

16 marzo 2017

Seminario



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

*Sala delle conferenze  
Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Genova*

## ***Il bilancio delle Società secondo la riforma e principi OIC***

*L'impatto dei nuovi OIC sui Bilanci 2016*

***Genova, 16 marzo 2017  
a cura di  
Fabrizio Giovanni Poggiani  
ODCEC Pistoia***



***Termini e modalità  
di presentazione***



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

*L'applicazione delle nuove disposizioni del d.lgs. 139/2015 può rappresentare una delle cause di differimento, in presenza di espressa previsione di statuto*

*L'attuale quadro è reso, peraltro, più complesso dalla mancanza del correlato disposto fiscale, senza del quale non è possibile determinare imposte correnti e fiscalità differita. La pubblicazione delle norme fiscali potrebbe, in aggiunta, portare a ulteriori sforzi interpretativi, ad oggi non quantificabili.*

*Per quanto detto, il Consiglio ritiene che, **qualora ricorrano le sopra richiamate condizioni (previsione di statuto e particolari esigenze relative alla struttura della società) non sia improprio il ricorso all'art. 2364, c.c. (art.2478-bis, c.c.) per l'approvazione del bilancio entro i 180 giorni.***



**INTEGRATO**

a soli **96**  
€ al mese

**TUTTO INCLUSO**

- ✓ Importazioni da altri gestionali
- ✓ Installazione ed avviamento
- ✓ Assistenza ed aggiornamenti
- ✓ Prezzo bloccato per sempre

Vai su [www.softwareintegrato.it](http://www.softwareintegrato.it)

**La Camusso, se conoscesse i dati, avrebbe scoperto che i voucher corrispondono allo 0,3% delle paghe**

*Marco Cobianchi a pag. 5*

[www.italiaoggi.it](http://www.italiaoggi.it)  
**Italia Oggi**  
QUOTIDIANO ECONOMICO, GIURIDICO E POLITICO

**INTEGRATO**

a soli **96**  
€ al mese

**TUTTO INCLUSO**

- ✓ Importazioni da altri gestionali
- ✓ Installazione ed avviamento
- ✓ Assistenza ed aggiornamenti
- ✓ Prezzo bloccato per sempre

Vai su [www.softwareintegrato.it](http://www.softwareintegrato.it)

**CRITERI IN DISCUSSIONE**

**Specializzazioni forensi appese alla parola del Consiglio di stato**

*Ventura a pag. 26*

# Bilanci prorogabili al 30 giugno

*Per la Commissione di studio dei dottori commercialisti le modifiche in vigore sui rendiconti 2016 consentono lo slittamento di due mesi di approvazione e deposito*

**DIFFUSE LE BOZZE**

**Società di capitali, onlus e**

Le recenti modifiche sulla struttura dei nuovi bilanci delle società, introdotte a partire dai rendiconti dell'esercizio 2016, permettono certamente lo slittamento del termine di approvazione di questi ultimi. Quindi gli amministratori potranno far approvare il documento entro 180 giorni (e non 120) dalla data di chiusura dell'esercizio sociale. Queste le conclusioni della Commissione per lo studio dei principi contabili nazionali del Cndcec.

*Poggiani a pag. 25*

**La Russia è come un gatto: diventa pericolosa solo se la si stringe all'angolo**



di **PIERLUIGI MAGNASCHI**

Il settimanale *Woche*, il magazine della *Frankfurter Allgemeine*, che è il migliore quotidiano tedesco, è uscito, questa settimana, con una copertina che riproduce la faccia del presidente uscente degli Stati

**DIE WOCH**

**Per la stampa tedesca, Obama è un gescheiterte, cioè un fallito**

*Giardina a pag. 14*

## Presentazione dei bilanci

<b>Bilanci 2016 tra vecchie e nuove scadenze</b>				
<b>Adempimento</b>	<b>Soggetto obbligato</b>	<b>Scadenza</b>	<b>Bilancio chiuso al 31 dicembre 2016</b>	
			<b>Termine ordinario (120 gg.)</b>	<b>Termine prorogato (180 gg.)</b>
Predisposizione progetto di bilancio	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1, art. 2429 c.c.)	1/4/2017 (anche se cade di sabato) (sarebbe il 31/3/2017 ma il 30/4/2017 cade di domenica)	30/5/2017
Predisposizione relazione sulla gestione				
Consegna del progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore Contabile				
Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale	Organo amministrativo + Organo di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1, art. 2429 c.c.)	16/4/2017	14/6/2016
A s s e m b l e a per approvazione del bilancio	Organo amministrativo (convocazione)	Entro 120 o 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale (termine variabile sulla base dell'esercizio sociale della società)	1/5/2017 (il 30/4/2017 è domenica)	29/6/2017
Deposito del bilancio approvato presso il Registro delle Imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (comma 1, art. 2435 c.c.)	31/5/2017	31/7/2017 (il 29/7/2017 è sabato)

## **SANZIONI**

La sanzione pecuniaria, nei confronti degli amministratori e sindaci, per la mancata convocazione dell'assemblea prevista dall'art. 2631 c.c., va da un minimo di 1.032 euro ad un massimo di 6.197 euro.

L'art. 16 della Legge n. 689/1981 (pagamento in misura liberatoria) consente di versare in misura ridotta la sanzione pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo pari a 2.064 euro.

### **MANCATA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO**

Gli amministratori che entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio non provvedono al deposito dello stesso in CCIAA sono sanzionati in misura pari ad un terzo delle sanzioni pecuniarie previste dall'art. 2630 c.c.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano il bilancio di esercizio è compresa tra un minimo di 45,78 euro ed un massimo di 458,67 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di 137,33 euro ed un massimo di 1.376 euro se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

L'articolo 16 della Legge n. 689/81 (pagamento in misura liberatoria) consente di sanare la violazione versando la sanzione in misura ridotta pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo.

Nel caso di presentazione tra il 31° giorno e il 60° giorno successivo la sanzione ridotta è pari a 91,56 euro mentre nel caso di presentazione oltre il 60° giorno la sanzione ridotta è pari a 274,66 euro.

### **MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ELENCO SOCI**

La presentazione dell'elenco soci è un obbligo rimasto in capo alle Spa e alle Sapa che devono depositare l'elenco soci riferito alla data di presentazione del bilancio qualora siano intervenute variazioni nella compagine sociale rispetto all'esercizio precedente.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano l'elenco soci è compresa tra un minimo di 34,33 euro ed un massimo di 344 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di 103 euro ed un massimo di 1.032 euro se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

Il pagamento in misura liberatoria è pari a 68,66 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine e di 206 euro nel caso di presentazione oltre il sessantesimo giorno.

## **MANCATA CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA**

La sanzione amministrativa prevista dall'art. 2631 del Codice civile sarà irrogata dalle Camere di Commercio in quanto, per effetto del d.lgs. n. 113/1998 tutte le funzioni di accertamento, di contestazione ed irrogazione di sanzioni precedentemente svolte dall'UPICA(Uffici provinciali per l'industria, il commercio, e l'artigianato) sono ora svolte dalle Camere di Commercio.

Così si è espresso il Ministero dello Sviluppo Economico - Dipartimento registro delle imprese - in merito alla sussistenza in capo alle stesse di poteri di accertamento, di contestazione e di irrogazione di sanzioni nelle ipotesi di omessa convocazione assembleare (art. 2631 c.c.)

La giurisprudenza di legittimità si era già espressa in tal senso (Cassazione, 9 dicembre 2005, n. 27293 e sentenza 20 marzo 2007, n. 6559).

## **IL CHIARIMENTO**

Il dubbio era se, in tema di applicazioni di sanzioni amministrative, dovessero essere i prefetti a irrogare le sanzioni (art. 2, D.P.R. n. 571/1982) o le camere di commercio.

I tecnici del Ministero dello Sviluppo Economico, Dipartimento registro delle imprese hanno precisato che l'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 689/1981, individua la competenza del prefetto, in tema di applicazioni delle sanzioni amministrative in mancanza di un ufficio periferico al quale siano demandate le attribuzioni e i compiti dell'amministrazione nella cui competenza rientra la materia alla quale si riferisce la violazione. Ciononostante, considerato che la materia è da ricondurre al prefetto, i tecnici dell'interno, ritengono che gli organismi territorialmente competenti per sanzionare l'omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione dei bilanci possano essere individuato nelle Camere di Commercio.

**Ministero dello sviluppo economico, circolare 29 aprile 2014 n. 0072265**

Manuale operativo per il deposito dei bilanci al registro delle imprese anno 2017

---



**Manuale operativo  
Per  
il DEPOSITO BILANCI  
al registro delle imprese  
Campagna bilanci 2017**

*Versione 1.0 del 14 febbraio 2017*



## **E' stata pubblicata la nuova Tassonomia delle imprese di capitali che redigono il bilancio secondo norme del Codice Civile denominata PCI2016-11-14.**

La Tassonomia è stata sviluppata per consentire di depositare in formato XBRL i bilanci redatti secondo le disposizioni di cui al d.lgs. 139/2015 e si applicherà obbligatoriamente ai bilanci chiusi il 31 dicembre 2016 o successivamente per tutte le imprese di capitali interessate dal Dpcm di riferimento n. 304 /2008.

Considerate le profonde modifiche normative introdotte dal legislatore con il succitato d.lgs. in recepimento della direttiva 34/UE/2013 la nuova Tassonomia è caratterizzata strutturalmente da diverse novità, le principali in sintesi sono:

- l'introduzione del bilancio per le micro-imprese con relativi schemi quantitativi e commento testuale in calce;
- il rendiconto finanziario diventa prospetto quantitativo a se stante e non più tabella di nota integrativa come nella precedente versione tassonomica;
- il bilancio consolidato invece, come nelle versioni precedenti, rimane confinato ai soli schemi quantitativi (senza nota integrativa strutturata in XBRL).

Per giungere alla nuova versione della tassonomia in modo di recepire il più ampio possibile contributo da parte di tutti gli operatori è stata effettuata una pubblica consultazione conclusasi lo scorso 30 settembre.

Il documento descrittivo (pdf) della nuova Tassonomia (prospetti e nota integrativa) è disponibile al seguente link: [tassonomia\\_pci\\_2016-11-14](#) mentre il formato XBRL della Tassonomia è scaricabile al seguente link: [2016-11-14](#).

Per orientare gli operatori e mantenere traccia delle modifiche via via effettuate rispetto alle precedenti versioni di tassonomia vi invitiamo a consultare il documento [changelog\\_2016-11-14](#) dei cambiamenti.

Per avere invece una panoramica della struttura della tassonomia nelle diverse fattispecie di bilanci: micro, abbreviato, ordinario e consolidato consultare [sviluppo-complessivo-della-tassonomia](#).

La tassonomia è stata approvata dal Consiglio Direttivo di XBRL Italia ed ha ricevuto parere favorevole da parte di OIC, sarà quindi pubblicata a breve sul sito ufficiale dell'Agenzia per Italia Digitale [www.agid.gov.it](http://www.agid.gov.it) e la notizia sarà quindi poi comunicata dal Ministero competente in Gazzetta Ufficiale

***I recenti interventi***

## **NUOVE NORME RILEVANTI SUL BILANCIO**

**D.LGS. 139  
DEL 18 AGOSTO  
2015**

Nuova disciplina del Bilancio delle società in  
ottemperanza alla Direttiva 34 del 2013 ed  
abrogazione delle direttive IV e VII adottate con  
D.lgs. 127 del 1991  
**DAI BILANCI RELATIVI AL 2016**

**LEGGE 69  
DEL 27 MAGGIO  
2015**

Nuova disciplina del reato di false  
comunicazioni sociali  
(c.d. FALSO IN BILANCIO)  
**IN VIGORE DAL 14 GIUGNO 2015**

**APPROCCIO DEFINITIVAMENTE CHIARITO DALLA  
CASSAZIONE SEZIONI UNITE 22474/2016**

## IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

### ARTICOLO 2621

#### False comunicazioni sociali

Fuori dai casi previsti dall'articolo 2622, **gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo** al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni.

La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

Il decreto legislativo n. 139/2015, che ha recepito la Direttiva 2013/34/UE, ha modificato i seguenti articoli del Codice Civile:

Articolo	Titolo
<b>2357-ter</b>	Disciplina delle azioni proprie
<b>2423</b>	Redazione del bilancio
<b>2423-bis</b>	Principi di redazione del bilancio
<b>2424</b>	Contenuto dello Stato Patrimoniale
<b>2424-bis</b>	Disposizione relative a singole voci dello stato patrimoniale
<b>2425</b>	Contenuto del Conto Economico
<b>2426</b>	Criteri di valutazione
<b>2427</b>	Contenuto della nota integrativa
<b>2427-bis</b>	Informazioni relative al <i>fair-value</i> degli strumenti finanziari
<b>2428</b>	Relazione sulla gestione
<b>2435-bis</b>	Bilancio in forma abbreviata

# L'aggiornamento dei Principi Contabili dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 139/2015 (bilanci dal 1° gennaio 2016)

<b>Numero documento</b>	<b>Titolo</b>
<b>OIC 9</b>	Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali
<b>OIC 10</b>	Rendiconto finanziario
<b>OIC 12</b>	Composizione e schemi di bilancio d'esercizio
<b>OIC 13</b>	Rimanenze
<b>OIC 14</b>	Disponibilità liquide
<b>OIC 15</b>	Crediti
<b>OIC 16</b>	Immobilizzazioni materiali
<b>OIC 17</b>	Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
<b>OIC 18</b>	Ratei e risconti
<b>OIC 19</b>	Debiti
<b>OIC 20</b>	Titoli di debito
<b>OIC 21</b>	Partecipazioni
<b>OIC 23</b>	Lavori in corso su ordinazione
<b>OIC 24</b>	Immobilizzazioni immateriali
<b>OIC 25</b>	Imposte sul reddito

## L'aggiornamento dei Principi Contabili dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 139/2015 (bilanci dal 1° gennaio 2016)

<b>Numero documento</b>	<b>Titolo</b>
<b>OIC 26</b>	Operazioni, attività e passività in valuta estera
<b>OIC 28</b>	Patrimonio netto
<b>OIC 29</b>	Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
<b>OIC 31</b>	Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto
<b>OIC 32</b>	Strumenti finanziari derivati

## **OIC 9** *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali*

Obbligo di verificare l'esistenza di *impairment indicators* ad ogni data di bilancio.

## **OIC 10** *Rendiconto finanziario*

Rimossa la precedente esenzione per le imprese minori. Il rendiconto finanziario è esposto nella nota integrativa.

La risorsa finanziaria da prendere come riferimento è la liquidità e non sarà più possibile utilizzare il capitale circolante netto, opzionalmente previsto in precedenza.

## **OIC 12** *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*

Nessuna innovazione sostanziale, solo chiarimenti e precisazioni.

Gli oneri finanziari capitalizzati si rilevano nella voce A4 (incrementi di immobilizzazioni per lavori interni) e non si portano in detrazione della voce C17 (interessi passivi).

Gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri si imputano alle voci B12 e B13 solo se in base alla loro natura non è possibile classificarli nelle altre voci della classe B.

Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati che non derivino da errori si classificano nelle voci A5 e B14.



### **OIC 13** *Rimanenze*

Le perdite previste sugli ordini confermati di acquisto devono essere rilevate stanziando un fondo rischi e determinate sulla base degli stessi elementi considerati per la valutazione delle rimanenze.

I contributi in conto esercizio per l'acquisto di materiali, ai fini della valutazione delle rimanenze, sono portati in diminuzione del costo.

La svalutazione di una voce di magazzino per adeguarla al valore di realizzazione comporta la perdita degli strati LIFO e FIFO.

### **OIC 14** *Disponibilità liquide*

I saldi derivanti dalla partecipazione ai contratti di cash pooling non sono disponibilità liquide, ma crediti o debiti che si classificano in base a quanto previsto da OIC 15 e da OIC 19.

### **OIC 15** *Crediti*

Cessione di crediti: rivoluzionato il trattamento contabile. Non si potranno più cancellare in modo automatico i crediti a fronte di cessioni pro-soluto. Questo approccio è coerente, nei suoi tratti fondamentali, con quello seguito nei principi contabili internazionali (IAS 39 e IFRS for SMEs).

Per rilevare lo smobilizzo dei crediti ceduti ora si utilizza un unico modello che fa riferimento al trasferimento del diritto di credito e all'assunzione di ulteriori obbligazioni nelle varie tipologie di contratti.

## **OIC 16** *Immobilizzazioni materiali*

L'ammortamento di componenti aventi vite utili diverse da quella del cespite principale deve essere calcolato separatamente. L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati, compresi quelli inutilizzati per lungo tempo.

Eliminata la previsione che permetteva di non scorporare il valore del terreno da quello del fabbricato ai fini dell'ammortamento.

Possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari generici.

Le svalutazioni di beni precedentemente rivalutati devono essere imputate al conto economico.

Il principio pubblicato non ha recepito dalla bozza la proposta di eliminare l'obbligo di riclassificare fra le attività correnti le immobilizzazioni destinate alla vendita.

## **OIC 17** *Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

Adeguamento alle modifiche legislative successive al 2005.

## **OIC 18** *Ratei e risconti*

Precisata la distinzione tra ratei, risconti, crediti e debiti. Il maxicanone iniziale di un leasing finanziario, per la parte non di competenza è iscritto in un risconto attivo.

## **OIC 19** *Debiti*

La violazione, entro la data del bilancio, di clausole contrattuali che rende immediatamente esigibile un debito a lungo termine, richiede la riclassifica tra le passività esigibili entro l'esercizio, a meno che, prima dell'approvazione del bilancio intervengano accordi che legittimano la classificazione tra i debiti a lungo termine.

I debiti verso soci per finanziamenti comprendono anche i finanziamenti da un socio che è anche controllante. Ai fini della classificazione, la natura del creditore (controllante, controllata, collegata o sotto comune controllo) prevale sulla natura dell'operazione che ha fatto sorgere il debito.

## **OIC 20** *Titoli di debito*

Ai fini della classificazione nell'attivo circolante o immobilizzato si considera anche la volontà della direzione aziendale (management intent).

## **OIC 21** *Partecipazioni*

Ai fini della classificazione nell'attivo circolante o immobilizzato si considera anche la volontà della direzione aziendale (management intent).

È possibile che un portafoglio di partecipazioni della medesima specie sia iscritto in parte nell'attivo immobilizzato e in parte nel circolante.

Le spese di cessione si rilevano autonomamente nel conto economico e non possono essere portate a rettifica della plus o minusvalenza da realizzo della partecipazione.

## **OIC 22** *Conti d'ordine*

Non si iscrivono tra i conti d'ordine gli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e/o nella nota integrativa, come i beni presso terzi.

Le garanzie ricevute non si iscrivono tra i conti d'ordine perché si riferiscono a posizioni già rappresentate in bilancio.

## **OIC 23** *Lavori in corso su ordinazione*

Eliminata facoltà di scelta del metodo di valutazione:

1. si applica il metodo della percentuale di completamento quando soddisfatte le condizioni;
2. solo se non si soddisfano le condizioni si applica il metodo della commessa completata.

Rimane la facoltà di scelta per le opere di durata inferiore all'anno.

Chiarito che le fatturazioni si iscrivono sempre tra gli anticipi fino a quando vi è la certezza del ricavo definitivamente riconosciuto dal committente.

## **OIC 25** *Imposte sul reddito*

Chiarito il trattamento della fiscalità differita per operazioni che non hanno effetto sul conto economico, operazioni straordinarie, affrancamento delle differenze, imposte sostitutive.

Le attività per imposte anticipate sono rilevate solo se esiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

Le imposte differite sulle riserve in sospensione d'imposta possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.

L'unico tipo di compensazione consentito riguarda i crediti e i debiti tributari se vi è il diritto legale e si intende regolare i debiti e i crediti tributari su base netta.

## **OIC 26** *Operazioni, attività e passività in valuta estera*

Separazione della trattazione per quanto riguarda le poste monetarie e non monetarie: le poste non monetarie sono iscritte al tasso di cambio del momento dell'acquisto e non danno luogo a differenze di cambio.

I fondi rischi ed i conti d'ordine sono trattati come le poste di carattere monetario.

## **OIC 28** *Patrimonio netto*

I versamenti in conto futuro aumento di capitale sono iscritti nel patrimonio netto solo se non restituibili. La rinuncia al credito da parte del socio lo trasforma in una posta di patrimonio netto.

## **OIC 29** *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*

I cambiamenti di principi contabili si rilevano retroattivamente salvo che il calcolo degli effetti pregressi non sia ragionevolmente possibile o eccessivamente oneroso; l'effetto reddituale sui saldi di apertura è rilevato a conto economico tra i proventi e oneri straordinari.

<b>Articolo</b>	<b>Titolo</b>
2424-ter	Rendiconto finanziario
2435-ter	Bilancio delle micro-imprese

<b>Parametri</b>	<b>Piccole società art. 2435-bis c.c. (euro)</b>	<b>Micro imprese art. 2435-ter c.c. (euro)</b>
Totale attivo	4.400.000	175.000
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000	350.000
Dipendenti occupati in media (giornaliera) durante l'esercizio	50 unità	5 unità

**Tali limiti devono essere rispettati per due esercizi consecutivi.**

<b>Drivers</b>	<b>Ordinario</b>	<b>Abbreviato</b>	<b>Micro</b>
<b>Totale attivo</b>	>4.400.000	<4.400.000	<175.000
<b>Totale Ricavi</b>	>8.800.000	<8.800.000	<350.000
<b>Numero medio dipendenti</b>	>50	<50	<5
<b>Stato Patrimoniale</b>	SI	SI	SI
<b>Conto Economico</b>	SI	SI	SI
<b>Rendiconto Finanziario</b>	SI	NO	NO
<b>Nota Integrativa</b>	SI	SI	NO
<b>Relazione sulla Gestione</b>	SI	NO	NO



	Bilancio ordinario	Bilancio abbreviato	Micro-impresa
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di spese di ricerca e costi di pubblicità	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	✓		
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di prevalenza della sostanza dell'operazione	✓	✓	✓
Obbligo di iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro fair value	✓	✓	
Obbligo di valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	✓		
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Correzione criterio di valutazione poste in valuta	✓	✓	✓
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	⊗



## COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA

### Il bilancio 2016 non deve essere accostato a quello del 2015

Predisporre in via extracontabile il bilancio al 31 dicembre 2015 richiede un impegno e un costo molto elevato in contrasto con la Direttiva Ue

/ [Flavio DEZZANI](#)

Venerdì, 10 febbraio 2017

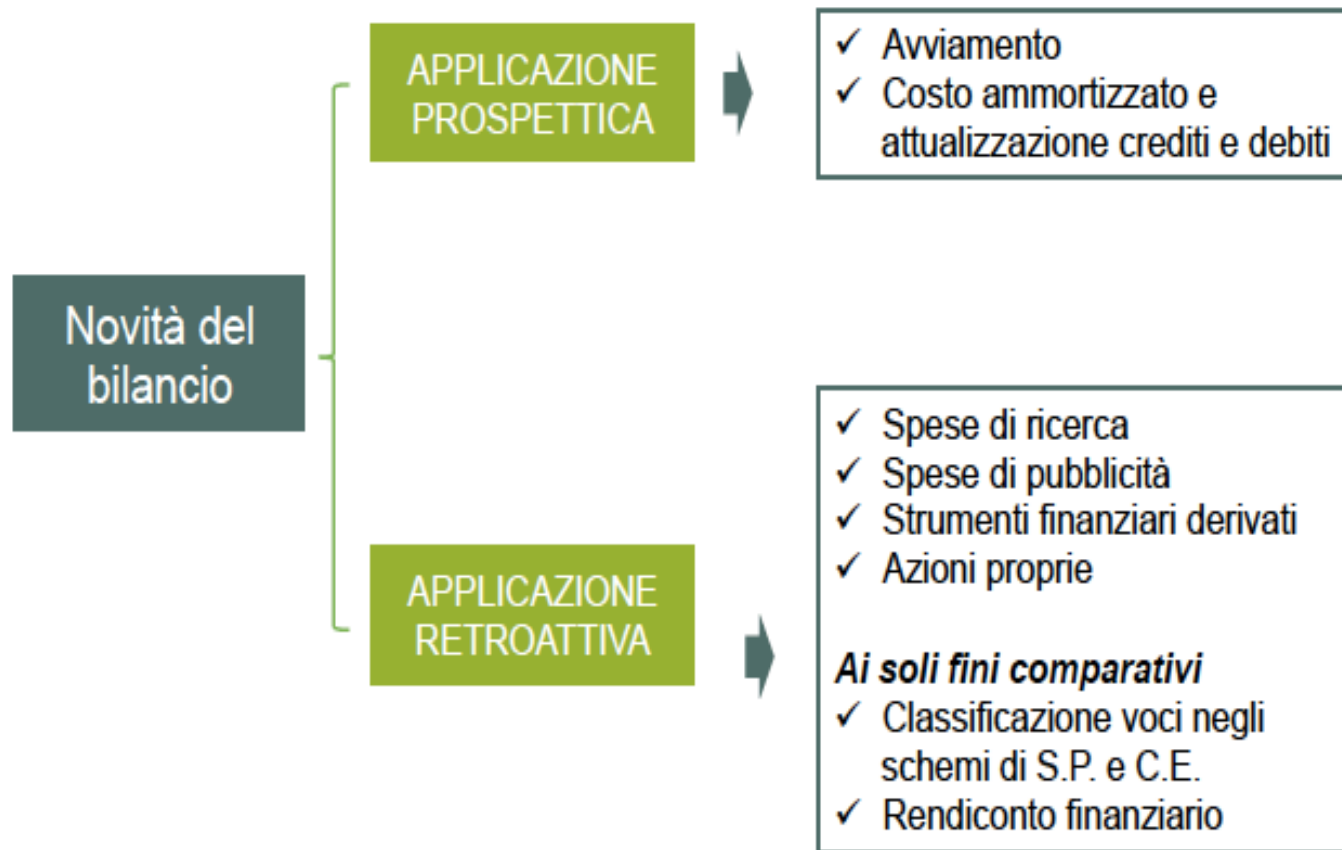
### Rideterminazione dei dati comparativi da verificare per i bilanci 2016

Se la ricostruzione dei dati 2015, dopo ogni ragionevole sforzo, risulta impossibile o troppo onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta

/ [Raffaele MARCELLO](#)

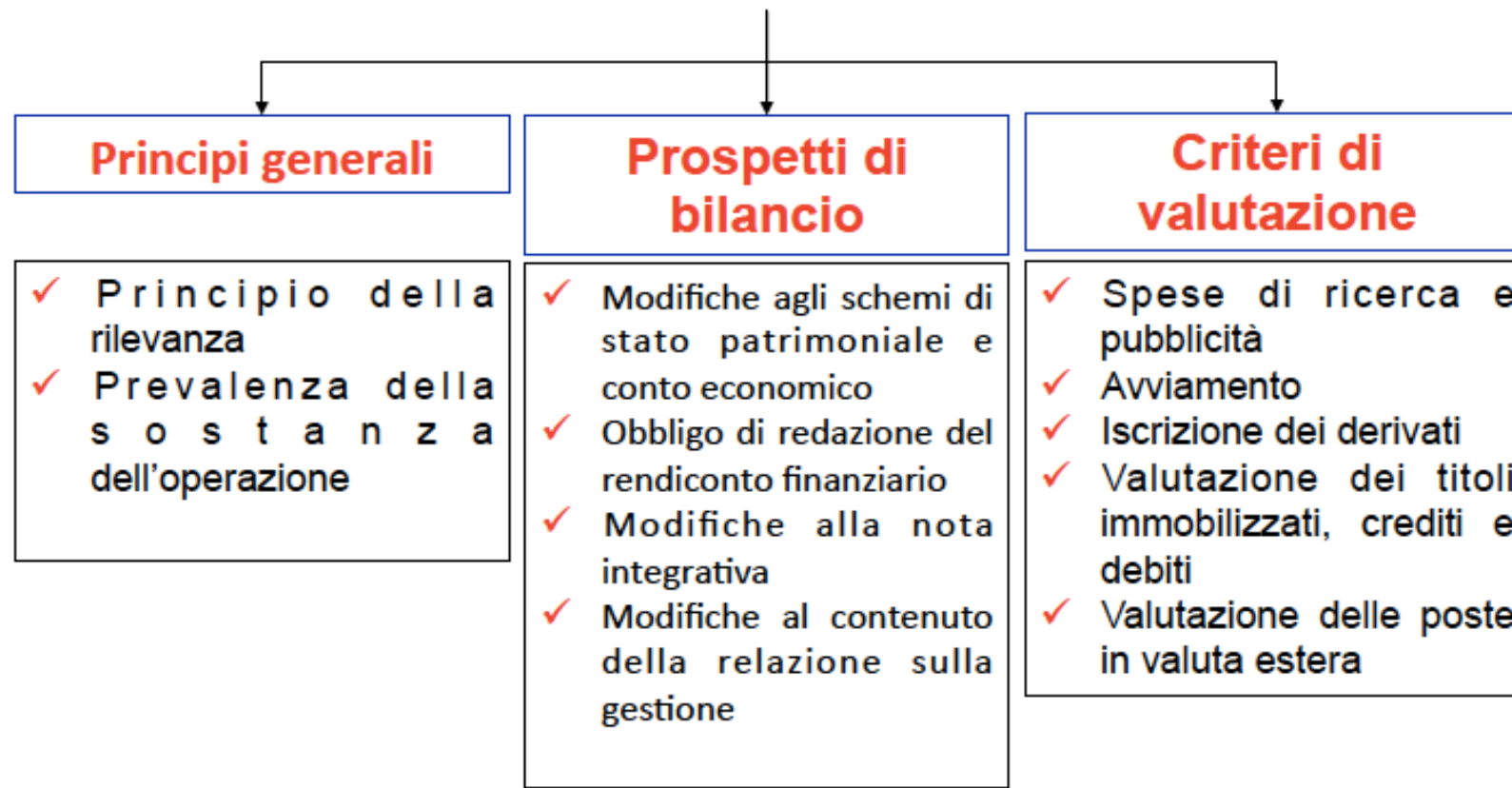
Mercoledì, 15 febbraio 2017

## COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA



## COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA

### MODIFICHE AL CODICE CIVILE IN TEMA DI BILANCIO



Inserimento del **principio di rilevanza** (comma 4, art. 2423 c.c.):

*“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”*

<b>PRINCIPIO</b>	<b>I PRINCIPALI CASI DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA RILEVANZA</b>
<b>OIC 13</b>	Determinazione del costo delle rimanenze con i metodi dei costi standard, del prezzo al dettaglio o del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo
<b>OIC 15 E OIC 19</b>	Non applicazione del costo ammortizzato per i crediti e i debiti a breve termine e non attualizzazione di quelli con tasso di interesse contrattuale non significativamente diverso da quello di mercato
<b>OIC 16</b>	Iscrizione a un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali rinnovate costantemente e utilizzo, per i cespiti acquisiti nel corso dell'anno, della metà dell'aliquota normale di ammortamento
<b>OIC 20</b>	Non applicazione del costo ammortizzato ai titoli immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e a scadenza irrilevanti o per quelli non immobilizzati detenuti da meno di 12 mesi

Inserimento del **criterio di prevalenza della sostanza sulla forma** (art. 2423-bis punto 1-bis):

*“La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell’operazione o del contratto.”*

Nonostante l’adozione della nuova previsione il leasing finanziario è ancora contabilizzato con il metodo patrimoniale (IAS 17 in corso di revisione).

<b>PRINCIPIO</b>	<b>I PRINCIPALI CASI DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA SOSTANZA ECONOMICA</b>
<b>OIC 13 e OIC 16</b>	Iscrizione iniziale dei beni nel momento in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici (che comunque avviene, di solito, quando viene trasferito il diritto di proprietà)
<b>OIC 15 E OIC 19</b>	Le previsioni sulla rilevazione della differenza, nel caso di crediti o di debiti finanziari, tra liquidità erogata e valore attuale dei flussi finanziari futuri nonché quelle sulla rilevazione iniziale dei debiti e crediti legati al trasferimento di beni per il passaggio dei loro rischi e benefici
<b>OIC 32</b>	L'applicazione, in via analogica, delle stesse regole di separazione dettate per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari anche qualora i contratti primari non abbiano natura finanziaria

## ***Le norme di coordinamento***



## Il primo tentativo

**ItaliaOggi**

**DIRITTO E FISCO**

Martedì 22 Novembre 2016 **29**

*LEGGE DI BILANCIO/ Emendamento del governo coordina norme contabili e fiscali*

# Ires e Irap a misura di bilanci

## *Semplificate le modalità di determinazione del reddito*

DI FABRIZIO G. POGGIANI

modalità di determinazione del reddito (Ires) e del valore

ripartizione delle stesse in cinque esercizi, prevedendo,

ossequio all'Oic 24 (versione 2014), devono essere elimi-

determinazione del valore della produzione netta (Irap)

## Il secondo tentativo

**ItaliaOggi7**

**NUOVI BILANCI**

Lunedì 13 Febbraio 2017 **3**

*Tra le novità, porre attenzione sui costi di ricerca e pubblicità e sui derivati*

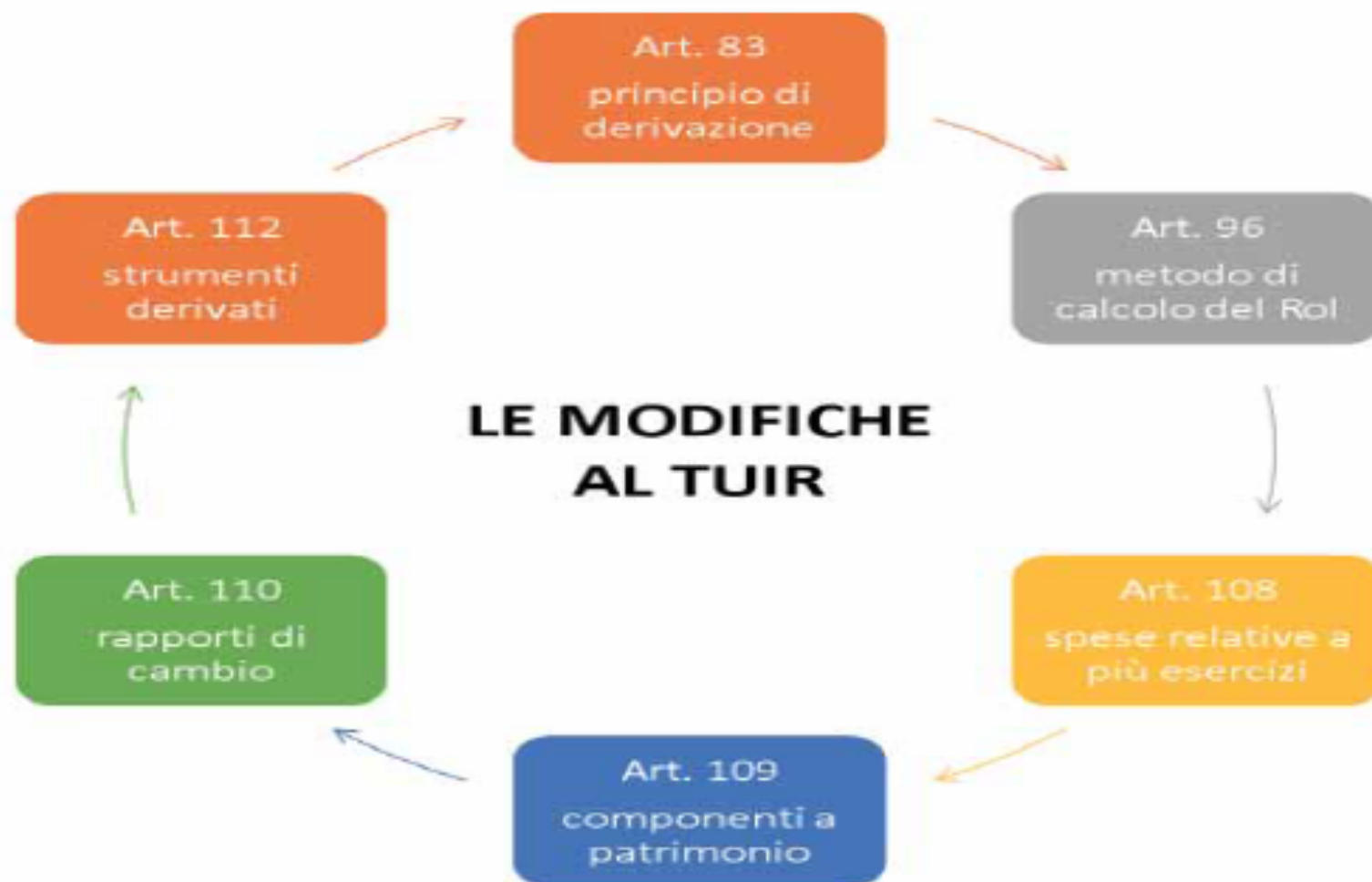
# Scongiurato il doppio binario

Pagina a cura  
DI FABRIZIO G. POGGIANI

dall'obbligo di utilizzare un doppio binario (civilistico-fiscale).

**Le principali disposizioni di coordinamento**

## Le principali novità del dlgs 139/2015



## Le principali disposizioni di coordinamento

Art. 83 del Tuir	Principio di derivazione rafforzata con riconoscimento, ai fini tributari, delle regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previste dai principi contabili adottati, anche in deroga alle disposizioni del testo unico delle imposte dirette (Tuir)
Art. 96 del Tuir	Irrilevanza dei componenti positivi e/o negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di ramo d'azienda per l'applicazione del meccanismo del Rol
Art. 108 del Tuir	L'unico limite di deduzione delle spese di ricerca relative a più esercizi è costituito dalla quota delle stesse imputabile al conto economico
Art. 109 del Tuir	Si devono considerare imputati al conto economico i componenti di reddito che sono rilevati direttamente a patrimonio in base ai nuovi Oic
Art. 110 del Tuir	Possibile applicazione di tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti per le operazioni in valuta
Art. 112 del Tuir	Disciplina il trattamento tributario della nuova contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati
Comma 1, art. 5, dlgs 446/1997	Neutralizzazione dei componenti positivi e negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di rami di azienda

È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la **Legge 27 febbraio 2017, n. 19** di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante “Proroga e definizione di termini”, in vigore dal 1° marzo 2017.

Con il «mille proroghe» il legislatore ha coordinato la disciplina IRES e IRAP con il D.lgs. 139/2015 (Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244)

<b>Riferimento normativo (art. 13-bis)</b>	<b>Sintesi del contenuto</b>
comma 1	Proroga di 15 giorni per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi
comma 2, lettera a) n. 1	Principio della «derivazione rafforzata»
comma 2, lettera a) n. 2	Disposizioni di coordinamento
comma 2, lettera b)	Risultato operativo lordo (R.O.L.)
comma 2, lettera c)	Deduzione delle spese relative a più esercizi
comma 2, lettera d)	Deduzione dei costi solo previa imputazione al Conto Economico
comma 2, lettera e)	Tasso di cambio per le operazioni in valuta estera
comma 2, lettera f)	Strumenti finanziari «derivati»
comma 3	Determinazione base imponibile IRAP
comma 4	Componenti positivi e negativi di reddito
commi 5, 6 e 8	Efficacia delle nuove disposizioni
commi 7 e 8	Primo esercizio di applicazione dei nuovi principi contabili
comma 9	Spese relative a più esercizi per soggetti IAS
commi 10 e 11	Ulteriori norme di coordinamento e possibile integrazioni e modifiche future

# Il coordinamento delle norme all'ultimo tuffo

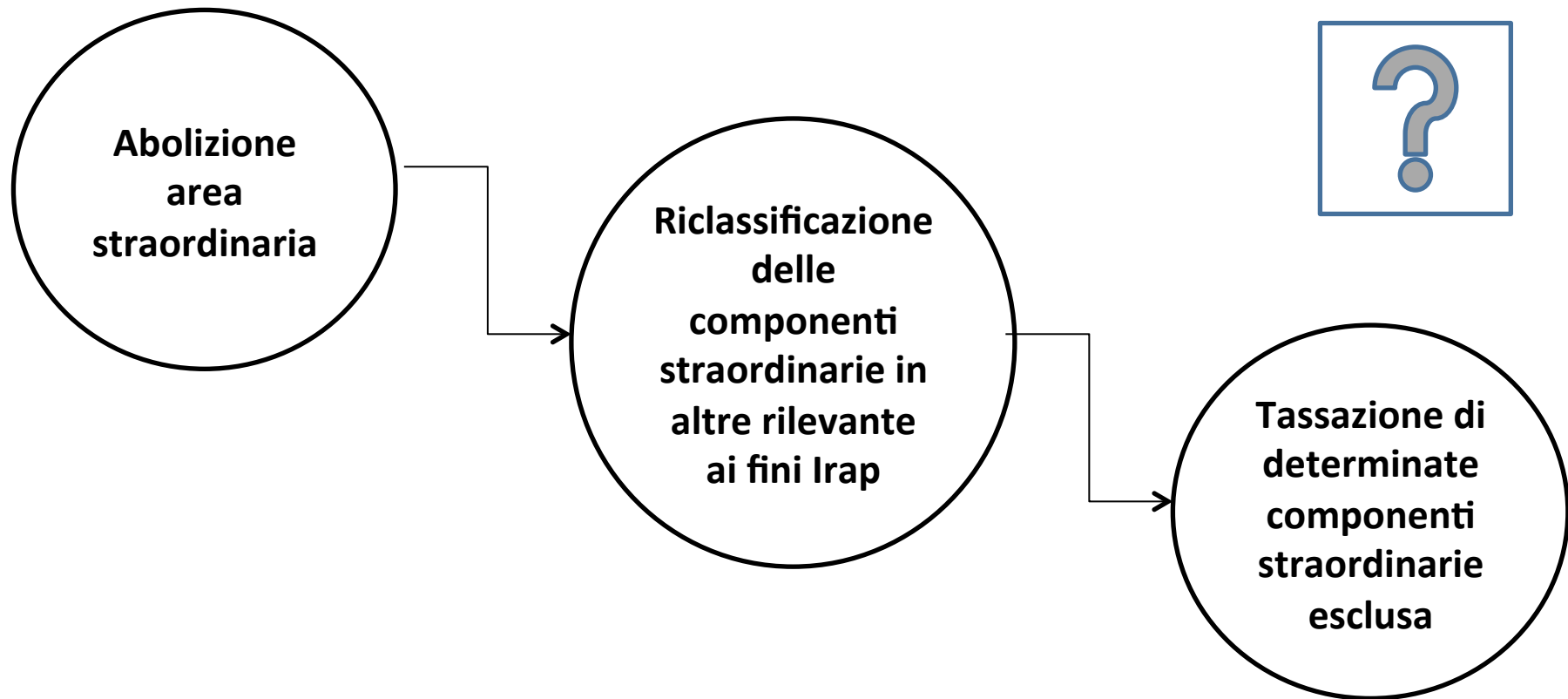
Oggetto	L'impatto della norma
<b>Presentazione dichiarazioni</b>	Prorogato di 15 giorni per le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP
<b>Derivazione rafforzata</b>	Con decorrenza dall'1/1/2016 anche per i soggetti che applicano i Principi Contabili Nazionali, diversi dalle micro-imprese, si applica il principio di «derivazione rafforzata» che nella sostanza ha l'effetto di rafforzare la dipendenza del reddito imponibile fiscale dalle classificazioni e imputazioni temporali del bilancio redatto secondo i detti principi
<b>Micro-imprese</b>	Il principio anzidetto non si applica per le microimprese di cui all'art. 2435-ter c.c. stante l'introduzione delle numerose semplificazioni specifiche
<b>Disciplina transitoria</b>	Non sono rilevanti, ai fini della determinazione del reddito imponibile, i ripristini di costi già imputati a conto economico di precedenti esercizi e l'eliminazione di costi iscritti e non più capitalizzabili. In estrema sintesi, gli effetti reddituali che si protraggono per i periodi d'imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettati alle vecchie regole fiscali

# Il coordinamento delle norme all'ultimo tuffo

Oggetto	L'impatto della norma
<b>Costi di ricerca e sviluppo</b>	Deduzione integrale nell'anno anche per il comparto tributario. In sintesi, anche sotto il profilo tributario, assumo piena rilevanza le regole previste dai nuovi Principi Contabili e, di conseguenza, non è più possibile la deduzione fiscale in 5 anni
<b>Costi di sviluppo</b>	Civilisticamente dedotte per quote sulla base della vita utile. In sintesi, anche per questa fattispecie, il trattamento tributario viene ad essere allineato al comportamento contabile adottato, non dovendo più gestire quanto ammesso dalla disciplina civilistica con le variazioni fiscali
<b>Area straordinaria</b>	I componenti straordinari generati dai trasferimenti di azienda o rami di azienda, non concorrono più nella determinazione del ROL, mentre tutti gli altri elementi straordinari riclassificati nelle macro-classi «A» e/o «B» del bilancio devono concorrere alla determinazione della base imponibile ai fini del calcolo del ROL
<b>Base imponibile IRAP</b>	Scongiurata l'ipotesi del doppio binario in quanto resta valido il principio di derivazione diretta dal bilancio, con esclusione delle componenti reddituali riferibili ai trasferimenti di azienda e/o di ramo di azienda

## **Le novità introdotte dal d.lgs. 139/2015**

Soggetti che determinano il valore della produzione sulla base dell'articolo 5-bis del d.lgs. 446/1997



## ***Le peculiarità delle coop***



# AGEVOLAZIONI: QUANDO SPETTANO

Il penultimo comma, dell'art. 223-duodecies del Regio Decreto 30 marzo 1942 n. 318, concernente le disposizioni transitorie e di attuazione del codice civile dispone che:

***“Le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente”***

## ATTENZIONE

**Nessun parere preventivo all'Organo di Vigilanza per la verifica del rispetto dei requisiti per l'applicazione delle agevolazioni**

**CASSAZIONE, SENTENZA 5273/2004**

# LE AGEVOLAZIONI SPETTANO

La Corte di Giustizia UE con la sentenza 8 settembre 2011 – procedimenti da C-78/08 a C-80/08, sulla compatibilità delle agevolazioni previste per le società cooperative, di cui al D.P.R. 601/1973 con le disposizioni dell'articolo 87 del Trattato CE ha affermato che:

- le cooperative sottostanno a particolari disposizioni che mettono al centro del rapporto giuridico la persona piuttosto che l'ente stesso
- i rapporti patrimoniali differiscono tra socio di cooperativa e socio di altra società in quanto nella cooperativa le riserve e l'attivo permangono nella società e, anche in caso di liquidazione della società, vengono devoluti ad altre istituzioni con medesima finalità
- la stessa «governance» delle cooperative presenta peculiarità in quanto non è retta in base agli investimenti nel capitale, ma nel rispetto della regola «una persona, un voto»
- la situazione appena acclarata non favorisce la formazione di capitale di investimento nelle società cooperative, in aggiunta alla bassa redditività del capitale investito

# AGEVOLAZIONI: QUANDO SPETTANO

La cooperativa potrà applicare le agevolazioni fiscali nel rispetto dei seguenti vincoli:

- la cooperativa deve operare prevalentemente con i soci (articolo 2513 c.c.)
- l'organo amministrativo ed i sindaci della cooperativa devono evidenziare contabilmente le attività svolte nei confronti dei soci (art. 2513 c.c.)
- la cooperativa deve prevedere nello Statuto sociale vincoli mutualistici (art. 2514 c.c.)
- la cooperativa deve risultare iscritta nella sezione specifica dell'Albo delle coop (art. 2512 c.c.)

## CASSAZIONE, SENTENZA N. 8140/2011

Niente agevolazioni in assenza di dichiarazione dei redditi

# AGEVOLAZIONI: QUANDO SPETTANO

Sono ritenute cooperative a mutualità prevalente nel rispetto delle proprie peculiarità:

- **cooperative sociali** se rispettano le disposizioni contenute nella legge n. 381/1991
- **cooperative agricole** se esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 c.c. (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse)
- **banche di credito cooperativo**, popolari e consorzi agrari se rispettano le norme speciali ad esse riferibili

# AGEVOLAZIONI & DEROGHE

L'articolo 111-undecies, del Regio Decreto n. 318/1942, dispone che il Ministro delle attività produttive, di concerto con i Ministro dell'economia e delle finanze, possa stabilire ulteriori regimi "derogatori" ai criteri sulla prevalenza, considerando:

- la struttura dell'impresa e del mercato in cui la cooperativa opera
- specifiche disposizioni normative a cui le cooperative devono uniformarsi
- il tempo, superiore all'anno di esercizio, richiesto per la realizzazione del bene destinato allo scambio mutualistico

# LE QUOTE DI UTILE TASSABILE

Agevolazione	Cooperative a mutualità prevalente	Cooperative diverse da quelle a mutualità prevalente
<b>Articolo 12 Legge n. 904/1972</b>	<p>La detta agevolazione non si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sul 20% degli utili netti annuali, per le cooperative agricole e della piccola pesca</li> <li>▪ sul 65% degli utili netti annuali, per le cooperative di consumo e loro consorzi</li> <li>▪ sul 40% degli utili netti annuali, per le altre cooperative</li> </ul>	L'agevolazione è limitata alla quota del 30% degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata alla riserva indivisibile prevista statutariamente
<b>Articolo 10 D.P.R. n. 601/1983</b>	Le agevolazioni destinate alle cooperative agricole e della piccola pesca non si applicano al 20% degli utili netti annuali	Inapplicabile
<b>Articolo 11 D.P.R. n. 601/1973</b>	<p>Per le cooperative di produzione e lavoro si applica solo al reddito imponibile derivante dalla indeducibilità dell'IRAP.</p> <p>L'agevolazione continua a essere applicata «integralmente» dalle cooperative sociali.</p>	Inapplicabile

<b>Applicabilità art. 12 legge n. 904/77</b>	<b>Fino all'esercizio 2007</b>		<b>Dall'esercizio 2008</b>		<b>Dall'esercizio 2012 (o esercizio in corso alla data del 17/09/2011)</b>	
<b>Coop a mutualità prevalente</b>	Quota utile non imponibile	Quota utile imponibile.	Quota utile non imponibile	Quota utile imponibile	Quota utile non imponibile	<b>Quota utile imponibile</b>
<b>Coop di consumo</b>	70%	30%	45%	55%	35%	<b>65%</b>
<b>Altre coop</b>	70%	30%	70%	30%	60%	<b>40%</b>
<b>Coop agricole</b>	80%	20%	80%	20%	80%	<b>20%</b>

# TASSAZIONE ATTUALE

Le conseguenze per la tassazione delle cooperative a mutualità prevalente sono pertanto le seguenti:

- deve essere sempre assicurata a tassazione una quota minima degli utili netti annuali pari al 20 o al 40 per cento (65% per quelle di consumo)
- solo la parte residua potrà beneficiare delle agevolazioni fiscali
- le cooperative sociali, che rispettano le disposizioni contenute nella legge 8 novembre 1991 n. 381, continuano a beneficiare dell'esenzione totale dalle imposte sul reddito, come disposto dall'articolo 12, della legge n. 904/1977, in relazione alle somme destinate a riserve indivisibili (punto 4, circolare 34/E/2005)



# LE COOP AGRICOLE

Per quanto riguarda le cooperative agricole e della piccola pesca si deve far riferimento:

## **Coop agricole**

- disposizioni contenute nell'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse)
- le attività connesse esercitate di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli prevalentemente ottenuti dai soci o di fornitura effettuati prevalentemente ai soci, di beni o servizi

## **Coop della piccola pesca**

- quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi atte alla pesca costiera ravvicinata e locale (art. 8, D.P.R. n. 1639/1968)
- quelle che esercitano professionalmente la pesca in acque interne

# LE FORESTALI

Per quanto concerne le cooperative forestali si ricorda che:

- l'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 227 ha disposto che *“le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore silvi-colturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparati agli imprenditori agricoli”*
- occorre far riferimento alle relative disposizioni contenute nell'articolo 2135 c.c., come novellato dall'articolo 1, del decreto legislativo 18.05.2001 n. 228
- l'equiparazione contenuta nel decreto legislativo n. 227/2001 produce effetti per l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto legge n. 63/2002 (si veda circolare ministeriale 9.07.2003 n. 37/E)
- le agevolazioni disposte per le cooperative agricole ai fini Irap sono spettanti solo per le attività rientranti nei limiti dell'articolo 32 del T.U.I.R. (risoluzione ministeriale 13 marzo 2000 n. 31/E)

# COOPERATIVE DI PRODUZIONE E LAVORO

Le cooperative di produzione e lavoro beneficiano delle agevolazioni disposte dall'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 nella seguente misura:

- se le retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità non risultano inferiori al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, con esclusione di quelli riguardanti le materie prime e sussidiarie, l'esenzione IRES sarà pari alla quota parte di reddito complessivo corrispondente al 100% dell'IRAP iscritta nel conto economico
- se le retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità sono comprese tra il 25% ed il 50%, l'esenzione IRES sarà pari alla quota parte di reddito complessivo corrispondente al 50% dell'IRAP iscritta a conto economico

# RISERVA INDIVISIBILE

Il comma 464, dell'articolo unico della Finanziaria 2005 ha disposto che:

*“a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, in deroga all'articolo 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **per le società cooperative e loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente**, l'applicabilità dell'articolo 12, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, è limitata alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali, a condizione che tale quota sia destinata ad una riserva indivisibile prevista dallo statuto”*

# RISERVA INDIVISIBILE

In relazione al contenuto del comma 464, dell'articolo unico della Finanziaria 2005, le cooperative a mutualità diversa (o non prevalenti), possono beneficiare dell'esenzione IRES solo se:

- destinano il 30% degli utili netti a riserva indivisibile e limitatamente a detta quota
- la riserva indivisibile sia prevista statutariamente

*L'Agenzia delle entrate conferma l'atteggiamento indicato chiarendo che le coop diverse possono dedurre la quota del 3% destinato ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della Cooperazione non risultano deducibili le quote di utili destinate alla rivalutazione gratuita della quota o delle azioni essendo agevolazione e pertanto destinata alle cooperative prevalenti*

**AGENZIA DELLE ENTRATE, CIRC. 34/E/2005**

# COOPERATIVE AGRICOLE DI TRASFORMAZIONE

## Agevolazioni settoriali: cooperative agricole e loro consorzi (articolo 10, D.P.R. 601/1973)

- esenzione da IRES dei redditi conseguiti mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno  $\frac{1}{4}$  dai terreni dei soci
- esenzione da IRES dei redditi conseguiti mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti «prevalentemente» dai soci

Di fatto, si tratta della esenzione da tassazione della variazioni fiscali, assicurando la tassazione del solo 20% degli utili annuali.

**AGENZIA DELLE ENTRATE, RIS. 151/E/2004 E  
CONSULENZA GIURIDICA 954-20/2013**

## La tassazione per una cooperativa a mutualità prevalente

Determinazione del carico IRES			
Descrizione		Prima	Dopo
A)	Utile di esercizio ante imposte	1.000,00	1.000,00
A-1)	Variazione in aumento per IRAP	500,00	500,00
B)	Variazione in aumento per costi indeducibili	300,00	300,00
B-1)	Variazione in aumento per 10% riserva legale	-	30,00
C)	Variazione in diminuzione per quota riserva legale	300,00	300,00
D)	Variazione in diminuzione per 3% fondi mutualistici	30,00	30,00
E)	Variazione in diminuzione per riserva indivisibile	370,00	270,00
E-1)	Variazione in diminuzione per ristorni	400,00	400,00
F)	Imponibile IRES stimato	700,00	830,00
G)	Ires dovuta da stanziare in bilancio (27,50%)	192,50	228,25
H)	Utile netto da imposta IRES	807,50	771,75

## Il conseguente modello dichiarativo (UNICO SC)

Modello UNICO SC			
Descrizione		Prima	Dopo
<b>A)</b>	Utile di esercizio ante imposte	807,50	771,75
<b>B)</b>	Variazione in aumento per costi indeducibili e IRAP	800,00	800,00
<b>B-1)</b>	Variazione in aumento per 10% della riserva legale	-	30,00
<b>C)</b>	Variazione in aumento per quota IRES di competenza	192,50	228,25
<b>D)</b>	Variazione in diminuzione per riserva legale	242,25	231,53
<b>E)</b>	Variazione in diminuzione per fondi mutualistici	24,23	23,15
<b>F)</b>	Variazione in diminuzione per quota utili a riserva	298,78	208,37
<b>G)</b>	Variazione in diminuzione per assegnazione ristorni	400,00	400,00
<b>H)</b>	Variazione per imposte sui redditi	134,75	136,95
<b>I)</b>	Reddito imponibile	700,00	830,00
<b>L)</b>	Ires dovuta per stanziamento	192,50	228,25



## PERDITE FISCALI: RIPORTO E NUOVO LIMITE

In questa sede si deve altresì segnalare che il comma 9, dell'art. 23, del decreto legge 6 luglio 2011 n. 98, convertito nella legge n. 111 del 2011 (cosiddetta "Manovra correttiva") ha introdotto (commi 1 e 2, dell'articolo 84, D.P.R. 917/1986) l'eliminazione del limite quinquennale al riporto delle perdite fiscali, con la possibilità di scomputare le stesse dagli utili realizzati negli esercizi successivi, ma nel **limite dell'80% del reddito imponibile**.

Di conseguenza, a fronte di perdite pari a 1.000, nel primo esercizio in cui il reddito imponibile risulta pari a 400, il soggetto può abbattere detto reddito fino a euro 320 ( $400 \times 80\%$ ), dovendo comunque tassare almeno 80 e riportando in avanti, senza alcun limite di tempo, 680.

# **PERDITE FISCALI: RIPORTO E NUOVO LIMITE**

Solo a chi beneficia di una esenzione con applicazione di una percentuale «prestabilita»

**AGENZIA DELLE  
ENTRATE, RIS.  
129/E/2015**

**CNDCEC,  
RACCOMANDAZIONE  
MAGGIO 2003**

**IRDCEC  
CIRC. 24/IR/2011  
§ 5.1**

# PERDITE FISCALI: RIPORTO E NUOVO LIMITE

Con riferimento alle società cooperative è utile ricordare che l'Amministrazione Finanziaria ha confermato che la limitazione indicata dal terzo periodo, comma 3, dell'articolo 83 del TUIR, per effetto del quale la perdita

*“... è diminuita in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile ...”,*

si rende applicabile anche ai soggetti che beneficiano di un'esenzione da tassazione del reddito imponibile, calcolata applicando una percentuale “prestabilita” di esenzione.

Il documento di prassi appena richiamato, in effetti, ha avuto il pregio di chiarire che dalla detta riduzione dell'utilizzo delle perdite devono restare escluse quelle cooperative che non beneficiano di esenzione del reddito imponibile basata su una precisa percentuale, come quelle cui si rendono applicabili le disposizioni, di cui agli articoli 10 e 11, del D.P.R. 601/1973 (cooperative agricole e di lavoro).

**AGENZIA DELLE ENTRATE, RIS. 129/E/2010**

# IL TRIBUTO REGIONALE (IRAP)

L'imposta regionale sulle attività produttive colpisce anche le società cooperative, ai sensi dell'articolo 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 e successive modificazioni e integrazioni.

**Le aliquote applicabili dipendono anche dal settore in cui opera la cooperativa (si pensi all'aliquota ridotta dell'1,9% destinato al comparto dell'agricoltura, che la Stabilità 2016 ha abolito).**

La base imponibile viene determinata per differenza tra gli aggregati A) e B) del conto economico, tenendo conto dei costi indeducibili e delle detrazioni spettanti prescritte dalla relativa disciplina.

Sull'applicabilità dell'IRAP alle cooperative si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, la quale, a richiesta specifica, ha precisato che la variazione in diminuzione della quota IRAP prescritta per le cooperative di lavoro deve essere eseguita limitatamente al reddito imponibile IRES e non anche dal reddito imponibile IRAP, non potendo applicarsi una estensione interpretativa dell'agevolazione.

## AGENZIA DELLE ENTRATE, RIS. 130/E/2005

# CASI PARTICOLARI

1

DEDUCIBILITA' 10% CONDIZIONATO PER LE COOPERATIVE DI LAVORO CHE NON RECUPERANO FISCALMENTE IL TRIBUTO REGIONALE

2

DUBBI PER LE COOPERATIVE AGRICOLE CHE NON DEVONO CONSIDERARE LE VARIAZIONI FISCALI

3

COOPERATIVE EDILIZIE A «PROPRIETA' INDIVISA» CON METODO RETRIBUTIVO (ART. 17, COMMA 4, D.LGS. 446/1997)

4

RIDUZIONI SPECIFICHE PER LE SOCIALI

# STUDI DI SETTORE INCOMPATIBILI

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, tranne i casi previsti dalla legge, le cooperative sono assoggettate alla predisposizione dei modelli inerenti agli studi di settore allegati alle dichiarazioni annuali.

La stessa Agenzia delle Entrate precisa che in caso di scostamento dei risultati degli studi sarà l'Ufficio periferico che, una volta verificato il rispetto della mutualità dell'ente, come prescritti dall'articolo 14, D.P.R. 601/1973, terrà conto, nel contraddittorio, che i valori di ricavo realizzati dalla cooperativa sono influenzati dal perseguimento dei fini mutualistici.

Di conseguenza, è l'Ufficio periferico delle Entrate che valuta «caso per caso» gli scostamenti dai ricavi determinati con gli studi di settore, in relazione al luogo di svolgimento e alla specifica tipologia di attività, così come gli effetti sui ricavi conseguiti nel rispetto dei requisiti di mutualità.

**AGENZIA DELLE ENTRATE, CIRC. 110/E/1999 § 6.5 E  
29/E/2009**

## STUDI DI SETTORE INCOMPATIBILI

*«soltanto le cooperative che svolgono attività rivolte **esclusivamente** a favore dei soci, o associati, o utenti, sono escluse dall'applicabilità degli studi di settore: per converso gli studi di settore trovano applicazione alle società cooperative a c.d. mutualità prevalente (cioè quelle società la cui attività è svolta a favore dei soci o associati e degli utenti, ma non in via esclusiva)»*

*inoltre*

*«nell'applicazione degli studi di settore alle società cooperative a mutualità prevalente, **si dovrà tener conto delle particolari situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti**».*

**AGENZIA DELLE ENTRATE, RIS. 330/E/2007  
MEF – DM 16/03/2011, ART. 2 E DM 11/02/2008,  
ART. 5**

## Cooperative e studi di settore: pessima convivenza

<b>INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI</b>	Società cooperative che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate o costituite da utenti non imprenditori che operano a favore degli utenti stessi (c.d. mutualità «esclusiva»)
<b>COMPILAZIONE DEL MODELLO</b>	È opportuno indicare nelle «note aggiuntive» eventuali dati o informazioni che possano giustificare il mancato raggiungimento dei ricavi puntuali
<b>ACCERTAMENTO DA «STUDI DI SETTORE»</b>	Per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2010, l'amministrazione finanziaria non potrà procedere con tale tipo di accertamento, di cui all'art. 10, legge n. 146/1998, nei confronti delle cooperative a mutualità prevalente, ma potrà soltanto utilizzare i dati per l'eventuale selezione dei soggetti accertabili in via ordinaria
<b>ACCERTAMENTI «ORDINARI»</b>	Le nuove disposizioni non precludono gli ulteriori accertamenti che potranno essere ordinariamente effettuati anche nei confronti di questa tipologia di contribuenti



# LE ATTIVITA' DI CONTROLLO SUGLI ENTI

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento al regime agevolativo previsto per le società cooperative ha precisato che gli Uffici periferici devono «prioritariamente» controllare i soggetti che si qualificano come cooperative, ma non risultano iscritti nel relativo Albo, nonché nei confronti di quelli per i quali vengono rilevati specifici indicatori di rischio (crediti Iva di importo elevato, perdite sistematiche, costo del lavoro eccessivo rispetto ai ricavi, omessa presentazione dei modelli inerenti agli studi di settore).

Inoltre, la stessa Agenzia delle Entrate aveva precisato che l'azione di verifica è esercitata con lo scopo di recuperare gettito derivante dall'evasione fiscale attuale e pregressa e di eseguire un'opera di dissuasione per i soggetti che non rispettano determinati requisiti e utilizzano agevolazioni a essi non concedibili.

L'Agenzia delle Entrate si è proposta di eseguire controlli incisivi del rispetto della mutualità prevalente, anche utilizzando strumenti forniti grazie ad accordi e convenzioni con altri enti e, in particolare, con il Ministero dello sviluppo economico.

**AGENZIA DELLE ENTRATE, CIRC. 21/E/2011, 18/E/  
2012 E 25/E/2014**