



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

***Genova, 5 maggio 2016***

**DAL BILANCIO DI VERIFICA AL  
MODELLO UNICO**

**Viale IV Novembre 6/7-8**

# PERDITE SU CREDITI

## L'art. 101 comma 5 del Tuir recita:

5. Le perdite di beni di cui al comma 1, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell'articolo 106, **sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi** e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione ovvero, per i predetti piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. 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 euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui all'articolo 27, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto. Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.



# PERDITE SU CREDITI

L'art. 101 comma 5-bis del Tuir recita:

5-bis. Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

L'art. 101, comma 5, del TUIR, lega la deducibilità delle perdite su crediti alla sussistenza di elementi “certi e precisi” idonei a provare l'inesigibilità del credito con l'eccezione dei casi di procedure concorsuali o di “accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267” e afferma che tali elementi (certezza e precisione) sussistono in ogni caso quando:



# PERDITE SU CREDITI

- il credito è di modesta entità e siano decorsi almeno 6 mesi dalla scadenza di pagamento di esso (per modesta entità deve intendersi un credito di importo inferiore ai 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione e 2.500 per le altre)
- il diritto alla riscossione del credito sia prescritto,
- la cancellazione del crediti dal bilancio sia operata in applicazione dei principi contabili.



# PERDITE SU CREDITI

La legge consente la deducibilità, in ciascun esercizio, di un importo per svalutazione e accantonamento non superiore allo **0,5% del valore nominale** dei crediti, cioè di un valore non influenzato da precedenti accantonamenti e/o svalutazioni.

Se in bilancio viene imputato un **importo inferiore** ai suddetti limiti, tale importo rileva fiscalmente; se non viene imputato alcun importo, in quanto non giustificato civilisticamente, non può essere effettuata alcuna deduzione.

La deduzione non è più consentita quando **l'ammontare complessivo** delle svalutazioni e degli accantonamenti abbia



# PERDITE SU CREDITI

raggiunto il **5%** del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

**L'insolvenza del debitore**, se definitiva, dà origine a **perdite su crediti**. Le perdite su crediti definitive sono deducibili solo se risultano da **elementi certi e precisi**, secondo la regola generale sopra illustrata; inoltre in caso di **crediti di modesto importo** o in presenza di **procedure concorsuali** e di procedure **assimilate**, la sussistenza di elementi certi e precisi è stabilita da regole specifiche di natura presuntiva.



# PERDITE SU CREDITI

**Le perdite su crediti** devono risultare da elementi **certi e precisi**. Tali due circostanze devono consentire quindi di rilevare con una certa attendibilità l'entità della perdita e la sua collocazione nel tempo. Tali elementi solitamente sussistono quando il creditore dimostri di aver tenuto inutilmente un comportamento attivo volto alla riscossione coattiva del credito.

In tutti i casi, l'**anno di competenza** per operare la deduzione coincide con quello in cui si acquista certezza che il credito non può essere più soddisfatto, perché in quel momento si realizzano gli elementi «certi e precisi» della sua irrecuperabilità



# PERDITE SU CREDITI

Pertanto il creditore non può, una volta che la perdita sia diventata certa, differire la deduzione ad un esercizio successivo.

## CREDITI DI MODESTO IMPORTO

Per i crediti di modesto importo (variabile con la dimensione dell'impresa) gli elementi certi e precisi che consentono la deducibilità delle perdite sussistono se sono trascorsi **6 mesi dalla scadenza** di pagamento del credito stesso.

Qual è la definizione di credito di **modesto importo**:

- Per le imprese di grosse dimensioni (V.A. o ricavi non inferiori a € 100 milioni): credito di importo non superiore a **€ 5.000**



# PERDITE SU CREDITI

- Per le altre imprese, il credito di importo non superiore a € **2.500**

Se sussistono più crediti verso un medesimo debitore, i predetti limiti rilevano in relazione al singolo credito corrispondente ad ogni obbligazione posta in essere dalle parti. Se invece si è in presenza di un **rappporto contrattuale complesso e unitario** che contempra una pluralità di obbligazioni pecuniarie (es contratti di fornitura o di somministrazione, premi ricorrenti di una polizza assicurativa), il modesto importo va verificato con riguardo al saldo complessivo dei crediti scaduti da almeno 6 mesi al termine del periodo d'imposta riconducibile allo stesso debitore e al medesimo rapporto contrattuale.



# PERDITE SU CREDITI

## PROCEDURE CONCORSUALI E PROCEDURE ASSIMILATE

In presenza di procedure concorsuali e di procedure assimilate, è riconosciuta la sussistenza dei requisiti di certezza e precisione della perdita, che diviene pertanto **detraibile**:

- 1) Per le procedure concorsuali:** a partire dalla data in cui il debitore si considera assoggetto alla procedura e cioè dalla data:
  - Della sentenza dichiarativa del fallimento
  - Del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa



# PERDITE SU CREDITI

- Del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- Del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi

**2) Per gli accordi di ristrutturazione del debito (art 182 bis LF):** a partire dalla data del decreto del Tribunale di omologazione dell'accordo;

**3) Per i piani di risanamento attestati** da un professionista indipendente (art. 67 c. 1 lett. d) L. F.): dalla data di iscrizione nel registro delle imprese



# PERDITE SU CREDITI

Per la **determinazione del periodo** in cui dedurre la perdita su crediti, si fa riferimento all'esercizio in cui è avvenuta l'imputazione della stessa a conto economico, il che può accadere nello stesso esercizio di emanazione dei provvedimenti suddetti, o anche in esercizi successivi, quando cioè il creditore ritiene sussistenti, nel caso concreto, i requisiti di certezza e determinabilità della perdita. Il termine ultimo per la deduzione è l'esercizio in cui si verificano i le condizioni stabilite dai principi contabili per la cancellazione del credito



# PERDITE SU CREDITI

## IMPORTO DEDUCIBILE

Se sono state effettuate delle svalutazioni crediti o se esiste un **fondo per rischi su crediti** la perdita è deducibile limitatamente alla parte che eccede le svalutazioni e gli accantonamenti al fondo dedotti nei precedenti esercizi; essa pertanto va prioritariamente imputata al fondo rischi fino alla sua completa utilizzazione.

Anche nel caso di **procedure concorsuali** la perdita deve in primo luogo assorbire il fondo rischi su crediti, mentre il residuo importo non assorbito sarà dedotto interamente nell'anno di imputazione.



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

## Art. 2425-bis, c. 2

«I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta».

## Art. 2426, n. 8-bis

«Le attività e le passività in valuta, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le immobilizzazioni in valuta materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole».



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

Pertanto in contabilità l'operazione in valuta è rilevata convertendo l'importo in valuta (ad es. dollari) nella moneta di conto (ad es. euro) al tasso di cambio corrente alla data dell'operazione. Successivamente alla rilevazione iniziale le operazioni in valuta possono essere:

- **Regolate nel corso dello stesso esercizio in cui sono inizialmente rilevate:** gli utili o le perdite su cambi si originano qualora il tasso di cambio utilizzato nella rilevazione iniziale sia variato rispetto al tasso in cui è avvenuto l'incasso del credito o il pagamento del debito. In questo caso in bilancio verranno rilevati **utili o perdite su cambio realizzati**



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

- **Non regolate nel corso dello stesso esercizio in cui sono inizialmente rilevate:** nel caso in cui i crediti in valuta non siano incassati o i debiti in valuta non siano ancora pagati alla chiusura dell'esercizio, il valore di tali poste deve essere adeguato al tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio. In questo caso in bilancio verranno rilevati **utili o perdite su cambio da adeguamento (o da valutazione)**



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

L'adeguamento deve essere fatto in base ai criteri dettati dall'art. 2426 n. 8 bis che prevede due distinte categorie di operazioni in valuta:

- Le attività e le passività in valuta diverse dalle immobilizzazioni
- Le immobilizzazioni in valuta

A seconda della tipologia di operazione, la norma prevede due distinti criteri di conversione, sintetizzati nella tabella che segue:



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

## Codice Civile - Valutazione delle operazioni in valuta alla data di bilancio (art. 2426, n. 8-bis)

<i>TIPOLOGIA DI OPERAZIONE IN VALUTA</i>	<i>TASSO DI CAMBIO DA UTILIZZARE NELLA CONVERSIONE</i>	<i>TRATTAMENTO DELLE DIFFERENZE DI CAMBIO</i>
<b>Attività e passività in valuta diverse dalle immobilizzazioni</b>	Tasso di cambio a pronti in vigore alla data di bilancio	Utili o perdite su cambi da rilevare in conto economico (C. 17 bis). Si tratta di componenti reddituali non realizzati
<b>Immobilizzazioni in valuta materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo</b>	Tasso di cambio alla data della operazione (tasso di cambio storico)	-
	Tasso di cambio alla data del bilancio se quest'ultimo è inferiore e si ritiene che la riduzione sia di carattere durevole	Perdite su cambi da rilevare in conto economico (C. 17 bis)



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

Nel bilancio di verifica al 31 dicembre dell'anno n si possono trovare i seguenti conti di costo:

080.01.00026	PERDITE DA ADEGUAMENTO CAM	€	24.265,84
080.01.00027	PERDITE REALIZZATE SU CAMBI	€	132.531,36

E i seguenti conti di ricavo:

085.01.00003	UTILI REALIZZATI SU CAMBI	€	88.895,97
085.01.00025	UTILI DA ADEGUAMENTO CAMBI	€	31.122,72



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

## Normativa fiscale

ART. 110, CO. 3 E 4 T.U.I.R.

Dall'1.1.2005: con il recepimento del D.Lgs. 28.2.2005, n. 38, sono **irrilevanti fiscalmente** le valutazioni dei crediti e dei debiti in valuta secondo il cambio di fine esercizio (variazione in aumento delle eventuali perdite o variazione in diminuzione degli eventuali utili).

Pertanto le «perdite da adeguamento cambi» e «gli utili da adeguamento cambi» dovranno essere oggetto di variazione nel modello Unico.





# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

## ESEMPIO

Se si suppone che nell'anno n+1 vengano incassati i crediti e i debiti in valuta adeguati alla chiusura dell'anno n, quali saranno le variazioni fiscali da effettuare nell'Unico dell'anno n+1?

Facciamo un esempio. Ipotizziamo:

- Credito verso cliente estero pari a 220 £ sorto nel corso del 2013
- Debito verso fornitore estero pari a 135\$ sorto nel corso del 2013
- Controvalore del credito al cambio storico = 306 €
- Controvalore del debito al cambio storico = 106 €
- Controvalore del credito al cambio del 31/12/2013 = 315 €
- Controvalore del debito al cambio del 31/12/2013 = 110 €
- Controvalore del credito alla data di incasso nel corso del 2014 = 309 €
- Controvalore del debito alla data di pagamento nel corso del 2014 = 108 €



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

ESERCIZIO 2014 - Controvalori poste in valuta			
Poste in valuta esercizio 2014	A) Controvalore al cambio storico	B) Controvalore al cambio al 31.12.13	C) Controvalore al cambio alla data di incasso/pagamento (2014)
Credito cliente estero	€ 306,00	€ 315,00	€ 309,00
Debito fornitore estero	€ 106,00	€ 110,00	€ 108,00
ESERCIZIO 2014 - Differenza su cambi			
Poste in valuta esercizio 2014	D) Differenza su cambi a Conto Economico 2014 (=C - B)	E) Differenza su cambi fiscalmente rilevante (= C - A)	Variazione fiscale in Unico 2015 (= E - D)
Credito cliente estero	-€ 6,00	€ 3,00	€ 9,00
Debito fornitore estero	€ 2,00	-€ 2,00	-€ 4,00

In Unico 2015 pertanto occorrerà fare una variazione in aumento al rigo RF 28 di euro 9 e una variazione in diminuzione al rigo RF 45 di euro 4 .



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

Il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale de crediti e dei debiti in valuta deve essere indicato nel quadro RV del mod. Unico.

Ritornando all'esempio precedente, in Unico 2014 il quadro RV dovrà essere così compilato:

**SEZIONE I**  
RICONCILIAZIONE  
DATI DI BILANCIO  
E FISCALI

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore ante IAS
		<b>CREDITI IN VALUTA</b>			2	3	4
<b>RV1</b>	Valore contabile	5	6	7	8	9	
	Valore iniziale	306,00	Incrementi	9,00	Decrementi	,00	Valore finale
							315,00
	Valore di realizzo						,00
	Valore fiscale	10	11	12	13		
	Valore iniziale	306,00	Incrementi	,00	Decrementi	,00	Valore finale
							306,00
		<b>DEBITI IN VALUTA</b>			2	3	4
<b>RV2</b>	Valore contabile	5	6	7	8	9	
	Valore iniziale	106,00	Incrementi	4,00	Decrementi	,00	Valore finale
							110,00
	Valore di realizzo						,00
	Valore fiscale	10	11	12	13		
	Valore iniziale	106,00	Incrementi	,00	Decrementi	,00	Valore finale
							106,00



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

In Unico 2015 (con riferimento all'esercizio 2014) il quadro RV dovrà essere così compilato:

## SEZIONE I

RICONCILIAZIONE  
DATI DI BILANCIO  
E FISCALI

		Tipo di beni/Voce di bilancio				Causa	IAS	Valore ante IAS
		<b>CREDITI IN VALUTA</b>				2	3	4
<b>RV1</b>	Valore contabile	5	6	7	8	9		
	Valore iniziale	315,00	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo		
			,00	315,00	,00	,00		
	Valore fiscale	10	11	12	13			
	Valore iniziale	306,00	Incrementi	Decrementi	Valore finale			
			,00	306,00	,00			
		<b>DEBITI IN VALUTA</b>				2	3	4
<b>RV2</b>	Valore contabile	5	6	7	8	9		
		110,00	,00	110,00	,00	,00		
	Valore fiscale	10	11	12	13			
		106,00	,00	106,00	,00			



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

## ATTENZIONE!

E' sempre consigliato imputare gli adeguamenti valutari al 31/12 dell'anno **n**, **per massa**, ad un conto «clienti c/ adeguamento cambi» o «fornitori c/adequamento cambi».

Perdite da adeguamento cambi	@	Fornitori c/ adeguamento cambi	€ 4,00
Clienti c/ adeguamento cambi	@	Utile da adeguamento cambi	€ 9,00

All'inizio dell'esercizio **n+1** si procede alla chiusura del saldo del c/adequamento con segno opposto nel conto degli utili o delle perdite realizzate, a rettifica indiretta di quanto durante l'anno sarà calcolato partendo dai cambi storici delle singole poste. Pertanto il saldo di tutti i conti transitori dell'anno precedente viene girocontato in apertura al conto economico, con segno contrario.

Fornitori c/ adeguamento cambi	@	Perdite realizzate su cambi	€ 4,00
Utile realizzato su cambi	@	Clienti c/ adeguamento cambi	€ 9,00



# PERDITE E UTILI SU CAMBI DA VALUTAZIONE

In pratica, i conti transitori funzionano per masse e così la variazione fiscale in aumento di un anno si traduce esattamente in una variazione in diminuzione nell'anno successivo, e viceversa, indipendentemente dall'avvenuto realizzo, o meno, delle poste adeguate.

## LIQUIDITA' IN VALUTA

La liquidità in valuta estera (importi accolti tra le disponibilità liquide: cassa, depositi e conti correnti bancari attivi in valuta) rientra tra gli elementi da convertire civilisticamente al cambio di fine anno, ma in questo caso è da ritenere, pur in assenza di precisazioni nei principi contabili, che le differenze siano da equiparare a utili o perdite realizzati. L'ammontare risultante dall'adeguamento non è infatti un dato stimato, frutto di una valutazione, ma un valore certo e definitivo, trasformabile in qualunque momento nell'esatto valore contabilizzato; l'impresa potrebbe sempre "scambiare" la valuta in euro e riacquistare lo stesso importo ad un valore identico a quello risultante dalla conversione contabile, con iscrizione di una differenza, che sarebbe indubbiamente realizzata.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

Con l'espressione **paradisi fiscali** si intendono «le giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un'imposta minima sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro Paese di residenza».

Le caratteristiche tipiche di un paradiso fiscale sono:

- l'assenza di un effettivo scambio di informazioni
- la mancanza di trasparenza
- il basso livello di tassazione



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

I commi 10, 11, 12 e 12-bis dell'articolo 110 del Tuir disciplinano la deducibilità dei costi sostenuti nei confronti di imprese residenti in paesi a fiscalità privilegiata, ovvero localizzate in uno stato (o in un territorio) ricompreso nel D.M. 21.11.2001. La normativa in parola riguarda le imprese residenti in Italia, a prescindere dalla forma giuridica (società di capitali, società di persone, imprese individuali, enti non commerciali in relazione all'attività d'impresa esercitata).

Oltre alle operazioni poste in essere con imprese "black list" devono essere oggetto di monitoraggio anche le operazioni effettuate con lavoratori autonomi (intesi quali esercenti arti e/o professioni, anche non regolamentate) domiciliati in detti Stati in quanto ivi fiscalmente residenti o localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza (es. poiché dispongono di una base fissa da cui forniscono i servizi)



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

La normativa sulla deducibilità dei costi “black list” è stata oggetto, in questi ultimi mesi, di significativi interventi normativi. Ma procediamo con ordine.

## DISCIPLINA DEI COSTI BLACK LIST FINO AL PERIODO D’IMPOSTA 2014

Fino al periodo d’imposta precedente a quello in corso al 7.10.2015 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015) e, quindi, fino al 2014, il legislatore aveva previsto, come regola generale, l’indeducibilità delle spese e dei componenti negativi derivanti, in modo diretto o indiretto, da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata. Era prevista, però, la non applicazione del regime di indeducibilità dei costi “black list” - prevedendone quindi la deducibilità – in presenza di **due esimenti, tra loro alternative, e ferma restando la prova della concreta esecuzione** delle operazioni poste in essere. Dette esimenti constavano in prove poste a carico del contribuente in grado di dimostrare:



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

- l'effettivo svolgimento **in misura prevalente di un'attività commerciale** da parte delle imprese estere;
- che le operazioni intercorse rispondessero ad un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuta **concreta esecuzione**

La prova di una delle due suindicate esimenti doveva essere fornita dal contribuente su richiesta dell'Amministrazione finanziaria entro 90 giorni dalla notifica di un apposito avviso che doveva essere inviato precedentemente all'emissione dell'avviso di accertamento. In alternativa, la prova della sussistenza di una delle suddette esimenti poteva essere fornita, in via preventiva, in sede di interpello ex articolo 21, L. 413/1991 a mezzo del quale il contribuente avrebbe potuto richiedere, all'Amministrazione finanziaria, un parere preventivo in merito alla natura e al trattamento tributario dell'operazione che si intendeva porre in essere.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

Ulteriore adempimento previsto in caso di “acquisti” con Paesi a fiscalità privilegiata, risultava essere la separata indicazione delle relative spese/componenti negativi in dichiarazione, in modo da “segnalarli” all’Amministrazione finanziaria.

Variazioni  
in aumento

RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00	,00
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)					,00
RF9	Reddito determinato con criteri non analitici					,00
RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività					,00
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10					,00
RF12	Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore		Maggiorazione		
		1	,00	2	,00	3
RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)					,00
RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)					,00
RF15	Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00	,00
RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)					461.059,00
RF17	Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali		1	7.950,00	2
						7.950,00
RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR					16.639,00
RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	1	,00	2	,00	30.525,00
RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti					,00
RF21	Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103	1	,00	2	,00	3
						,00
RF22	Variazioni ex artt. 118 e 123	1	,00	2	,00	3
						,00
RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	4.308,00	2	,00	3
						4.308,00
RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)					,00
RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105		art. 106		
		1	,00	2	,00	3
						,00
RF26	Variazione riserva sinistri e ramo vita (art. 111)	(di cui comma 3		1	,00	2
						,00
RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5					,00
RF28	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)					681,00
RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori diversi da quelli di cui all'art.168 bis					1.860.425,00



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## Variazioni in diminuzione

RF41	Quote delle svalutazioni e delle perdite su crediti (di cui c. 3, art. 106 del TUIR	1	,00	2	,00
RF42	Variazione riserva sinistri e ramo vita (art. 111) (di cui comma 3		,00		,00
RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	,00	2	,00
				3	,00
RF44	Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))				,00
RF45	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)				144,00
RF46	Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)				,00
RF47	Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)				,00
RF48	Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli di cui all'art.168 bis				,00
RF50	Reddito esente e detassato	1	,00	2	,00
RF52	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori diversi da quelli di cui all'art.168 bis				1.860.425,00

# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## DISCIPLINA DEI COSTI «BLACK LIST» PERIODO D'IMPOSTA 2015

Su tale impianto normativo è intervenuto, poi, **l'articolo 5 del D.Lgs. 147/2015** apportando, alla disciplina della deducibilità dei costi “black list”, le seguenti modifiche:

- presunzione di deducibilità nei limiti del valore normale dei costi derivanti da operazioni effettive – vale a dire che hanno avuto concreta esecuzione - intercorse con paesi “black list”;
- deducibilità del costo oltre i limiti del valore normale previa dimostrazione che le operazioni hanno avuto concreta esecuzione e rispondono ad un effettivo interesse economico.

Resta confermata la previsione secondo cui il soggetto residente deve indicare i componenti negativi in questione in modo separato in dichiarazione, in modo da “segnalarli” all'Amministrazione finanziaria, sia con riferimento all'ammontare compreso entro il valore normale che per quello



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

eccedente.

Per espressa previsione normativa, le disposizioni in commento trovano applicazione soltanto per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto (7 ottobre 2015) vale a dire, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, **limitatamente al 2015**.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## DISCIPLINA DEI COSTI BLACK LIST PERIODO D'IMPOSTA 2016

A distanza di pochi mesi dall'entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015, è intervenuta la legge di stabilità 2016 abrogando – con decorrenza il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) - il regime dei costi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata (articolo 110, commi 10, 11, 12 e 12-bis, del Tuir).

Per effetto del suddetto intervento normativo, **la deduzione dei predetti costi potrà avvenire nel rispetto delle ordinarie regole di competenza ed inerenza.**

L'abrogazione della speciale disciplina di deducibilità dei costi “black list” comporterà, peraltro, il venir meno dell'obbligo di separata indicazione degli stessi in dichiarazione.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

La tabella che segue riepiloga la disciplina dei suddetti costi nella sua evoluzione progressiva.

ANNO D'IMPOSTA	DEDUCIBILITÀ DEI COSTI	INDICAZIONE NEL MODELLO UNICO
<b>PERIODO D'IMPOSTA 2014 (MOD. UNICO 2015)</b>	Subordinata alla dimostrazione di almeno una delle seguenti esimenti: <ul style="list-style-type: none"> <li>- attività svolta dalla controparte;</li> <li>- effettivo interesse economico dell'operazione</li> </ul>	Sì (in ogni caso)
<b>PERIODO D'IMPOSTA 2015 (MOD. UNICO 2016)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Presunzione di deducibilità nei limiti del valore normale dei costi derivanti da operazioni effettive intercorse con Paesi <i>black list</i></li> <li>- Deducibilità del costo oltre i limiti del valore normale previa dimostrazione che le operazioni hanno avuto concreta esecuzione e rispondono ad un effettivo interesse economico</li> </ul>	Sì (anche per i costi non eccedenti il valore normale)
<b>PERIODO D'IMPOSTA 2016 (MOD. UNICO 2017)</b>	Garantita con le stesse modalità previste per i costi di fonte nazionale	NO



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## COSTI BLACK LIST E COMPILAZIONE DEL MOD. UNICO 2016

Nonostante la rilevante novità apportata dalla Legge di Stabilità 2016 in materia di costi “black list”, in sede di predisposizione del modello Unico 2016 (redditi 2015) le regole da rispettare, per poter dedurre legittimamente i costi in parola, sono quelle prescritte dal citato articolo 5, primo comma, del D.Lgs. 147/2015, secondo cui:

- i costi che **NON ECCEDONO** il valore normale sono deducibili senza la necessità per il contribuente di dover dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione;
- i costi che **ECCEDONO** il valore normale sono deducibili, per l'eccedenza, a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico;
- non rileva la dimostrazione della sussistenza della causa esimente rappresentata dall'effettiva attività svolta dalla controparte estera, in quanto abrogata (attività commerciale);



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## COSTI BLACK LIST E COMPILAZIONE DEL MOD. UNICO 2016

- rimane l'obbligo di indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi, a nulla rilevando che gli stessi eccedano o meno il valore normale.

## LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI «BLACK LIST» E UNICO 2016

La principale novità apportata al regime della deducibilità dei costi “black list” dall’articolo 5, primo comma, del D.Lgs. 147/2015 attiene la previsione secondo cui tali costi sono sempre deducibili, senza alcun onere aggiuntivo, se non eccedono il valore normale. Ne discende che, ai fini del trattamento del costo in dichiarazione occorrerà preliminarmente verificare che il fornitore del bene o del servizio:

1. sia residente (ovvero localizzato) in uno Stato o in un territorio non ricompreso nel D.M. 21.11.2001;



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI «BLACK LIST» E UNICO 2016

2. sia residente (ovvero localizzato) in uno Stato o territorio che fa parte della “black list” del D.M. 21.11.2001.

A seconda della localizzazione della controparte, differenti saranno, infatti, le regole da rispettare ai fini della deducibilità dei costi in parola. In particolare, nel primo caso (**controparte non residente in paesi “black list”**) il costo può essere dedotto secondo le ordinarie regole (inerenza, competenza, certezza e obiettiva determinabilità), senza che l'Amministrazione finanziaria possa eccepire l'eventuale superamento del valore normale della transazione.

Nel secondo caso (**controparte localizzata in Paesi “black list”**) il costo può essere dedotto:

- secondo le ordinarie regole (inerenza, competenza, certezza e obiettiva determinabilità) se esso non eccede il valore normale;



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI «BLACK LIST» E UNICO 2016

- ovvero, provando l'esimente "effettivo interesse economico dell'operazione", per la parte di costo che eccede il valore normale.

Alla luce delle regole appena commentate, appare chiaro come assuma un **ruolo determinante**, in presenza di costi "black list", **l'individuazione del valore normale**: secondo la versione dell'articolo 110, comma 10, del Tuir (così come riformulato dal D.Lgs. 147/2015), per individuare il valore normale delle operazioni con Stati a fiscalità privilegiata occorre fare riferimento alla definizione contenuta nel contesto dell'articolo 9 del Tuir ovvero al "*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*".



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI «BLACK LIST» E UNICO 2016

Quest'ultima disposizione prevede, poi, che per la determinazione del valore normale occorre dare riferimento *“in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”*.

Sempre ai fini dell'individuazione del valore normale, alcuni commentatori della dottrina ammettono la possibilità di fare riferimento al concetto di valore normale valido per i prezzi di trasferimento, così come meglio definito nel contesto delle linee guida OCSE. Secondo quanto precisato nelle citate linee guida dell'OCSE, per valore normale si intende *“il prezzo di libera concorrenza, praticato tra operazioni comparabili individuate sulla base di un'approfondita analisi che consideri le caratteristiche economicamente*



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## LA DEDUCIBILITA' DEI COSTI «BLACK LIST» E UNICO 2016

*rilevanti delle operazioni stesse*”. A tal proposito, uno dei principali metodi per la determinazione del valore normale è rappresentato dal metodo del confronto di prezzo, in virtù del quale il prezzo di libera concorrenza deve essere pari a quello praticato in un’operazione comparabile intercorsa:

- tra un’impresa del gruppo e un terzo indipendente (confronto interno) oppure;
- tra imprese tra loro indipendenti (confronto esterno).



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## DIMOSTRAZIONE DELL'EFFETTIVO INTERESSE ECONOMICO PER I COSTI ECCEDENTI L VALORE NORMALE

Una volta appurato che il costo che deriva dall'effettuazione dell'operazione con la controparte “black list” eccede il valore normale, occorrerà dimostrare **l'effettivo interesse economico dell'operazione intercorsa per poter dedurre la parte di costo che eccede il valore normale**. Si ribadisce che, rispetto al regime previgente, non è più necessario, ai fini della deducibilità del costo, dimostrare che l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività economica effettiva. Non è più necessario, quindi, che il contribuente italiano si attivi per acquisire tutta la documentazione (in precedenza necessaria) comprovante l'esistenza della società estera (bilancio, atto costitutivo / statuto, certificato di iscrizione al Registro delle Imprese estero, ecc.) ovvero ulteriori documenti quali, ad esempio, i prospetti descrittivi dell'attività esercitata, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

dell'attività, le fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, i c/c bancari aperti presso istituti locali.

Nella prassi dell'Agenzia delle entrate, l'**effettivo interesse economico** dell'operazione effettuata con controparti localizzate in Stati a fiscalità privilegiata si risolve in una **“valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, avendo riguardo sia alla peculiarità del contesto nel quale essa è attuata sia alla praticabilità di soluzioni alternative a quella che vede come controparte dell'operazione un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata”** (circolare n. 1/E/2009).

In particolare, ai fini dell'individuazione **dell'effettivo interesse economico** occorre esaminare tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto. Rilevano, in particolare, le seguenti caratteristiche:



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

- prezzo praticato nella transazione;
- qualità dei materiali/prodotti/servizi forniti;
- presenza di costi accessori (stoccaggio, magazzino, trasporto, ecc.);
- modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, tempistica e puntualità della consegna, termini di pagamento);
- possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori;
- esistenza di vincoli contrattuali, organizzativi, commerciali o produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

Sempre secondo l'Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 46/E/2004), la scelta imprenditoriale di avvalersi di un fornitore di un Paese a fiscalità privilegiata *“deve essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa - in modo particolare - con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna”*).

- È necessario acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata
- La scelta del fornitore deve avere una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa con l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna (risol. 16 marzo 2004, n. 46; circ. 8 aprile 2009, n. 1)



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

**DM 21.11.2011.**

**Articolo 1** (Paradisi fiscali c.d. assoluti)

Si considerano Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato:

- Alderney (Isole del Canale), Andorra, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Bahamas, Barbados, Barbuda, Belize, Bermuda, Brunei, Gibilterra, Gibuti (ex Afar e Issas), Grenada, Guatemala, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Isole Marshall, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Isole Vergini statunitensi, Jersey (Isole del Canale), Kiribati (ex Isole Gilbert), Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Montserrat, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts e Nevis, Salomone, Samoa, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark (Isole del Canale), Seychelles, Tonga, Tuvalu (ex Isole Ellice), Vanuatu



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## **Articolo 2** (paradisi fiscali con esclusioni)

Sono altresì inclusi tra gli Stati e i territori *black list*:

- Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero
- Emirati Arabi Uniti, con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta
- Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## Articolo 3

Sono, infine considerati *black list* gli Stati limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate:

- Angola, con riferimento alle società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax, alle società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code
- Antigua, con riferimento alle international business companies, esercenti le loro attività al di fuori del territorio di Antigua, quali quelle di cui all'International Business Corporation Act, n. 28 del 1982 e successive modifiche e integrazioni, nonché con riferimento alle società che producono prodotti autorizzati, quali quelli di cui alla locale legge n. 18 del 1975, e successive modifiche e integrazioni
- Costarica, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, nonché con riferimento alle società esercenti attività ad alta tecnologia
- Dominica, con riferimento alle international companies esercenti l'attività all'estero
- Ecuador, con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi
- Giamaica, con riferimento alle società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act e alle società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act
- Kenia, con riferimento alle società insediate nelle Export Processing Zones
- Mauritius, con riferimento alle società "certificate" che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies
- Panama, con riferimento alle società i cui proventi affluiscono da fonti estere, secondo la legislazione di Panama, alle società situate nella Colon Free Zone e alle società operanti nelle Export Processing Zone
- Portorico, con riferimento alle società esercenti attività bancarie ed alle società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993
- Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio"
- Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## REGIME SANZIONATORIO

La violazione dell'obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei costi black list comporta l'applicazione del regime sanzionatorio previsto dall'art. 1 co. 302 della L. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007), vale a dire:

**sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo dei costi "black list" non indicati nella dichiarazione, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro**



# OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PARADISI FISCALI

## REGIME SANZIONATORIO

- Al fine di evitare l'applicazione della predetta sanzione, è possibile presentare una dichiarazione integrativa prima dell'avvio dei controlli da parte dell'Ufficio ed entro il termine di decadenza dell'accertamento. A tale regolarizzazione, però, è applicabile la sanzione da euro 258 a euro 2.065
- Inoltre, qualora la dichiarazione integrativa sia inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, è possibile usufruire della riduzione delle sanzioni a 1/8 del minimo ( € 32,25 ) prevista dal ravvedimento operoso



# PLUSVALENZE DA PARTECIPAZIONI ESENTI (PEX)

*Art. 87 comma 1 del TUIR*

Per i soggetti IRES che realizzano una plusvalenza sulla cessione di partecipazioni detenute in società residenti, **il regime della participation exemption** consente di beneficiare dell'esenzione **nella misura del 95%** (nonché la simmetrica indeducibilità delle minusvalenze conseguite in dipendenza di tale ultimo accadimento). La plusvalenza concorre a formare il reddito senza possibilità di rateazione per il 5%.

## **Requisiti per l'esenzione (parziale)**

- **Possesso** ininterrotto della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione (c.d. *holding period*) –lett. a
- **Classificazione** della partecipazione nella categoria delle **immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso – lett. b



# PEX

## Requisiti per l'esenzione

- **Residenza fiscale** della partecipata non in paradisi fiscali (o, in caso contrario, dimostrazione con interpello della non localizzazione dei redditi in paradisi fiscali) – lett. c
- **Esercizio** da parte della società partecipata di un'impresa commerciale. (secondo la definizione di cui all'articolo 55 del TUIR.) – lett. d

Occorre considerare che i sopracitati requisiti di **commercialità e residenza** devono sussistere in capo alla partecipata, al momento della cessione della partecipazione:

- almeno dall'inizio del **terzo periodo d'imposta** anteriore al realizzo stesso per il requisito della **commercialità**
- Fin dall'inizio del **possesso** per il requisito della **residenza** in un paese non black list (circolare Agenzia delle Entrate n. [7](#) del 29 marzo 2013)



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO (art.87 comma 1 lett a)

Le partecipazioni devono essere possedute **ininterrottamente dal** primo giorno del 12° mese precedente a quello della cessione. Per espressa disposizione normativa, ai fini del **calcolo del periodo di possesso**, occorre considerare ***cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente*** (c.d. “criterio **LIFO**”). Pertanto al momento della cessione della partecipazione occorrerà verificare se la plusvalenza realizzata si qualifichi in tutto o in parte per il regime di esenzione.

In particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2013 n. [7](#) (§ 11) ha osservato che, in ipotesi di acquisizioni operate in **date differenti** e classificate in **diversi comparti** (immobilizzato e circolante), con successivo trasferimento delle quote o azioni da un comparto all’altro, occorre applicare il metodo LIFO con riferimento al **comparto interessato**.



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO (art.87 comma 1 lett a)

ESEMPIO:

NUMERO AZIONI O QUOTE	DATA ACQUISTO	COSTO	DETERMINAZIONE DEL COSTO MEDIO PONDERATO*
250	05/10/2010	1.000	
400	10/03/2011	1.500	
350	15/05/2012	1.800	
1000		4.300	4,30

\* Nel caso in cui il costo medio ponderato sia il metodo di valutazione utilizzato per la movimentazione dei titoli

Nel corso del 2013 la società cede la partecipazione. Supponendo che le altre condizioni siano verificate, a seconda della data in cui si verifica la cessione, si avranno le conseguenze illustrate negli esempi che seguono:



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO (art.87 comma 1 lett a)

1) **La cessione viene effettuata in data 2 giugno 2013** (e quindi decorsi 12 mesi dall'acquisto dell'ultima tranche):

- corrispettivo di cessione euro 6.300
- costo fiscalmente riconosciuto euro 4.300
- Plusvalenza realizzata euro 2.000 (imponibile al 5%)
- **Plusvalenza tassata** =  $5\% \times 2.000 = 100$

2) **La cessione viene effettuata in data 5 aprile 2013**

- corrispettivo di cessione euro 6.300
- costo fiscalmente riconosciuto euro 4.300
- Plusvalenza realizzata euro 2.000 di cui:
  - Quota plusvalenza imponibile parzialmente riferibile alle prime due tranche =  $2.000/1.000 \times (250 + 400) = 1.300$
  - Quota plusvalenza totalmente tassata riferibile all'ultima tranche = 700
- **Plusvalenza tassata** =  $700 + (5\% \times 1.300) = 700 + 65 = 765$



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO (art.87 comma 1 lett a)

**Nel caso in cui la cessione avvenisse sempre in data 5 aprile 2013 e riguardasse non l'intera partecipazione, ma 350 azioni al prezzo di euro 2.000?**



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO E ISCRIZIONE NELLE IMM.FINANZIARIE (art.87 comma 1 lett a e b)

Le partecipazioni devono essere iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nel **primo bilancio chiuso** durante il periodo di possesso anche se non ancora approvato dall'assemblea. Sono irrilevanti eventuali **riclassificazioni** del titolo nell'attivo circolante operate in esercizi successivi; pertanto la cessione di una partecipazione iscritta in origine nelle immobilizzazioni darà sempre luogo (ricorrendo le altre condizioni) ad una plusvalenza (parzialmente esente) o ad una minusvalenza non deducibile. In tal caso l'applicazione del criterio **LIFO** per la verifica del periodo di possesso va fatta **separatamente per ciascun comparto** e non per l'intero pacchetto azionario.



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO E ISCRIZIONE NELLE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE (art.87 comma 1 lett a e b)

### ESEMPIO:

Per chiarire meglio il caso, **si supponga** che la società Torino srl:

- abbia acquistato – in data 31 marzo 2010 – 200 azioni della società Milano spa, iscrivendole tra le **immobilizzazioni finanziarie**;
- in data 31 ottobre 2011, abbia provveduto all'acquisto di ulteriori 100 azioni della società Milano spa classificate nell'**attivo circolante**, procedendo successivamente – in data 31 dicembre 2011 – a **trasferire** 30 azioni dal comparto dell'immobilizzato a quello del circolante.

In data 30 aprile 2013, Torino srl ha **ceduto** 120 azioni della società Milano spa appartenenti al comparto del circolante.

In applicazione del criterio LIFO, si considerano prioritariamente cedute le **azioni acquisite in data più recente** (100 azioni acquisite il 31 ottobre 2011) e per la restante quota di 20 le azioni trasferite dall'immobilizzato al circolante, qualificate per l'esenzione.



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO E ISCRIZIONE NELLE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE (art.87 comma 1 lett a e b)

Si osserva che il citato art. 87 del TUIR non disciplina il trattamento da riservare alle movimentazioni delle partecipazioni **acquisite alla medesima data**, classificate in **parte nell'attivo immobilizzato** e in parte nel **circolante** e, successivamente, oggetto di trasferimento da un comparto all'altro (immobilizzato o circolante). Secondo l'Agenzia delle Entrate, per stabilire se i titoli ceduti siano da ricondurre a quelli originariamente qualificati per l'esenzione ovvero a quelli privi di tale requisito, occorre considerare prioritariamente fuoriusciti i titoli iscritti in origine nel circolante in quanto **destinati, per natura, alla negoziazione**. (Circ. AE 29 marzo 2013 n. 7/E).



# PEX

## REQUISITO DEL POSSESSO E ISCRIZIONE NELLE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE (art.87 comma 1 lett a e b)

### ESEMPIO:

- Si ipotizzi che la società Torino srl abbia acquistato – in data 1° febbraio 2011 – 240 azioni della società Milano spa, iscrivendone **100** tra le **immobilizzazioni finanziarie** e **140** nel **circolante**. In data 20 luglio 2012, tutte le azioni della società Milano spa – iscritte nel circolante – risultano trasferite nel comparto immobilizzato. In data 25 settembre 2013, la società Alfa ha ceduto 200 azioni della società Milano spa (del comparto immobilizzato).
- Sulla base delle argomentazioni sopra svolte, è corretto ritenere che, con riferimento alle 200 azioni vendute, si considerano **cedute in via prioritaria** quelle iscritte nel 2011 nell'attivo circolante (ossia, **140**), con la conseguenza che solo le restanti **60 azioni** si qualificano per l'esenzione.



# PEX

## REQUISITO DELLA RESIDENZA (art.87 comma 1 lett c)

La società partecipata deve essere residente in uno Stato o territorio che non viene considerato a fiscalità privilegiata; occorre, in caso di residenza in un territorio black list, **dimostrare mediante interpello** che dalla partecipazione non sia stato conseguito, **sin dall'inizio del periodo di possesso**, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

La prova consiste sostanzialmente nella dimostrazione che i redditi conseguiti dalla società partecipata (fin dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione) sono stati prodotti in misura pari almeno al 75% in Stati o territori non a fiscalità privilegiata e ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria.



# PEX

## REQUISITO DELLA COMMERCIALITA' (art.87 comma 1 lett d)

Ricordiamo che la società partecipata deve **esercitare un'attività commerciale (ossia che dia luogo ad un reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR)**, e, al momento del realizzo, tale requisito deve sussistere, ***ininterrottamente***, **almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.**

Salvo il caso della partecipata con patrimonio prevalentemente immobiliare, il requisito si ritiene **soddisfatto** se la società è dotata di una **struttura operativa idonea** alla produzione e/o commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi, o se dispone della capacità, **anche solo potenziale**, di soddisfare la domanda del mercato nei tempi tecnici ragionevolmente previsti in relazione alla specificità dei settori economici di appartenenza.



# PEX

## REQUISITO DELLA COMMERCIALITA' (art.87 comma 1 lett d)

L'utilizzo da parte del legislatore del termine «ininterrottamente» induce ad interrogarsi sulla presenza del requisito della commercialità (ai fini dell'esenzione) in caso di «INATTIVITA'».

È la stessa circolare n. 7/2013 a cercare di fornire una spiegazione su cosa debba intendersi per **periodo di inattività**, precisando che si tratta di una fase di “quiescenza” durante la quale la società non svolge alcun tipo di attività; né preparatoria, né commerciale. È chiaro, anche se la circolare non esamina la questione, che non può bastare un solo giorno di inattività per far ripartire il conteggio del triennio, ma deve trattarsi di un lasso temporale sufficientemente ampio, idoneo a sgomberare ogni dubbio sull'effettività del periodo di quiescenza



# PEX

## **REQUISITO DELLA COMMERCIALITA' (art.87 comma 1 lett d)**

Tale aspetto della commercialità non è affatto semplice, come dimostra il contenzioso trattato dalla sentenza della C.T. Prov. di Reggio Emilia (n. 75/3/2013).

Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici, la società partecipata aveva sottoscritto nel 1993 un contratto d'appalto per la costruzione di un porto turistico. La costruzione era materialmente iniziata solo sul finire del 2006 a causa di un contenzioso amministrativo che era stato risolto con una sentenza del Consiglio di Stato nello stesso anno. Sempre nel 2006, la società holding aveva provveduto a cedere le partecipazioni, applicando il regime della PEX, poi contestato dall'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.



# PEX

## REQUISITO DELLA COMMERCIALITA' (art.87 comma 1 lett d)

Secondo l'Agenzia, infatti, non vi era il requisito della commercialità, in quanto la società partecipata sarebbe rimasta inattiva fino al 2006.

In modo condivisibile, i giudici emiliani rilevano invece che risulta del tutto ininfluyente il fatto che il contenzioso abbia bloccato l'iter amministrativo e, quindi, la concreta possibilità di iniziare i lavori fino al 2006; anzi, il fatto che la società abbia coltivato il contenzioso per riuscire a realizzare l'opera dimostra che le sue non erano mere intenzioni, ma "concrete realtà".

In altri termini, anche la gestione del contenzioso rientra in quell'attività d'impresa rilevante ai fini della participation exemption.



# PEX

## REQUISITO DELLA COMMERCIALITA' (art.87 comma 1 lett d)

Sentenza n. 41686 del 7 ottobre 2014 della Corte di Cassazione ha affermato che la sentenza di merito che, nel disconoscere il regime di “participation exemption” (PEX), condanna l’imputato per dichiarazione infedele, non può fondarsi esclusivamente sull’inattività della società “ceduta” desunta da una certificazione camerale, dovendo affrontare il problema della commercialità attraverso un criterio sostanziale, finalizzato ad accertare l’esistenza di una struttura operativa idonea, anche potenzialmente, alla produzione e/o commercializzazione di beni o di servizi.



# PEX

## MINUSVALENZE DA REALIZZO

Dal 1 gennaio 2004 per i soggetti IRES le minusvalenze da realizzo sono indeducibili se relative a partecipazioni, sia in società di capitali che di persone, e aventi i requisiti per la participation exemption (art.87 Tuir). Sono invece deducibili se non hanno i requisiti per la participation exemption o se relative a partecipazioni inserite fin dall'origine nel capitale circolante.





# SOCIETA' DI COMODO

## RATIO DELLE DISPOSIZIONI

*“La disciplina delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento allo scopo di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, per disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società”.*

**(Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.5/E 2/2/2007)**

*«L'obiettivo delle norme in esame è quello di contrastare le società non operative che non abbiano cioè un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali”.*

**(Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 4/5/2007)**



# SOCIETA' DI COMODO

## DISCIPLINA DI RIFERIMENTO

Art. 30, comma 1, della  
Legge 23/12/1994,  
n.724

Società che NON hanno  
superato il Test di  
operatività

Art. 2 del D.L. 138 del 2011 e legge  
23/2014 (cd Legge di Stabilità  
2015)

### Società in perdita sistematica

- Presentano dichiarazioni in  
perdita fiscale per 5 periodi  
d'imposta;
- Presentano dichiarazioni in  
perdita fiscale per 4 periodi  
d'imposta e nel quinto viene  
dichiarato un reddito inferiore  
al minimo



# SOCIETA' DI COMODO

**Società non operative che NON hanno superato il test di operatività**

(Art. 30, comma 1, della L. 23/12/1994, n.724)

*“Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, è inferiore [...]” alla somma degli importi che risultano applicando a talune “attività” le cd. percentuali di ricavabilità”*



# SOCIETA' DI COMODO

Società non operative in quanto in perdita sistemica

Art. 2, comma 36-decies, del D.L. 13/8/2011, n.138 e legge 23/2014

“Pur non ricorrendo i presupposti di cui all’articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, **le società e gli enti ...che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d’imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo sesto periodo d’imposta**”.

Art. 2, comma 36-undecies, del D.L. 13/8/2011, n.138

“Il comma 36-decies trova applicazione anche qualora, nell’arco temporale di cui al medesimo comma, **le società e gli enti siano per quattro periodi d’imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all’ammontare** [n.d.R. minimo] determinato ai sensi dell’articolo 30, comma 3, della citata legge n.724 del 1994.”



# SOCIETA' DI COMODO

## AMBITO SOGGETTIVO

**Sono soggette** alla disciplina in commento:

- s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.;
- s.n.c. e s.a.s.;
- societa' ed enti non residenti con stabile organizzazione in italia.

**Sono, pertanto, esclusi:**

- le societa' cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti non commerciali residenti;
- le societa' consortili;
- le societa' ed enti non residenti privi di stabile organizzazione in italia;
- le societa' semplici;
- le imprese individuali.



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

A differenza delle esclusioni soggettive (vedi *slide* precedente) che non necessitano di alcuna indicazione nella dichiarazione dei redditi, **per le cause di esclusione/disapplicazione automatica** occorre indicare il rispettivo codice nell' apposita casella:

**del rigo RS116 del modello unico 2015 SC;**



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

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

Start-up

Impegno allo scioglimento

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



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI ESCLUSIONE (ART. 30, COMMA 1. L. 724/94)

- **codice 1** soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di societa' di capitali
- **codice 2** soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta
- **codice 3** societa' in amministrazione (controllata o) straordinaria
- **codice 4** societa' ed enti quotati e loro controllanti e/o controllate
- **codice 5** societa' esercenti servizi pubblici di trasporto
- **codice 6** societa' con un numero di soci non inferiore a 50
- **codice 7** societa' che nei due esercizi precedenti (e nell'esercizio di riferimento) hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unita'



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI ESCLUSIONE (ART. 30, COMMA 1. L. 724/94)

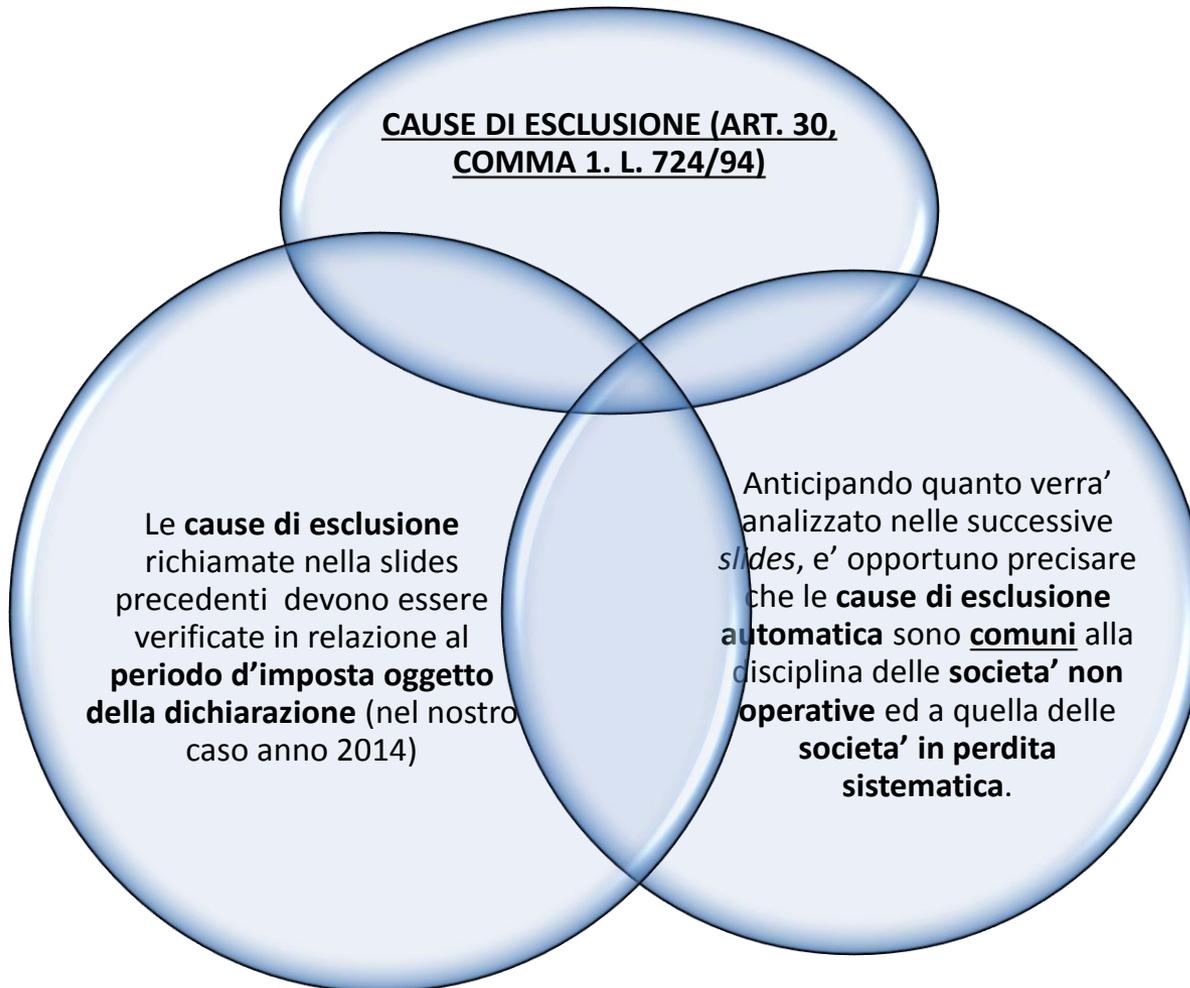
### COLONNA 1 RS116

- **codice 8** societa' assoggettate a procedure concorsuali
- **codice 9** societa' con un valore della produzione superiore al totale dell' attivo di stato patrimoniale
- **codice 10** societa' partecipate da enti pubblici nella misura minima del 20%
- **codice 11** societa' congrue (anche a seguito di adeguamento) e coerenti ai fini degli studi di settore
- **codice 12** societa' consortili (unico caso di «esclusione soggettiva» da indicare in dichiarazione)

**In tutti i casi sopra esposti, una volta indicato uno dei codici che contraddistingue la singola causa di esclusione, il prospetto per la verifica dell'operativita' non deve essere compilato.**



# SOCIETA' DI COMODO



# SOCIETA' DI COMODO

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA (PROVV. ADE 14.02.2008)

## COLONNA 2 RS 116

- **codice 2** societa' assoggettate a procedure concorsuali
- **codice 3** societa' per le quali e' stato nominato un amministratore giudiziario
- **codice 4** societa' con immobili concessi in locazione a enti pubblici o a canone vincolato
- **codice 5** societa' con partecipazioni non di comodo
- **codice 6/7** societa' che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello
- **codice 8** societa' che esercitano esclusivamente attivita' agricola



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA (PROVV. ADE 14.02.2008)

### COLONNA 2 RS 116

- **codice 9** societa' i cui adempimenti sono stati sospesi per eventi calamitosi
- **codice 99** societa' in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA (PROVV. ADE 14.02.2008)

### COLONNA 2 RS 116

La sussistenza di una causa di disapplicazione ha, in linea generale, gli stessi effetti della sussistenza di una delle cause di esclusione, ovvero la non soggezione della società alla disciplina delle società non operative.

Rispetto alle cause di esclusione, tuttavia, le cause di disapplicazione possono avere anche **natura parziale**: ciò accade nei casi contraddistinti dai codici «4», «5» e «6», per i quali il prospetto deve essere compilato non tenendo conto dei valori delle componenti escluse (es. immobili locati, partecipazioni in società operative, ecc.).

A differenza di quanto accade per le **cause di esclusione che sono comuni alle discipline delle società non operative e di quelle in perdita sistematica**, le **cause di disapplicazione sopra indicate sono efficaci solo ed esclusivamente per le società non operative.**



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI PARTICOLARI DI COMPILAZIONE DEL MODELLO

### COLONNA 7 RS 116

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	1	2	3	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	7

Il rigo RS116 del modello unico 2015 reca la casella «casi particolari» (colonna 7) che deve essere compilata nei casi in cui la società non abbia posseduto «beni di comodo» nel triennio ovvero nell'esercizio di riferimento.

Nel caso di assenza di «**beni di comodo**» nel triennio, occorre indicare nella casella «casi particolari» il **codice «1»** ed il prospetto non deve essere compilato.

Nel caso di assenza di «**beni di comodo**» **soltanto nell'anno di riferimento** ma gli stessi siano invece presenti nei due bilanci precedenti, occorre indicare nella casella «casi particolari» il **codice «2»** e nel prospetto non devono essere compilate soltanto le colonne 4 e 5 relative alla determinazione del reddito minimo presunto (che sarebbe pari a zero, visto che il reddito minimo viene calcolato, come vedremo, sul valore dei «beni di comodo» dell'esercizio).



# SOCIETA' DI COMODO

## DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA

L' art. 2, commi 36-*decies* e 36-*undecies*, del d.l. 138/2011 ha esteso il regime delle societa' non operative di cui all' art. 30 della l. 724/94:

- alle societa' ed enti che presentano dichiarazioni in **perdita fiscale** per 5 periodi d'imposta consecutivi;
- alle societa' ed enti che, nel medesimo arco temporale, presentano 4 dichiarazioni in perdita fiscale ed una con un reddito inferiore a quello minimo.

**In entrambi i casi, la societa' si considera non operativa a decorrere dal successivo sesto periodo d'imposta.**

**La presunzione in commento opera anche quando i ricavi dichiarati sono superiori a quelli minimi determinati attraverso l'applicazione delle percentuali.**



# SOCIETA' DI COMODO

## DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA

I 5 periodi d'imposta in perdita devono essere consecutivi, in modo che, se anche per uno solo di essi venisse dichiarato un reddito imponibile, si «riparte da zero» per calcolare un nuovo quinquennio



# SOCIETA' DI COMODO

## DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMICA

### CAUSE DI ESCLUSIONE

Le CAUSE DI ESCLUSIONE sono identiche a quelle delle società non operative e devono essere verificate nell'esercizio di imposta di riferimento, ossia quello successivo al quinquennio nel quale la società è stata in perdita

### CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

Devono essere verificate **in uno qualsiasi dei periodi d'imposta** facenti parte del **quinquennio** di osservazione:

- **codice 2** società assoggettate a procedure concorsuali
- **codice 3** società per le quali è stato nominato un amministratore giudiziario
- **codice 4** *holding* pure con partecipazioni in società «operative»



# SOCIETA' DI COMODO

## CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

- **codice 5/6** societa' che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello
- **codice 7** societa' con m.o.l. positivo
- **codice 8** societa' i cui adempimenti sono stati sospesi per eventi calamitosi
- **codice 9** societa' per le quali risulta positiva la somma algebrica tra la perdita fiscale e gli importi che non concorrono alla formazione del reddito (proventi esenti, esclusi, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, agevolazioni, ecc.)
- **codice 10** societa' che esercitano esclusivamente attivita' agricola
- **codice 11** societa' congrue e coerenti in base agli studi di settore
- **codice 12** societa' che si trovano nel primo periodo d'imposta
- **codice 99** societa' in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva



# SOCIETA' DI COMODO

TEST DI OPERATIVITA'

RICAVI PRESUNTI

>

RICAVI EFFETTIVI

SOCIETA' DI COMODO



# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA'

### DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI

I **ricavi minimi presunti** si ottengono dalla sommatoria degli importi determinati applicando le percentuali stabilite al **costo fiscalmente riconosciuto** delle seguenti attività:



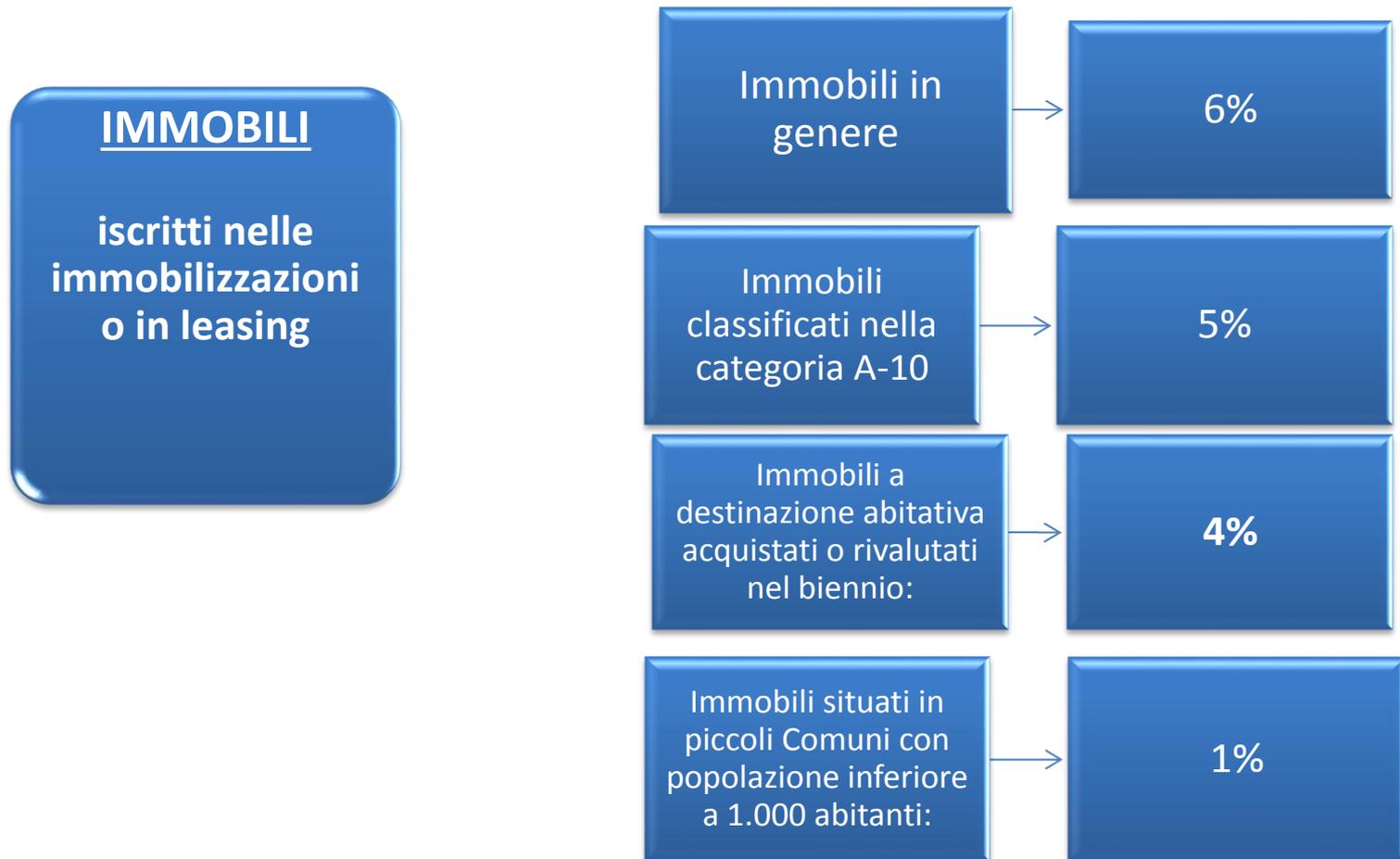
# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA': DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI



# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA': DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI



# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA': DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI



# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA' :DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI

Come espressamente previsto dal comma 2 dell'art. 30:

- **il valore delle attività** va assunto in base all'art. 110, comma 1, del TUIR, ovvero rileva il **costo al LORDO** delle quote di ammortamento dedotte, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento. Solo i **costi pluriennali** iscritti alle “immobilizzazioni immateriali” vanno assunti al **valore netto contabile**
- sono **esclusi** i beni detenuti in forza di contratti di locazione (non finanziaria), comodato o noleggio, nonché le **immobilizzazioni materiali ed immateriali in corso** in quanto beni non ancora idonei a produrre alcun provento.
- i **beni in leasing** rilevano ai fini del test di operatività e vanno assunti al **costo sostenuto dalla casa concedente**



# SOCIETA' DI COMODO

## TEST DI OPERATIVITA': DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI

- i valori degli elementi patrimoniali devono essere **ragguagliati all' effettivo possesso**.
- i valori di ciascun aggregato patrimoniale vanno assunti in base alle **risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti**



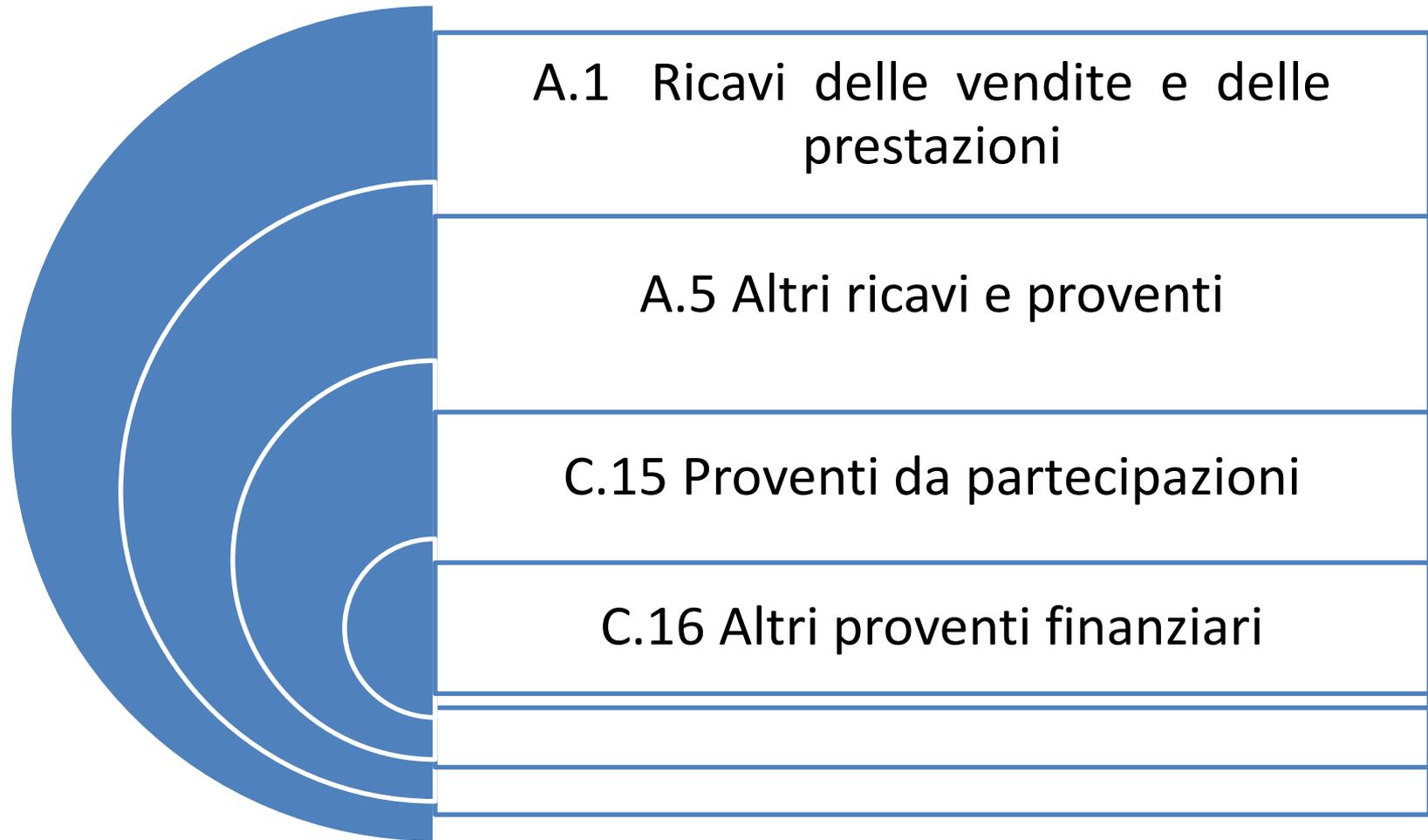
# SOCIETA' DI COMODO

TEST DI OPERATIVITA'

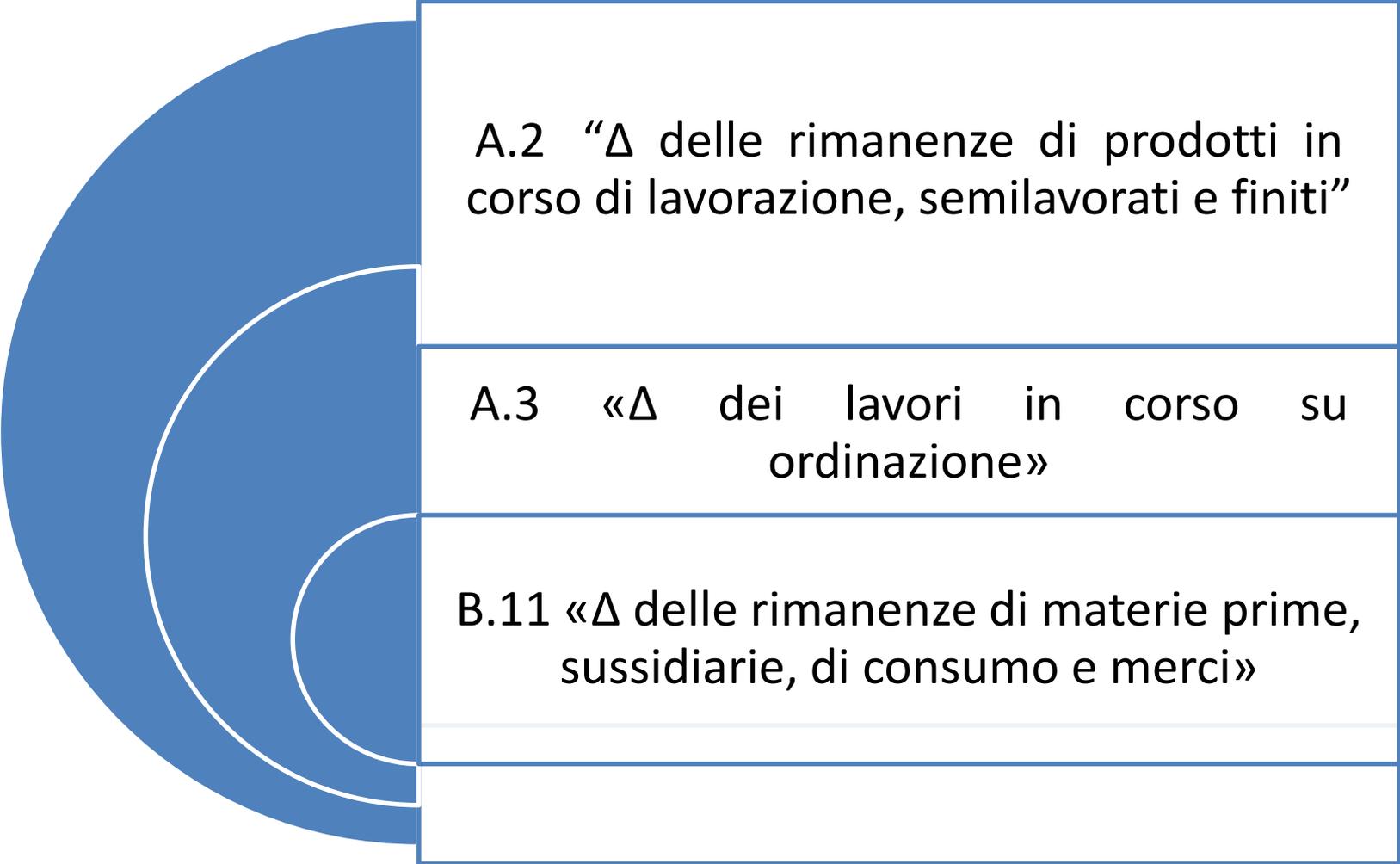
DETERMINAZIONE DEI RICAVI e  
PROVENTI EFFETTIVI

Per determinare i **RICAVI  
EFFETTIVI** vanno considerate le  
seguenti voci di conto economico

# SOCIETA' DI COMODO



# SOCIETA' DI COMODO



A.2 “ $\Delta$  delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti”

A.3 « $\Delta$  dei lavori in corso su ordinazione»

B.11 « $\Delta$  delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci»

# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRES



# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRES

### **ATTENZIONE**

Sia le società che non hanno superato il test di operatività sia le società in perdita sistemica devono determinare il reddito minimo presunto ai fini IRES **applicando al valore dell'esercizio di ciascun aggregato patrimoniale («beni di comodo») le percentuali indicate di seguito**

***N.B. non si considerano i valori degli esercizi precedenti***



# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRES

DETERMINAZIONE DEL  
REDDITO MINIMO  
PRESUNTO AI FINI IRES



sia per le società che non  
hanno superato il test di  
operatività  
che le società in perdita  
sistematica

IMMOBILI DIVERSI  
DAGLI A-10



4,75%

PARTECIPAZIONI E  
CREDITI FINANZIARI



1,5%

IMMOBILI  
A-10



4%

IMMOBILI ABITATIVI



3%

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI



12%

IMMOBILI SITI NEI  
PICCOLI COMUNI



0,9%



# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRES

Se il reddito dichiarato è inferiore a quello minimo come sopra determinato, esso deve essere adeguato a tale valore.

Va rimarcato come, rispetto al test dei ricavi, la valorizzazione dei «beni di comodo» ai fini della determinazione del reddito minimo (comunque, ragguagliata ad anno) tiene in esclusiva considerazione l'esercizio per il quale si effettua il calcolo, e non la media triennale.

Per le società in **perdita sistematica** va evidenziato che:

- il calcolo va fatto nel periodo d'imposta successivo al quinquennio di osservazione;
- l'imputazione del reddito minimo al suddetto periodo d'imposta prescinde dal fatto che, in questo periodo, la società dichiari un reddito o una perdita.



# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DEL REDDITO MINIMO PRESUNTO AI FINI IRES

Il reddito effettivamente prodotto va confrontato con il **reddito minimo presunto** decurtato della quota non tassata delle suddette agevolazioni fiscali.

Il reddito minimo delle società di comodo può essere ridotto dell'agevolazione ACE



# SOCIETA' DI COMODO

## MAGGIORAZIONE ALIQUOTA IRES PER SOGGETTI NON OPERATIVI

- la maggiorazione del **10.5%** riguarda soltanto i soggetti IRES
- **tutto il reddito imponibile della societa'**, e non solo l'eccedenza rispetto al reddito effettivamente prodotto, è assoggettato alla maggiorazione del 10,5%.
- poiché la maggiorazione IRES è stata concepita come un'imposta autonoma, i relativi dati vanno indicati nella sezione XVIII del quadro RQ del modello unico 2015.



# SOCIETA' DI COMODO

## DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE MINIMA PRESUNTA AI FINI IRAP

La **base imponibile minima** ai fini **IRAP** risulta così determinata:



La determinazione dell'imposta dovuta è computata sulla  
**MAGGIORE**  
tra la base imponibile IRAP e la base imponibile minima per le  
società non operative.

# SOCIETA' DI COMODO

## CONSEGUENZE AI FINI IVA IN CASO DI NON OPERATIVITA' (SOCIETA' DI COMODO E IN PERDITA SISTEMICA)

Le penalizzazioni fiscali previste per le società di comodo si estendono anche all'imposizione indiretta.

In particolare, la natura delle penalizzazioni in materia di iva (**comuni alle società non operative ed a quelle in perdita sistematica**) è stata «graduata» dal legislatore a seconda che lo status di società di comodo abbia o meno **natura strutturale**.

Qualora la società risulti di comodo per **un singolo periodo d'imposta** perde la possibilità:

- di chiedere a rimborso l'IVA e di utilizzare il credito IVA in compensazione;
- di cedere a terzi il credito IVA che risulta dalla dichiarazione del periodo d'imposta per il quale la società riveste tale *status*.

resta consentito, però, computare il suddetto credito nelle liquidazioni periodiche dell'annualità successiva.



# SOCIETA' DI COMODO

## CONSEGUENZE AI FINI IVA IN CASO DI NON OPERATIVITA' (SOCIETA' DI COMODO E IN PERDITA SISTEMICA)

Resta consentito, però, computare il suddetto credito nelle liquidazioni periodiche dell'annualità successiva.

Conseguenze decisamente più gravi riguardano le società che risultano di comodo **in modo strutturale**.

E', infatti, preclusa anche la compensazione «iva da iva» (cd. «verticale») che non prevede l'utilizzo del modello F24, se la società **contestualmente**:

- risulta di comodo per tre periodi d'imposta consecutivi;
- non ha effettuato, in nessuno dei tre periodi d'imposta, operazioni rilevanti ai fini iva di importo almeno pari a quello dei ricavi minimi.



# SOCIETA' DI COMODO

## CONSEGUENZE AI FINI IVA IN CASO DI NON OPERATIVITA' (SOCIETA' DI COMODO E IN PERDITA SISTEMICA)

In tale ipotesi, il **credito viene perso una volta per tutte**, non essendo più possibile nemmeno effettuare la compensazione nell'ambito delle liquidazioni periodiche.

Si ricorda che, con la C.M. 13.2.1997, n.36/E (Par.6), il Ministero delle Finanze ha espressamente ammesso, anche per le società non operative, la possibilità di chiedere il rimborso dell'IVA in caso di cessazione dell'attività (secondo la Circ. 43/2007 Assonime, anche nell'ipotesi di situazioni **strutturali** di non operatività che determinerebbero la perdita del credito iva).



# SOCIETA' DI COMODO

## ESEMPI PRATICI

### Esempio 1

#### Società con primo esercizio chiuso al 31.12.2013

L'amministratore della società Alfa S.R.L. - **costituitasi il 1 febbraio 2013** - il cui primo esercizio termina in data 31 dicembre 2013 si accinge a compilare il modello UNICO SC 2014 «*prospetto di verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile dei soggetti non operativi*».

Dal momento che **si trova nel primo periodo di imposta** la normativa sulle società non operative prevede la disapplicazione automatica per tale fattispecie.



**Pertanto non si dovrà compilare il prospetto in esame**



# SOCIETA' DI COMODO

## ESEMPI PRATICI

### Esempio 2

#### Società con che non ha superato il test di operatività

L'amministratore della società Alfa S.R.L., **per la quale non valgono cause di esclusione né di disapplicazione**, si appresta a compilare il modello UNICO SC 2014 «*prospetto di verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile dei soggetti non operativi*».

Egli effettua, innanzitutto, il cosiddetto **“test di operatività, per verificare se la Alfa S.R.L è considerata o meno “di comodo”**.

A tal fine è necessario **confrontare la media triennale dei ricavi minimi presunti, con la medesima media dei ricavi effettivi**.



# SOCIETA' DI COMODO

## Esempio 2

Egli compila il prospetto indicando il valore medio - **relativo all'esercizio 2013 e ai due precedenti** – dei beni interessati che di seguito si riepilogano

1- Verifica della condizione di “società non operativa” [(ricavi presunti) per società di comodo]									
Unico SC	Tipologia di beni	Valori medi del triennio			Media (colonna 1)	%		Ricavi presunti	
		2013	2012	2011					
RS117	Titoli e crediti	€ 21.237,00	€ 21.237,00	€ 21.237,00	€ 21.237,00	x 2%	= € 424,74	+	
RS118	Immobili ed altri beni	€ 299.500,00	€ 299.500,00	€ 299.500,00	€ 299.500,00	x 6%	= € 17.970,00	+	
RS119	Immobili A/10	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 5%	= € ----	+	
RS120	Immobili abitativi	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 4%	= € ----	+	
RS121	Altre immobilizzazioni	€ 164.771,00	€ 163.930,00	€ 151.028,00	€ 159.909,67	x 15%	= € 23.986,45	+	
RS122	Beni piccoli comuni	€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	x 1%	= € ----	+	
<b>Ricavi presunti (RS123, col. 2)</b>								<b>€ 42.381,19</b>	=



# SOCIETA' DI COMODO

## Esempio 2

Inoltre egli compila il prospetto per la determinazione dei ricavi effettivi indicando il valore medio – **relativo all'esercizio 2013 e ai due precedenti** – dei ricavi della società

2- Verifica della condizione di “società non operativa” [(ricavi effettivi) per società di comodo]						
Unico SC	Tipologia di beni	Valori medi del triennio			Media	
		2013	2012	2011		
Ricavi		€ 22.088,00	€ 9.251,00	€ 92.703,00	€ 41.347,33	+
Incrementi di rimanenze		€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	+
Proventi non straordinari		€ ----	€ ----	€ ----	€ ----	+
				<b>Ricavi effettivi (RS123, col. 3)</b>	<b>€ 41.347,33</b>	<b>=</b>

**SIAMO IN PRESENZA DI SOCIETA' DI COMODO IN QUANTO**

**I RICAVI PRESUNTI SONO SUPERIORI A QUELLI EFFETTIVI**



# SOCIETA' DI COMODO

Esempio 2

**CALCOLIAMO IL REDDITO PRESUNTO**

		<u>2013</u>		
Unico SC	Tipologia di beni	Media (colonna 1)	%	Ricavi presunti
RS117	Titoli e crediti	€ 21.237,00	x 1,50%	= € 318,56 +
RS118	Immobili ed altri beni	€ 299.500,00	x 4,75%	= € 14.226,25 +
RS119	Immobili A/10	€ ----	x 4%	= € ---- +
RS120	Immobili abitativi	€ ----	x 3%	= € ---- +
RS121	Altre immobilizzazioni	€ 164.771,00	x 12%	= € 19.772,52 +
RS122	Beni piccoli comuni	€ ----	x 0,90%	= € ---- +
<b>Reddito presunto Ires (RS123, col. 5)</b>				<b>€ 34.317,33 =</b>

*Il reddito presunto deve essere confrontato con quello relativo all'anno in corso se quest'ultimo risulta inferiore al primo allora*

*il reddito imponibile dell'anno **deve essere integrato di un importo pari alla differenza dei due predetti termini***



# SOCIETA' DI COMODO

Esempio 2

***Il mancato superamento del test  
comporta l'applicazione  
dell'Ires maggiorata al 38%***



# SOCIETA' DI COMODO

## AI FINI IRAP

Irap	Descrizione	Importo
IS15	Reddito minimo <sup>(1)</sup>	€ 34.317,33 +
IS16	Retribuzioni dipendenti, compresi Co.co.pro., lavoro autonomo occasionale e altre somme <sup>(2)</sup>	€ 20.000,00 +
IS17	Interessi passivi <sup>(3)</sup>	€ 5.000,00 +
IS18	Deduzioni e agevolazioni ai fini Irap	€ 3.000,00 -
Valore presunto produzione netta Irap <sup>(4)</sup> (IS19, col. 3)		€ 56.317,33
Valore effettivo della produzione (per soggetti Ires: IC74, col. 3)		€ 50.000,00

Il valore più elevato rappresenta l'imponibile Irap.

**Il Valore della produzione netta IRAP relativa all'esercizio in corso  
deve essere confrontato**

**con il Valore presunto della produzione netta**

**Se**

**Valore della produzione dell'anno < al Valore presunto**

**IL VALORE PIU' ELEVATO RAPPRESENTA L'IMPONIBILE IRAP**

