beni**
- c) interessi passivi impliciti commerciali**

**d) interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione**

**A) Interessi oggettivamente indeducibili**

- interessi passivi “di funzionamento” relativi ai c.d. “immobili Patrimoniali”
- interessi passivi indeducibili per effetto della disciplina del “*transfer pricing*”
- interessi passivi connessi a operazioni intercorse con imprese localizzate in paesi a fiscalità privilegiata
- interessi passivi su prestiti obbligazionari eccedenti la misura stabilita dal co. 15 dell’art. 3 della l. 549/95
- interessi passivi su prestiti effettuati dai soci delle società Cooperative eccedenti la misura stabilita dal co. 465 dell’art. 1 Della l. 311/2004

**B) Interessi capitalizzati esclusi**

L’art. 2426 c.c. c.1 n.1 prevede la possibilità di capitalizzare gli interessi relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali, ma specificamente solo quelli derivanti da finanziamenti di scopo (quelli assunti per l’acquisizione o la costruzione dell’immobilizzazione).

**N.B.**

**OIC 16 REVISIONATO**

Si è intervenuto sulla disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari, che è stata rivista con l’obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione.

In particolare, tra le condizioni da rispettare per la capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti durante la costruzione di un bene, è stato stabilito che:

- **per i finanziamenti di scopo: l’ammontare degli oneri deve essere determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quello stesso finanziamento durante l’esercizio, tolto ogni provento finanziario derivante dall’investimento temporaneo di quei fondi;**
- **per i finanziamenti non di scopo: l’ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili sulle immobilizzazioni in corso di costruzione è determinato applicando, ai costi sostenuti, un tasso di capitalizzazione corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l’esercizio, diversi dai finanziamenti di scopo.**

**Immobili Merce:** possono essere capitalizzati nel costo dei beni gli interessi passivi relativi ai prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione.

**Beni strumentali materiali e immateriali:** gli interessi passivi capitalizzabili nel costo dei beni sono quelli maturati fino al momento in cui i beni sono pronti per l'uso.

**La durata della capitalizzazione:**

- beni merce: fino alla ultimazione (punto 9)
- immobilizzazioni: fino alla ultimazione del bene (punto 1), cioè quando lo stesso è atto all'uso.

**N.B.**

**Ricorrendone i presupposti civilistici e fiscali (art 110 c.1 lett B) capitalizzare gli interessi passivi attraverso l'imputazione ai ricavi A4 genera il doppio beneficio di aumentare il ROL, ma anche non concorrere nel novero degli interessi passivi soggetti al limite del 30% del ROL**

**Definizione oneri assimilati**

- rientrano nella **nozione di interessi**: le commissioni passive su finanziamenti (es. comm. massimo scoperto, commissioni per fidejussioni correlate a finanziamenti) e spese bancarie e accessorie a interessi e commissioni
- sono considerati **costi per servizi (B7)** quelli che non sono inerenti la gestione di finanziamenti, quali noleggio cassette, custodia titoli, pagamento di utenze spese per valutazione di immobili per mutui, spese istruttoria per finanziamenti o mutui)

E' fondato ritenere che le commissioni su bonifici sono da considerarsi B7, costi per servizi.

**C) Interessi "commerciali"**

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 96 del TUIR gli interessi passivi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale.

L'OIC 19 chiarisce che se la scadenza del debito eccede significativamente l'esercizio va scorporato l'interesse passivo implicito tramite

- a) per differenza con valore normale del bene
- b) con tecniche di attualizzazione Individuando tasso d'interesse per Finanziamenti idonei

**D) Interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione**

Sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 96 del TUIR gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

### **Operazioni di fusione e di scissione**

Gli interessi passivi "eccedenti" la soglia massima deducibile ai sensi dell'art. 96 del TUIR possono essere riportati sui successivi periodi di imposta senza limiti temporali tuttavia se la società che li riporta partecipa a una operazione di fusione o di scissione il riporto degli interessi passivi "eccedenti" sui periodi di imposta post fusione o scissione è subordinato alle stesse condizioni e limiti che operano con riferimento alle perdite fiscali.

### **ATT.NE**

Ricorrendo all'**abuso di diritto** l'Amministrazione finanziaria potrebbe contestare **la trasformazione di una società a responsabilità limitata in società di persone**, in quanto, **a seguito della trasformazione, la società conseguirebbe i benefici fiscali derivanti dalla maggiore deducibilità degli interessi passivi.**

**ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI  
SALERNO**

**“Profili caratterizzanti il Bilancio d’esercizio al 31.12.2013”**

**11 aprile 2014**

**IL RIALLINEAMENTO DELLE ATTIVITÀ NELLE OPERAZIONI  
STRAORDINARIE**

***Il riallineamento dei valori previsto dalla “Finanziaria 2008”***

La “Finanziaria 2008” - come ben noto - prevede la possibilità di optare per l’imposta sostitutiva dell’I.R.P.E.F., dell’I.R.E.S. e dell’I.R.A.P. nel caso di conferimenti di azienda, di fusioni e di scissioni, consentendo così il totale riallineamento dei (minori) valori fiscali ai (maggiori) valori civilistici con riguardo agli elementi dell’attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali (ivi incluso l’avviamento) iscritti in bilancio - rispettivamente - dalla società conferitaria, dalla società incorporante (o risultante dalla fusione) ovvero dalla società beneficiaria.

L’imposta sostitutiva:

— si applica per scaglioni <sup>(1)</sup> ed é pari al:

- 12% per la parte di maggiori valori compresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14%: per la parte di maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 16%: sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

— deve essere corrisposta in tre rate annuali, di cui:

- la prima pari al 30% dell’importo totale
- la seconda al 40%
- la terza ed ultima rata pari al 30%.

Sono inoltre dovuti gli interessi sulle rate successive alla prima al tasso annuo del 2,5%.

---

<sup>(1)</sup> La graduazione per scaglioni dell’imposta sostitutiva sta a significare che per maggiori valori affrancati complessivamente superiori alla soglia dei 5 milioni di euro solo l’eccedenza sarà soggetta all’aliquota superiore.

E' opportuno richiamare l'attenzione in ordine alla circostanza che l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per "categorie omogenee di immobilizzazioni" e a tal fine la norma distingue i **beni immobili** nelle seguenti cinque categorie:

- aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica;
- aree non fabbricabili;
- fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, primo periodo, T.U.I.R. (cd. fabbricati strumentali per destinazione);
- fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, secondo periodo, T.U.I.R. (cd. fabbricati strumentali per natura);
- fabbricati di cui all'articolo 90 T.U.I.R. (cd. immobili patrimoniali).

I **beni mobili**, inclusi gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento con la conseguenza che possono essere "*ricondotti alla medesima categoria omogenea a condizione che presentino congiuntamente lo stesso anno di acquisizione ed il medesimo coefficiente di ammortamento*" (2).

Per le **immobilizzazioni immateriali**, incluso l'avviamento, invece, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna immobilizzazione.

Il riferimento normativo ai "beni" esclude da tale tipo di riallineamento gli oneri pluriennali.

L'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche "parzialmente", non dovendo necessariamente interessare la totalità dei disallineamenti tra i valori di bilancio ed i relativi valori fiscali afferenti l'azienda ricevuta. Ciò significa che:

- vi è la possibilità di affrancare in tutto o solo in parte l'ammontare dei disallineamenti esistenti in seguito all'operazione straordinaria;
- in caso di riallineamento "parziale", i maggiori valori affrancati relativi ad una determinata categoria omogenea devono essere "spalmati" secondo un criterio di proporzionalità su tutti i beni facenti parte della categoria interessata, dovendo l'opzione riguardare tutti i beni ricompresi all'interno di una medesima categoria omogenea e non potendo il contribuente "scegliere" solo alcuni beni all'interno delle diverse categorie di immobilizzazioni (3).

Con riguardo alla decorrenza degli effetti dell'affrancamento, la norma prevede che i maggiori valori delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (ivi incluso

---

(2) Cfr. Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 2008.

(3) Così la citata Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 2008.

l'avviamento) sono riconosciuti ai fini dell'ammortamento “*a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione*” ed è di tutta evidenza che sulla base della “lettera” della norma si crea una non trascurabile asimmetria tra la (immediata) rilevanza civilistica dei maggiori valori iscritti e la (differita) rilevanza fiscale.

Con riguardo alla decadenza dai benefici dell'affrancamento la norma prevede un periodo minimo di conservazione dei beni affrancati presso il soggetto che si è avvalso dell'affrancamento, pena la perdita dei benefici medesimi. Ed infatti, in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione:

- occorre “depurare” il costo dei beni (perché possa essere considerato “costo fiscalmente riconosciuto”) del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva e del (relativo) maggiore ammortamento dedotto
- e l'imposta sostitutiva versata viene scomputata dall'imposta sui redditi dovuta.

### ***Il riallineamento dei valori previsto dal “decreto anticrisi” (D. L. n. 185 convertito dalla L. n. 2/2009)***

I commi da 10 a 12 dell'art. 15 (“decreto anticrisi”) prevedono “*una disciplina di riallineamento maggiormente agevolativa rispetto a quella attuale*” <sup>(4)</sup> ai fini del riallineamento delle immobilizzazioni immateriali in deroga al comma 2-ter dell'art. 176 T.U.I.R.

#### **Ambito oggettivo**

Immobilizzazioni immateriali che per effetto di conferimenti d'azienda, fusioni o scissioni assumono un maggior valore civilistico:

- Avviamento
- Beni immateriali (brevetti, marchi, diritti di concessione)
- Altre attività immateriali (compresi i costi pluriennali, quali ad esempio le spese di ricerca, di pubblicità)
- Attività diverse da quelle previste dal comma 2-ter dell'art. 176 T.U.I.R. (immobilizzazioni finanziarie, altre attività, attivo circolante e crediti)

#### **Imposta sostitutiva**

L'aliquota è del 16% e va versata in unica soluzione entro il saldo della dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui è stata eseguita l'operazione (es. conferimento eseguito nel 2008: versamento entro il 16 giugno 2009)

---

<sup>(4)</sup> Così, la Relazione al Regolamento di attuazione del provvedimento di legge.

N. B.

Con riguardo alle “Attività diverse da quelle previste dal comma 2-ter dell’art. 176 T.U.I.R.”

- per le immobilizzazioni finanziarie, le altre attività e l’attivo circolante occorre versare l’imposta commisurata all’aliquota ordinaria!!!
- per i crediti, l’imposta sostitutiva è prevista nella misura del 20%.

**Il riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori** assoggettati ad imposta sostitutiva opera a decorrere dall’inizio del periodo di imposta nel quale è versata l’imposta sostitutiva, **mentre la deduzione dei relativi ammortamenti in nove quote è ammessa a partire dal periodo di imposta ulteriormente successivo essendo altresì prevista la possibilità di eseguire ammortamenti calcolando quale quota deducibile 1/9 <sup>(5)</sup> (anziché 1/18) del maggior valore (in via extracontabile solo per avviamento e marchi).**

Peraltro, nel caso di riallineamento delle altre attività immateriali l’ammortamento del maggior valore può trovare riconoscimento fiscale solo nei limiti della quota imputata a conto economico.

---

<sup>(5)</sup> Il provvedimento “mille proroghe” [Legge n. 10/2011(che ha convertito con modifiche il D.L. n. 225/2010)] ha modificato la quota deducibile in 1/10.



# **ACE - AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA**

**(Art. 1 D.L. n 201/2011 convertito dalla L n. 214/ 2011)**

## **ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI SALERNO**

**«Profili caratterizzanti il Bilancio  
d'esercizio al 31.12.2013»**

**11 aprile 2014**

**Prof. Dott. Francesco Rossi Ragazzi**

## ACE - AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

### SOGGETTI INTERESSATI

- ✓ le società di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.), le cooperative e gli enti commerciali soggetti all'IRES. le stabili organizzazioni di società ed enti non residenti
- ✓ le imprese individuali e le società di persone se in contabilità ordinaria (per natura o per opzione), ma con modalità particolari.

## ACE - AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

### **SOGGETTI ESCLUSI**

Le società fallite, in liquidazione coatta amministrativa e in amministrazione straordinaria.

## ACE - AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA

### N.B.

Possono usufruire dell'ACE:

- ✓ le società in liquidazione ordinaria
- ✓ quelle ammesse alla procedura di concordato preventivo
- ✓ le imprese che hanno adottato un piano di ristrutturazione del debito *ex art. 182-bis* della legge fallimentare.

## **DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE**

Al fine di evitare che il medesimo presupposto (cioè l'incremento del capitale dell'impresa) venga utilizzato più volte attraverso finanziamenti, conferimenti o altri atti che consentano la fruizione «a cascata» del beneficio, più volte, all'interno di un gruppo societario.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

Il beneficio consiste nella **deduzione dal reddito complessivo netto** (ovvero dal reddito al netto delle perdite pregresse compensabili) di un importo corrispondente al **rendimento nozionale** del “nuovo capitale proprio” (esistente alla fine del periodo d'imposta), vale a dire della **variazione in aumento del capitale proprio** rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

**Il capitale proprio di partenza per la determinazione dell'incremento successivo è il dato del bilancio al 31.12.2010, quindi in ciascun esercizio successivo il confronto va sempre fatto con il patrimonio netto 2010.**

**Per le società di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio conferito.**

## **ACE PER I SOGGETTI IRES**

**La detassazione non rileva ai fini IRAP poiché la norma fa riferimento al reddito complessivo netto dichiarato dalla società.**



## ACE PER I SOGGETTI IRES

### ***IL CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE***

**3% di deducibilità fiscale sull'incremento di capitale rispetto all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 per effetto di:**

- ✓ **Utile dell'esercizio non distribuito**
- ✓ **Conferimenti in danaro**

**Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante l'applicazione dell'aliquota del 3 per cento alla variazione in aumento del suddetto capitale rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.**

## ACE PER I SOGGETTI IRES

### *IL CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE*

La parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

### N. B.

Il “capitale proprio” esistente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell’utile del medesimo esercizio.

Il comma 5 non fa cenno alle perdite d’esercizio: si deve presumere che ai fini ACE le perdite 2010 o di esercizi precedenti facciano parte del patrimonio netto (iniziale) al 31.12.10.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

**Con maggior dettaglio, rilevano:**

- ✓ **come variazioni in aumento:**
  - i conferimenti in denaro
  - gli utili accantonati a riserva (ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili)
  
- **come variazioni in diminuzione:**
  - le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
  - gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
  - gli acquisti di aziende o di rami di aziende già posseduti dai soggetti del gruppo residenti in Italia.

•

## ACE PER I SOGGETTI IRES

Come variazioni in aumento rilevano le rinunce incondizionate dei soci alla restituzione di crediti verso la società.

N.B.

Rilevano solo le rinunce a crediti di finanziamento con esclusione dei crediti commerciali.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

La nozione di disponibilità è diversa da quella di distribuibilità: infatti, una riserva può essere disponibile per l'aumento di capitale, ma non distribuibile (ad esempio, la riserva da sovrapprezzo azioni sino a che la riserva legale non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale) ovvero può essere disponibile per la copertura di perdite (ad esempio, la riserva da *equity method* per la valutazione di partecipazioni).

### ACE PER I SOGGETTI IRES

Considerando l'aliquota Ires del 27,5% il risparmio fiscale effettivo dell'Ace (con il rendimento del 3%) è, per ogni anno, pari allo 0,825% dell'incremento patrimoniale!

**Esempio:**

La società Alfa S.r.l. presenta un reddito pari a 10.000 euro, e l'incremento netto di capitale è pari, nel complesso, a 500.000 euro; la deduzione dal reddito d'impresa da applicare nella dichiarazione dei redditi ammonta è pari ad un importo complessivo di 15.000 euro (= 500.000 X 3%).

5.000 euro «riporto in avanti» senza limiti temporali.

## ACE PER I SOGGETTI IRES

### N.B.

**Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento.**

**Gli incrementi derivanti dall'accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.**

**I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.**



## ACE PER I SOGGETTI IRES

### N.B.

I conferimenti in denaro devono essere ragguagliati, nel solo anno di effettuazione, al numero di giorni intercorsi tra la data del versamento e la chiusura dell'esercizio (pertanto **i conferimenti del 2011 si considerano ora senza più alcun ragguaglio**).

## ACE PER I SOGGETTI IRPEF

**Per le imprese individuali e per le società di persone in regime di contabilità ordinaria è previsto un particolare meccanismo.**

**Si assume come quota agevolabile agli effetti dell'ACE il patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio con la conseguenza che tutto il patrimonio netto contabile costituirà la base su cui applicare il rendimento nozionale.**

**In buona sostanza è irrilevante che si tratti di capitale di vecchia formazione ovvero di nuova formazione.**

## ACE PER I SOGGETTI IRPEF

**Per le società di persone, l'eventuale quota deducibile che eccede il reddito d'impresa viene attribuita ai soci o familiari dell'imprenditore, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili, ed è deducibile dal reddito di ciascuno di essi (*cf.* art. 8 D.M. 14 marzo 2012).**

## ACE PER I SOGGETTI IRPEF

**Tale eccedenza, tuttavia, rischia di essere persa in capo al socio, in quanto lo stesso può utilizzarla solo ad abbattimento di un reddito d'impresa, sia collettivo (partecipazione in altra società) sia individuale.**

## ACE PER I SOGGETTI IRPEF

La Legge di stabilità 2014 ha incrementato la misura dell'aliquota per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio (già fissata al 3% per il periodo in corso al 31 dicembre 2013) secondo le seguenti misure:

- 4% per il periodo di imposta in corso al 31.12.2014;
- 4,5% per il periodo di imposta in corso al 31.12.2015;
- 4,75% per il periodo di imposta in corso al 31.12.2016.

**ASSOCIAZIONE COMMERCIALISTI  
SALERNO**

**«Profili caratterizzanti il Bilancio d'esercizio al 31.12.2013»**

**11 aprile 2014**

**IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE**

**Prof. Dott. Francesco Rossi Ragazzi**

## LA FISCALITÀ DIFFERITA

Il rispetto dei **principi di competenza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato d'impresa** nella prospettiva di continuità aziendale, comporta che il trattamento delle imposte sul reddito sia il medesimo di quello dei costi sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, da contabilizzare conseguentemente nello stesso esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, **indipendentemente dalla data di pagamento delle medesime.**

## LA FISCALITÀ DIFFERITA

Generalmente l'ammontare delle **imposte dovute**, determinato in sede di **dichiarazione dei redditi**, **non coincide con l'ammontare delle imposte di competenza** dell'esercizio, in quanto frequentemente i valori attribuiti ad un elemento dell'attivo o del passivo secondo criteri civilistici differiscono dai valori attribuiti a tali elementi ai fini fiscali, per effetto delle **differenze** tra le norme di redazione del bilancio civilistico e quelle fiscali.

**DIFFERENZE  
PERMANENTI**

**DIFFERENZE  
TEMPORANEE**



# LA FISCALITÀ DIFFERITA

## DIFFERENZE PERMANENTI

Differenze tra valutazioni civilistiche e fiscali che sorgono in un determinato esercizio e che non producono effetti negli esercizi successivi

**NO FISCALITÀ  
DIFFERITA**

## DIFFERENZE TEMPORANEE

Differenze tra valutazioni civilistiche e fiscali che sorgono in un determinato esercizio e che sono destinate ad annullarsi negli esercizi successivi

**FISCALITÀ  
DIFFERITA**

## **DIFFERENZE TEMPORANEE**

**DEDUCIBILI**

Variazione in aumento nel  
modello UNICO

Imposte correnti maggiori  
delle imposte di competenza

**IMPOSTE  
ANTICIPATE**

**TASSABILI**

Variazione in diminuzione nel  
modello UNICO

Imposte correnti minori  
delle imposte di competenza

**IMPOSTE DIFFERITE**

# LA FISCALITÀ DIFFERITA

## DIFFERENZE TEMPORANEE DEDUCIBILI

Le differenze temporanee deducibili sono le differenze temporanee che si tradurranno in importi deducibili negli esercizi futuri

## DIFFERENZE TEMPORANEE TASSABILI

Le differenze temporanee tassabili sono le differenze temporanee che si tradurranno in importi imponibili negli esercizi futuri

## IL DOCUMENTO N. 25 OIC

*«Le imposte differite e le imposte anticipate sono conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio».*

# LA FISCALITÀ DIFFERITA NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

## Attivo

- C.II.4-*bis*      **Crediti tributari**
- C.II.4-*ter*      **Imposte anticipate**

## Passivo

- B    Fondi per rischi e oneri:
- 2) Per imposte, **anche differite**

# LA FISCALITÀ DIFFERITA NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

## Conto economico

- 22 Imposte sul reddito dell'esercizio, **correnti, differite e anticipate**

La voce 22) del conto economico accoglie le *“imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate”*.

**L’O.I.C. ne raccomanda la separata indicazione o in alternativa si può fornire il dettaglio in Nota Integrativa.**

# LA FISCALITÀ DIFFERITA NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

**Rilevazione imposte anticipate**

**S.P. C. II.4-ter**

**C.E. E 22 c)**

**IMPOSTE ANTICIPATE  $\alpha$  IMPOSTE ANTICIPATE**

# LA FISCALITÀ DIFFERITA NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

**Giroconto imposte anticipate**

**C.E. E 22 c)**

**S.P. C. II.4-ter**

**IMPOSTE ANTICIPATE  $\alpha$  IMPOSTE ANTICIPATE**



## LE IMPOSTE ANTICIPATE

**Le imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare.**

**In presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria**

## LE IMPOSTE ANTICIPATE

**La ragionevole certezza**



**È comprovata da elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali pluriennali attendibili**

## LE IMPOSTE ANTICIPATE

L'ammontare delle imposte anticipate iscritto in bilancio è **rivisto ogni anno** in quanto occorre verificare se **continua a sussistere la ragionevole certezza di conseguire in futuro redditi imponibili** fiscali e quindi la possibilità di recuperare l'intero importo delle imposte anticipate.

**Le imposte anticipate non contabilizzate in passato in quanto non sussistevano i requisiti per il loro riconoscimento, vengono iscritte nell'esercizio in cui tali requisiti emergono**