



TeamSystem Review

n. 231

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione fiscale

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Stampa: Bieffe - Recanati (MC)

Schede operative

Le scritture di chiusura del bilancio	2
Le novità in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento	20
Le nuove società <i>benefit</i>	23

Scadenzario

Scadenze del mese di aprile	27
-----------------------------	----

Le scritture di chiusura del bilancio

Il codice civile disciplina il bilancio di esercizio con gli articoli da 2423 a 2435-*bis*.

In particolare, le richiamate norme definiscono:

1. finalità del bilancio d'esercizio, cioè le linee guida che devono orientare gli amministratori nella redazione del bilancio d'esercizio. Esse dettano le regole di comportamento generale alle quali tutti i comportamenti operativi devono uniformarsi e sono sovraordinate rispetto a tutte le altre regole relative al bilancio;
2. principi di redazione del bilancio, quindi orientamenti di carattere tecnico relativi alla redazione del bilancio d'esercizio, la cui osservanza consente di rispettare il dettato delle clausole generali;
3. principi contabili, norme tecnico-applicative per la rilevazione delle operazioni di gestione, per la redazione degli schemi di bilancio

Le finalità del bilancio d'esercizio sono individuate all'articolo 2423, cod. civ. secondo cui il bilancio «*deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio*».

I postulati sono:

- a) chiarezza e
- b) rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

La chiarezza comporta che i prospetti contabili e la Nota integrativa siano redatti per rendere agevole la lettura delle informazioni del bilancio. Il rispetto degli schemi di bilancio è funzionale al postulato della chiarezza in quanto consente agli schemi di esplicitare per intero la capacità informativa relativamente alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato d'esercizio.

La Nota integrativa è imprescindibile per rendere chiaro e comprensibile il bilancio d'esercizio.

La rappresentazione veritiera e corretta comporta l'attendibilità del bilancio d'esercizio e si riferisce alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'impresa.

I principi di redazione del bilancio rappresentano l'applicazione pratica dei postulati della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

L'articolo 2423-*bis*, cod. civ. individua i seguenti principi di redazione:

- continuità;
- prudenza;
- competenza;
- valutazione separata degli elementi eterogenei delle singole voci;
- costanza dei criteri di valutazione.

A questi vanno aggiunti, come previsti dall'Oic 11 i principi:

- della neutralità;
- della significatività e della rilevanza;
- della verificabilità dell'informazione e
- della prevalenza della sostanza sulla forma.

Il principio della continuità chiarisce che il bilancio di esercizio è inteso come quello dell'impresa in funzionamento (bilancio ordinario) e che nella valutazione degli elementi del patrimonio occorre tener conto della prospettiva della continuazione dell'attività.

Il principio della prudenza è volto ad evitare che la valutazione delle attività e delle passività porti a sopravvalutazioni del reddito e del patrimonio.

Il principio della competenza prevede che «*si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento*».

Il principio della competenza è diretto alla determinazione del reddito prodotto nell'esercizio come differenza tra il flusso dei ricavi e il flusso dei costi relativi alla gestione, indipendentemente dalla

loro manifestazione numeraria.

Per quanto riguarda i ricavi, essi si considerano economicamente conseguiti nel periodo amministrativo in cui, da un lato, è stato completato il processo produttivo dei beni o dei servizi e, dall'altro, è avvenuto lo scambio con terze economie. Lo scambio si considera effettuato, per i beni, al momento della consegna o della spedizione, mentre, per quanto riguarda i servizi, il momento dello scambio coincide con l'effettuazione della prestazione. Nel caso in cui i ricavi si riferiscano a due o più esercizi è necessario effettuarne una ripartizione tra i vari periodi amministrativi.

I costi, in quanto remunerazione di fattori produttivi, devono essere imputati nell'esercizio in cui i relativi fattori produttivi hanno concorso alla determinazione dei ricavi, ovvero nell'esercizio in cui hanno ceduto la loro utilità: si parla in questo senso di correlazione tra ricavi e costi iscritti nel Conto economico.

Tale correlazione può essere effettuata:

- per associazione di causa ad effetto, quando è possibile identificare il momento in cui il fattore produttivo cede la propria utilità, trasformandosi in beni o in servizi;
- sulla base di una ripartizione, ogni qual volta il fattore produttivo cede la sua utilità non in un solo esercizio (e pertanto non è possibile identificare il momento in cui viene utilizzato), ma in più esercizi.

In taluni casi può non essere possibile individuare la correlazione con i ricavi. Ciò accade quando si percepisce che il fattore produttivo non è in grado o non è più in grado di cedere utilità, oppure quando, pur stimando che il costo sarà in grado di apportare benefici economici futuri, non si è in grado di stabilire una correlazione causa-effetto, né di trovare un criterio di ripartizione ragionevole tra i vari periodi amministrativi. In questi casi, il costo deve essere iscritto nel Conto economico dell'esercizio nel quale ci si rende conto della cessazione dell'utilità.

Il principio della valutazione separata degli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci serve ad evitare che vengano effettuate compensazioni tra utili non realizzati relativi ad alcuni elementi del patrimonio aziendale e perdite presunte relative ad altri elementi patrimoniali.

I criteri di valutazione degli elementi patrimoniali non possono essere modificati da un esercizio all'altro se non in casi eccezionali, motivando l'applicazione della deroga in Nota integrativa. Inoltre, occorre indicare l'influenza del cambiamento del criterio di valutazione sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico. Tale principio realizza concretamente i postulati di chiarezza, verità e correttezza.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma implica che la rappresentazione delle operazioni avvenga a prescindere dagli aspetti formali/giuridici, e che, al contrario, si basi esclusivamente su quelli sostanziali.

Le scritture di assestamento

Accantonamento del Tfr

La scrittura appartiene alle scritture di rilevazione di fine esercizio. L'accantonamento è dato dalla somma della quota del Tfr maturata nel corso dell'esercizio e dall'incremento (rivalutazione) del fondo degli anni precedenti. Sulla rivalutazione si versa una imposta sostitutiva (codice tributo 1712-acconto e 1713-saldo) pagata a novembre in acconto e a febbraio dell'anno successivo a saldo. Il Tfr rappresenta un debito verso i dipendenti e pertanto verrà rilevato in avere, mentre il costo in dare. Per le scritture relative al Tfr destinato ai Fondi Pensioni si rinvia alle schede relative alla rilevazione delle retribuzioni mensili.

Sono qui riportate anche le scritture relative alla rilevazione e al pagamento dell'imposta.

1) Rilevazione del versamento in acconto dell'imposta sostitutiva					
16 dicembre	Erario c/ritenute lav. dipendenti (sp)	a	Banca c/c (sp)		625,00
Causale	Rilevazione vers. F24 acconto imposta sostitutiva Tfr				
Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)					
31 dicembre	Accantonamento Tfr (ce)	a	Diversi		13.300,00

Schede operative

		a	Fondo Tfr (sp)	12.450,00	
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (sp)	850,00	
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio				

Rilevazione del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva					
16 febbraio	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (sp)	a	Banca c/c (sp)		225,00
Causale	Rilevazione vers. F24 saldo imposta sostitutiva Tfr				

L'acconto dell'imposta potrebbe essere superiore al saldo rilevato a debito a fine esercizio. In questo caso la scrittura farà emergere nel conto Erario c/ritenute lav. dipendenti un credito. Tale eccedenza potrà essere utilizzata direttamente in compensazione al momento della compilazione e presentazione del modello F24. L'esempio che segue evidenzia tale ipotesi.

2) Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)					
31 dicembre	Accantonamento Tfr (ce)	a	Diversi		13.000,00
		a	Fondo Tfr (sp)	12.450,00	
		a	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (sp)	550,00	
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio				

Rilevazione dell'utilizzo del credito dell'imposta sostitutiva (nell'esempio si utilizza il credito per il pagamento dell'autoliquidazione Inail)					
16 febbraio	Inail c/contributi (sp)	a	Diversi		725,00
		a	Banca c/c (sp)	650,00	
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (sp)	75,00	
Causale	Rilevazione pagamento contributi Inail utilizzo credito imposta sostitutiva Tfr				

Compensi amministratori

I compensi amministratori sono deliberati dall'assemblea dei soci e sono assimilati, ai fini fiscali, al compenso da lavoro dipendente. Tali compensi sono certificati da una busta paga e sono assoggettati normalmente anche ad Inail. Sul compenso lordo dell'amministratore vengono trattenute sia le ritenute fiscali che i contributi Inps. Qualora l'amministratore non sia socio della società verrà trattenuta anche una quota parte dell'Inail dovuta sulla retribuzione, similmente a quanto accade per i collaboratori a progetto. Alla rilevazione della busta paga dovrà accompagnarsi la rilevazione degli ulteriori costi che rimangono a carico dell'azienda ed in particolare i contributi Inps e l'assicurazione Inail. Si rammenta che mentre il debito verso l'Inps verrà pagato mensilmente, il debito verso l'Inail verrà pagato ogni anno il 16 febbraio con contemporanea deduzione degli acconti versati il 16 febbraio dell'anno precedente (vedi scheda Inail). Nel caso di attività svolta all'interno della propria professione autonoma i compensi per attività di amministratore andranno fatturati come qualsiasi competenza professionale

1) Rilevazione busta paga amministratore					
28 febbraio	Compensi amministratori (ce)	a	Diversi		3.851,66
		a	Amministratori c/compensi (sp)	2.500,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (sp)	321,85	
		a	Erario c/ritenute dipendenti (sp)	1.017,07	
		a	Inail c/contributi collaboratori (sp)	12,56	

Schede operative

		a	Dipendenti c/arrotondamenti (sp)	0,18	
Causale	Rilevazione compenso amministratore YY mese di febbraio				

Rilevazione contributi amministratore carico ditta					
12 marzo	Diversi	a	Diversi		668,82
	Contributi c/Inps amministratore (ce)			643,70	
	Contributi c/Inail amministratore (ce)			25,12	
		a	Inps c/contributi collaboratori (sp)	643,70	
		a	Inail c/contributi collaboratori (sp)	25,12	
Causale	Rilevazione contributi Inps ed Inail amministratore				

Pagamento amministratore					
12 marzo	Amministratori c/compensi (sp)	a	Banca c/c (sp)		2.500,00
Causale	Rilevazione pagamento amministratore mese di febbraio				

La delibera del compenso origina a fine esercizio la rilevazione dei compensi non ancora erogati ma di competenza dell'esercizio in corso. In questi casi occorrerà rilevare non solo i compensi ma anche i contributi a carico della ditta.

2) Rilevazione compensi amministratori deliberati ma non corrisposti					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		5.868,22
	Compensi amministratori (ce)			5.000,00	
	Contributi c/Inps amministratore (ce)			835,62	
	Contributi c/Inail amministratore (ce)			32,60	
		a	Amministratori c/compensi (sp)	5.000,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (sp)	835,62	
		a	Inail c/contributi collaboratori (sp)	32,60	
Causale	Rilevazione compensi amministratori e costi accessori non erogati anno x				

Ammortamenti

Il termine ammortamento è un'espressione generica che indica la ripartizione nel tempo di un costo. Trattasi in sostanza dei cosiddetti costi ad utilità pluriennale che vengono ripartiti secondo criteri di utilizzo. Tali costi possono fare riferimento a immobilizzazioni materiali (macchinari, attrezzature, mobilio etc.) ed immateriali (avviamento, marchi), oltre agli oneri pluriennali generici (ad esempio i costi relativi a manutenzioni straordinarie su beni immobili di terzi vengono normalmente ripartiti, cioè ammortizzati, in un periodo corrispondente alla durata contrattuale del bene in locazione).

Ammortamento bene immateriale					
31 dicembre	Ammortamento avviamento (ce)	a	Fondo ammortamento avviamento (sp)		1.000,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Ammortamento bene materiale					
31 dicembre	Ammortamento attrezzature (ce)	a	Fondo ammortamento attrezzature (sp)		1.600,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Ammortamento oneri pluriennali					
--------------------------------	--	--	--	--	--

31 dicembre	Ammortamento oneri pluriennali (ce)	a	Fondo ammortamento oneri pluriennali (sp)		1.300,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio				

Il superammortamento

La L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) ha introdotto ai commi 91 e 94 un' *"bonus fiscale"* finalizzato ad incentivare gli investimenti, intervenendo sulla disciplina fiscale degli ammortamenti. In particolare, il comma 91 prevede che *"ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%"*.

L'agevolazione in oggetto si caratterizza, rispetto al passato (tipicamente gli ammortamenti anticipati, ma non solo), per l'assenza di qualsiasi riferimento ad investimenti effettuati in esercizi precedenti.

Per una miglior comprensione delle diverse fattispecie si farà riferimento anche alle istruzioni che sono state diramate in passato per le agevolazioni fiscali legate agli investimenti.

La disposizione agevolativa è rivolta ai titolari di redditi di impresa ed esercenti arti e professioni, senza alcuna distinzione per la forma giuridica adottata dal beneficiario. Pertanto, riferendosi alle imprese, il regime agevolativo risulterà applicabile a:

- imprese individuali;
- società di persone;
- società di capitali;
- enti commerciali.

Per gli esercenti arti e professioni è indifferente che l'attività sia svolta in forma individuale o associata. Considerando il tenore letterale della norma si può ritenere che l'agevolazione sia spettante indipendentemente dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato).

Recenti chiarimenti hanno precisato che l'incentivo si applica anche ai contribuenti che hanno adottato il cosiddetto regime dei "minimi", mentre non si applica a coloro che hanno adottato il regime "forfetario".

L'agevolazione spetta per "i beni materiali strumentali nuovi" anche acquisiti in base ad un contratto di *leasing*.

Il requisito della materialità esclude la possibilità di applicare l'agevolazione all'acquisto di beni immateriali (marchi, brevetti, *software*, etc.).

Il concetto di "strumentalità" implica che i beni debbano essere di uso durevole ed idonei ad essere impiegati all'interno del processo produttivo dell'impresa, come strumento di produzione. Il requisito della strumentalità porta ad escludere i beni merce (autonomamente destinati alla vendita) o quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita e i materiali di consumo.

Il comma 93 della norma esclude in maniera specifica i beni i cui coefficienti d'ammortamento ai "fini fiscali" siano inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni e gli investimenti inseriti nell'allegato n. 3 della Legge di Stabilità.

Un problema interpretativo si pone in relazione alle costruzioni leggere che presentano un'aliquota di ammortamento del 10%, le quali essendo comunemente classificate nella macro-categoria fabbricati e costruzioni dovranno prudentemente essere escluse dal calcolo anche se la loro aliquota supera il minimo previsto. Sarebbe utile una precisazione da parte dell'autorità fiscale.

Merita inoltre alcuni chiarimenti il requisito della novità. Tale concetto implica che il bene non sia mai stato usato e quindi che possa provenire dal produttore, dal rivenditore o anche da altri soggetti a condizione che né il cedente né altri soggetti l'abbiano mai utilizzato. Per gli impianti com-

plici, composti da diversi beni che formano un impianto unitario, non è necessario che tutte le singole componenti siano nuove, ma è sufficiente che sia prevalente l'utilizzo di tali parti rispetto al valore complessivo. A tal fine il cedente deve rilasciare apposita dichiarazione attestante che il costo del bene usato non è prevalente rispetto al costo complessivo dell'impianto.

Relativamente agli "investimenti effettuati" è ragionevole ritenere rientranti nell'agevolazione anche i beni strumentali realizzati in economia.

In relazione ai beni di valore unitario inferiore a 516,46 euro, interamente deducibili nell'esercizio di acquisto, è stato recentemente chiarito che l'agevolazione spetta anche per tali beni, i quali possono essere imputati a costo anche qualora per effetto dell'agevolazione il bene superi a 516,46 euro. Esemplicando per un bene acquistato a 516,77 euro il costo fiscalmente riconosciuto sarà pari a 723,044 euro e pertanto potrà essere dedotto ai fini della determinazione del reddito imponibile integralmente per l'importo maggiorato.

Relativamente all'arco temporale di applicazione dell'agevolazione, la norma prevede espressamente che la stessa operi per investimenti effettuati ".... dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016". Trattandosi di beni mobili il rimando all'effettuazione dell'investimento, per analogia con altre previsioni della normativa fiscale, non può che far riferimento alla consegna o spedizione del bene o al diverso momento in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà. Sulla base di tale assunto non è precluso il beneficio nel caso in cui l'ordine sia stato inoltrato al fornitore antecedentemente al 15 ottobre 2015 o una parte del costo medesimo (ad esempio l'acconto) sia stato sostenuto prima di tale data.

Un altro tema riguarda l'esercizio in cui il contribuente potrà beneficiare effettivamente dell'agevolazione. A tal fine si rammenta che il beneficio fiscale in oggetto si sostanzia in un maggior costo fiscale riconosciuto del bene ai fini del calcolo dell'ammortamento. Pertanto il contribuente usufruirà dell'agevolazione a partire dall'esercizio nel quale il bene comincia ad essere ammortizzato e quindi dall'entrata in funzione, vale a dire dall'effettivo utilizzo del bene nel processo produttivo. Peraltro, soprattutto per gli impianti ed i macchinari di un certo rilievo, può verificarsi il caso in cui il bene sia acquistato e consegnato nel 2016, ma l'entrata in funzione effettiva avvenga nel 2017 con il collaudo e l'accettazione; in tale ipotesi l'ammortamento maggiorato decorrerà da quest'ultimo anno. L'agevolazione si applica maggiorando del 40% il costo d'acquisto da utilizzarsi ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*. L'ammortamento deducibile (si ricorda a partire dall'entrata effettiva in funzione del bene e comunque considerando l'aliquota dimezzata per il primo esercizio) risulta maggiorato del 40% rispetto al carico ordinario e l'agevolazione viene usufruita per tutta la durata del periodo fiscale di ammortamento.

Dal punto di vista applicativo l'agevolazione esplica il suo effetto tramite una variazione in diminuzione da apportare nella dichiarazione dei redditi quale deduzione extracontabile.

Recentemente è stato precisato che l'agevolazione rileva per intero sulla base dei coefficienti d'ammortamento ministeriali del 1988, anche nel caso in cui il contribuente utilizzi ammortamenti ridotti. Esemplicando, qualora l'aliquota di ammortamento fiscale del bene (di valore 100) fosse pari al 25% e nel bilancio venisse ammortizzato con aliquota del 10%, nel bilancio di esercizio saranno iscritti ammortamenti pari a 10 per 10 anni (trascurando per semplicità il dimezzamento per il primo anno), mentre dal punto di vista fiscale dovranno essere effettuate riprese in diminuzione di $40 \times 25\% = 10$ per 4 anni.

Il disposto normativo (tramite il termine "esclusivo") chiarisce che tale maggiorazione del costo attiene ai soli fini del calcolo dell'ammortamento ai fini fiscali e pertanto l'incremento del 40% non avrà alcuna rilevanza in ogni altra situazione cui sia da considerare il costo fiscale del bene ammortizzabile. In particolare si utilizzerà il costo originario ai fini del calcolo del plafond per la deduzione dei costi di manutenzione, ai fini degli studi di settore ed ai fini della disciplina delle cosiddette società di comodo.

Meritevole di chiarimento invece risulta il calcolo da effettuarsi in sede di cessione del bene. Al riguardo è necessario sottolineare che la fruizione dell'agevolazione non è legata ad alcun periodo minimo di utilizzo/detenzione del bene.

Inoltre, essendo l'agevolazione concessa esclusivamente ai fini dell'ammortamento, in caso di cessione del bene non completamente ammortizzato, l'eventuale minusvalenza o plusvalenza ai fini fiscali sarà calcolata sul costo d'acquisto effettivo, senza considerare la maggiorazione ed i relativi i maggiori ammortamenti già dedotti.

Ai fini esplicativi si consideri il seguente esempio numerico semplificato (prescindendo dalla mezza aliquota nel primo esercizio e dal calcolo dell'ammortamento nell'esercizio di alienazione):

Costo del bene di 200 (ammortamento in 5 anni al tasso del 20%, pari a 40 annuo).

Al termine del terzo anno il bene avrà un valore netto contabile in bilancio di $200 - 3 \cdot 40 = 80$ e risulteranno effettuate variazioni in diminuzione complessive per $40 \cdot 40\% \cdot 3 = 48$.

Qualora il bene venisse venduto al termine del terzo anno ad un valore di 50, si registrerebbe una minusvalenza ai fini fiscali di $80 - 50 = 30$ e le variazioni in diminuzione già effettuate resterebbero acquisite per 48 a titolo definitivo.

In presenza dell'agevolazione, per effetto di quanto sopraesposto, il contribuente, nell'esempio, beneficia di una deduzione degli ammortamenti per 120 e per 48 di super ammortamenti (acquisiti in via definitiva) ed una minusvalenza di 30, per complessivi 198.

In assenza di agevolazione il contribuente avrebbe avuto un effetto fiscale di soli 150, corrispondenti agli ammortamenti dedotti di 120 e alla minusvalenza di 30.

In sintesi la quantificazione del risparmio fiscale derivante dall'agevolazione è legata al possesso del bene in quanto derivante dagli ammortamenti. Se viene meno il possesso del bene l'agevolazione residua (il 40% del costo non ammortizzato) non viene usufruita dal contribuente, mentre i super ammortamenti già fiscalmente dedotti restano acquisiti. La quota di "super-ammortamento" non dedotta non si trasferisce, ovviamente, con il bene, perdendo quest'ultimo il requisito della novità.

Per espressa disposizione normativa, la maggiorazione del 40% del costo si applica anche agli investimenti effettuati tramite contratti di locazione finanziaria. Ancorché il tenore letterale della norma si riferisca esclusivamente ai "canoni di locazione" è logico ritenere che il 40% di incremento si applichi al costo complessivo del bene, composto da maxi-canone iniziale, quota capitali dei canoni e valore di riscatto. Pertanto la ripresa in diminuzione da effettuare in dichiarazione riguarderà i canoni imputati per competenza al conto economico e la quota parte del rilascio del riscatto per maxicanone. Una volta esercitata l'opzione di acquisto la ripresa da effettuare in dichiarazione riguarderà l'ammortamento del valore di riscatto, maggiorato del 40%. Naturalmente il beneficio non si applica alla quota relativa agli interessi dei canoni, in quanto questi rappresentano l'onere per il finanziamento, e non il costo d'acquisto del bene.

Nell'ipotesi che il contribuente non provveda all'esercizio dell'opzione di riscatto non è previsto alcun meccanismo di recupero del beneficio fiscale, il quale pertanto resta acquisito.

A tal riguardo rammentiamo che le locazioni operative ed i noleggi non rientrano nell'agevolazione, non essendo traslativi del diritto di proprietà.

Nel caso di *leasing* il momento di effettuazione dell'investimento corrisponde con la data di sottoscrizione del verbale di consegna o con la data di dichiarazione di collaudo.

Per analogia a quanto previsto per la vendita del bene, la cessione del contratto non implica la perdita, da parte del cedente, dei benefici fiscali già dedotti e l'agevolazione non usufruita non si trasferisce al cessionario, in quanto il bene manca del requisito della novità.

Fermo restando le regole di deduzione dei costi per ciascuna categoria di autoveicolo, la Legge di stabilità riconosce la maggiorazione del 40% degli ammortamenti alla stregua degli altri beni e nel contempo incrementa il valore massimo fiscalmente riconosciuto portandolo da 18.076 euro a 25.306 euro (da 25.823 euro a 36.152 euro per gli agenti e rappresentanti).

Se, ad esempio, consideriamo l'acquisto di un veicolo per 17.000 euro, per effetto della maggiorazione il costo riconosciuto sarà di 23.800 euro. Tale importo è inferiore al limite massimo (25.306 euro) e pertanto rilevante fiscalmente per intero. Considerando un ammortamento del 25% e una deduzione del 20% si ottiene un ammortamento fiscalmente deducibile di 1.190 euro, inclusivo di maggiorazione, a fronte di un ammortamento di 850 euro in assenza dell'agevolazione (17.000

euro*25%*20%).

Come già accennato in precedenza, il beneficio fiscale opera tramite il meccanismo della ripresa (*extra-contabile*) in diminuzione in sede di determinazione del reddito imponibile. In altre parole, l'agevolazione non comporta l'inquinamento del bilancio d'esercizio come si è storicamente verificato con gli ammortamenti anticipati.

Pertanto nel Conto economico saranno imputati ammortamenti corrispondenti al normale calcolo con l'aliquota ordinaria mentre ai fini fiscali saranno dedotti anche i "super-ammortamenti", con deduzione extracontabile come sopra indicato.

Altra particolarità dei super-ammortamenti è che ai fini della fiscalità differita il risparmio di imposta derivante dall'agevolazione (che si sostanzia progressivamente con i super-ammortamenti) è acquisito a titolo definitivo e pertanto la differenza tra valore del bene ai fini fiscali e ai fini civilistici è "permanente" e quindi non origina alcun accantonamento per imposte differite.

Infatti sulla base del principio contabile Oic 25 relativo alle imposte sul reddito *"una differenza permanente rappresenta, ad una certa data, una differenza tra il reddito imponibile e il risultato civilistico che non è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi"*. In effetti nel caso di specie il beneficio del super-ammortamento viene acquisito a titolo definitivo e non è destinato ad annullarsi in futuro come nel caso dei cosiddetti "ammortamenti anticipati".

Dal punto di vista pratico si osserva come sia auspicabile un adeguamento dei sistemi informatici delle imprese utilizzati per la determinazione degli ammortamenti (gestione cespiti o libro cespiti) che dovranno gestire un doppio binario per calcolare gli ammortamenti d'esercizio per il bilancio sull'effettivo costo d'acquisto e l'ammortamento ai fini fiscali su importi maggiorati del 40% per gli investimenti delle tipologie ammesse all'agevolazione e per gli acquisti effettuati a partire dal 15 ottobre 2015 al fine di ottenere il calcolo della ripresa in diminuzione. Tale calcolo può risultare complesso in alcuni programmi perché non necessariamente il software "legge" la data di acquisto nel formato gg/mm/aa ma solo l'anno, per poter applicare l'aliquota al 50% nell'anno di acquisto.

Contributi

I contributi si distinguono in: "contributi in c/capitale", in tal caso sono erogati dallo stato per aiutare l'azienda ad aumentare i propri beni in patrimonio con un principio di generalità, senza che ci sia uno specifico progetto da realizzare, "contributi in c/esercizio", che vengono erogati come aiuto alla gestione, esercizio, dell'impresa, e "contributi c/impianti" direttamente erogati per l'acquisto/costruzione di un impianto determinato ed individuato.

Sui contributi in c/capitale e in c/esercizio, erogati da enti pubblici, vi è una ritenuta di acconto del 4%.

1) Contributi in c/capitale					
3 marzo	Diversi	a	Sopravvenienza attiva (ce)		200.000,00
	Banca c/c (sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato contributo in c/capitale ricevuto da				

2) Contributo in c/esercizio					
3 marzo	Diversi	a	Contributi in c/esercizio (ce)		200.000,00
	Banca c/c (sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato credito per contributo in c/esercizio dall'ente				

3) Contributo in c/impianti, tale contributo può essere contabilizzato con tre metodi:
--

Schede operative

3a) Criterio patrimoniale, il contributo non transita per il CE e viene tassato in capo all'azienda attraverso gli ammortamenti annuali

3 marzo	Ente X (sp)	a	Riserva per contributi in c/im-pianti (sp)		100.000,00
Causale	Rilevata decisione Ente X di erogarci un contributo in conto impianti pari a 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (sp)	a	Ente X (sp)		100.000,00
Causale	Erogatoci da Ente X il contributo in conto impianti di 100.000 euro				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

3b) Criterio di imputazione al conto economico

3 marzo	Ente X (sp)	a	Sopravvenienze attive (ce)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (sp)	a	Ente X (sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

31 dicembre	Sopravvenienze attive (ce)	a	Risconti passivi (sp)		80.000,00
Causale	Riscontate le quote del contributo conto impianti di competenza futura				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

10 gennaio n+1	Risconti passivi (sp)	a	Sopravvenienze attive (ce)		20.000,00
Causale	Imputata quota del risconto su contributo in c/impianti di competenza dell'esercizio				

3c) Criterio di imputazione diretta a costo dell'immobile

3 marzo	Ente X (sp)	a	Macchinari (sp)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (sp)	a	Ente X (sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

31/12/d	Ammortamento macchinari (ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

Destinazione del risultato di esercizio

In occasione della approvazione dei bilanci di chiusura dell'esercizio, una delle operazioni che debbono essere effettuate sotto il profilo contabile è quella della corretta rappresentazione di quanto viene determinato nella successiva delibera di approvazione, sia con riferimento alla destinazione dell'utile di esercizio che alla copertura o rinvio della perdita eventualmente conseguita.

L'utile dell'esercizio conseguito da una società di capitali può essere:

- accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto;
- attribuito a determinate categorie di soggetti (ad esempio, soci fondatori, promotori, agli am-

Schede operative

ministratori, etc.);

- utilizzato a copertura di perdite pregresse;
- portato in aumento del Capitale sociale;
- rinviato a futuri esercizi;
- distribuito ai soci.

Accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto					
24 aprile	Utile d'esercizio (sp)	a	Riserva straordinaria (sp)		50.000,00
Causale	Destinato l'intero utile a riserva straordinaria				

Copertura della perdita con le riserve di patrimonio					
24 aprile	Diversi (sp)	a	Perdita d'esercizio (sp)		50.000,00
	Riserva straordinaria (sp)			32.000,00	
	Riserva legale (sp)			18.000,00	
Causale	Utilizzato l'intero importo della riserva straordinaria a copertura della perdita oltre ad una quota parte della legale				

Destinazione dell'utile a patrimonio, a compenso degli amministratori, a speciali categorie di soci e ai soci					
24 aprile	Utile d'esercizio (sp)	a	Diversi (sp)		230.000,00
		a	Riserva legale (sp)	11.500,00	
		a	Riserva statutaria (sp)	38.500,00	
		a	Amministratori c/utuli (sp)	30.000,00	
		a	Azionisti c/dividendi (sp)	150.000,00	
Causale	Destinato l'utile d'esercizio				

I conti Riserva legale e Riserva statutaria rappresentano parti ideali del Capitale netto e, più precisamente, delle riserve di utili. I conti Amministratori c/utuli e Azionisti c/dividendi sono conti finanziari che accolgono il debito che la società ha, rispettivamente, verso gli amministratori e gli azionisti per le somme loro dovute. Questi conti vengono chiusi al momento dell'effettivo pagamento del compenso agli amministratori e dei dividendi agli azionisti.

Rinvio dell'utile a futuri esercizi					
24 aprile	Utile d'esercizio (sp)	a	Utile a nuovo (sp)		50.000,00
Causale	Si rinvia l'utile agli esercizi futuri				

Fatture da emettere

A fine esercizio vanno contabilizzati, per il principio di competenza, i beni consegnati ed i servizi completati nell'esercizio in chiusura la cui fatturazione avverrà nell'anno successivo.

1) Cessione di beni					
31 dicembre	Fatture da emettere (sp)	a	Ricavi di vendita (ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12. n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
23 gennaio n+1	Cliente X (sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a merci consegnate lo scorso anno				

Schede operative

1) Prestazione di servizi					
31 dic	Fatture da emettere (sp)	a	Ricavi di vendita (ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12.n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
10.01.n+1	Cliente X (sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a servizi ricevuti lo scorso anno				

Fatture da ricevere

Nel caso in cui l'azienda abbia sostenuto un costo per merci o servizi acquistati, di competenza dell'esercizio in chiusura, e di cui non ha ricevuto fattura dovrà a fine esercizio, provvedere a rilevare per competenza tale spesa in un conto aperto alle fatture da ricevere che verrà chiuso l'anno successivo al ricevimento del documento fiscale.

Registrazione delle fatture da ricevere					
31 dic	Diversi	a	Fatture da ricevere (sp)		6.000,00
	Merce (ce)			2.000,00	
	Consulenze (ce)			4.000,00	
Causale	Rilevate fatture da ricevere al 31.12.n				

Arrivo della fattura l'anno successivo					
10 gennaio n+1	Diversi	a	Diversi		7.200,00
	Fatture da ricevere (sp)			6.000,00	
	Iva a credito (sp)			1.200,00	
		a	Fornitore X (sp)	2.400,00	
		a	Fornitore H (sp)	4.800,00	
Causale	Ricevute fatture relative a merci e servizi di competenza dello scorso anno				

Imposte differite attive e passive

In sede di rilevazioni di fine esercizio vengono rilevate anche le imposte differite. Le imposte differite, attive o passive, sono originate da componenti di costo e/o ricavo che, rilevanti nell'esercizio in chiusura per la determinazione del risultato di esercizio, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi. In questi casi si potrà/dovrà rilevare l'incidenza delle imposte postergate come se gli effetti sulle imposte appartenessero a questo esercizio. In sostanza si tratta di rilevare del "crediti" e dei "debiti" nei confronti degli esercizi successivi derivanti dallo spostamento, esclusivamente fiscale, dei componenti reddituali dell'esercizio. Di converso nel momento in cui tali componenti esplicheranno la loro rilevanza fiscale si dovrà tenerne conto in sede di rilevazioni di fine esercizio. Nella prassi comune le imposte differite attive vengono anche chiamate imposte anticipate, mentre le imposte differite passive vengono comunemente chiamate imposte differite. Per comodità espositiva ci atterremo a tale prassi ricordando comunque che i principi contabili parlano esclusivamente di imposte differite, attive e passive.

La prima scheda prenderà in esame le imposte differite passive

Tali sono ad esempio quelle che derivano dallo slittamento ad esercizi successivi di componenti di ricavo, ad esempio plusvalenze laddove possa esserne differita la rilevanza fiscale di ricavo sulla base delle norme in vigore. In questo caso l'esercizio in corso sarebbe ingiustamente avvantaggia-

to in quanto non rilevarebbe parte di imposte che, imputabili alle plusvalenze maturate nel medesimo esercizio, verrebbero "pagate" dagli esercizi successivi. Si dovrà rilevare in questo caso un debito nei confronti degli esercizi successivi.

La seconda scheda tratterà delle imposte anticipate (differite attive). Tali imposte derivano normalmente da componenti di costo la cui deducibilità fiscale viene postergata, come nel caso dei compensi amministratori che, se deliberati ma non pagati nell'esercizio di competenza, rilevano ai fini civili ma non rilevano ai fini fiscali. In questo caso il bilancio verrebbe appesantito di imposte che non appartengono a questo esercizio e che pertanto dovranno essere spostate in avanti creando, appunto, un credito nei confronti degli esercizi successivi. Si rammenta che l'iscrizione delle imposte anticipate potrà avvenire esclusivamente in presenza di una ragionevole certezza che vi sia, negli esercizi futuri, un reddito imponibile. Per il criterio della prudenza non potranno essere rilevate infatti componenti positivi di reddito se non si ha la ragionevole certezza del loro verificarsi.

1) Rilevazione di Imposte differite passive derivanti da rateazione di plusvalenza. Nell'esempio la plusvalenza pari a 100.000,00 euro viene rateizzata in 5 anni, pertanto le imposte differite passive incideranno su 80.000,00 euro. Applichiamo l'aliquota del 27,5% Ires e 3,9% Irap. (anno X)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		25.120,00
	Imposte differite Ires (ce)			22.000,00	
	Imposte differite Irap (ce)			3.120,00	
		a	Fondo imposte differite Ires (sp)	22.000,00	
		a	Fondo imposte differite Irap (sp)	3.120,00	
Causale	Rilevazione delle imposte differite su plusvalenza rateizzata				

2) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+1 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+1 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 27,5%)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		6.280,00
	Fondo imposte differite Ires (sp)			5.500,00	
	Fondo imposte differite Irap (sp)			780,00	
			Imposte differite Ires (ce)	5.500,00	
		a	Imposte differite Irap (ce)	780,00	
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X				

Le imposte differite passive vengono calcolate sulla base delle aliquote previste per gli anni successivi, nel caso in cui, a seguito di una modifica legislativa, le aliquote dovessero cambiare, si dovrà provvedere a riallineare il conto fondo imposte differite alle nuove aliquote. Il conto economico dell'esercizio ancora in chiusura al momento in cui è certo il cambio di aliquota sarà economicamente appesantito (nel caso di aumento di aliquota) o alleggerito (nel caso di diminuzione di aliquota). Lo storno o incremento dei conti patrimoniali fondo imposte differite, avranno come contropartita sempre il medesimo conto economico imposte differite.

Riduzione dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 16.500,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 27,5%). Ipotizziamo che vi sia una riduzione di aliquota di 4 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale riduzione sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un alleggerimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in avere del conto imposte differite

Schede operative

3) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)						
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)			5.500,00
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X					

4) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito della riduzione della aliquota Ires dal 27,5 al 23,5% per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 4%)						
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)	1.600,00		
Causale	Rilevazione riduzione aliquota Ires anni X+3 e x+4					

5) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 23,5%)						
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)			4.700,00

6) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 23,5%)						
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)			4.700,00

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-22.000) anno x+1 (+5.500) anno x+2 (+5.500+1.600) anno x+3 (+4.700) anno x+4 (+4.700).

Aumento dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 16.500,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 27,5%). Ipotizziamo che vi sia un aumento di aliquota di 5 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale aumento sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un appesantimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in dare del conto imposte differite.

7) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)						
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)			5.500,00

d) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito dell'aumento della aliquota Ires dal 27,5 al 32,5 per cento per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 5%)						
31 dicembre	Imposte differite Ires (ce)	a	Fondo imposte differite Ires (sp)			2.000,00
Causale	Rilevazione aumento aliquote Ires anni X+3 e x+4					

e) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 32,5%)						
--	--	--	--	--	--	--

Schede operative

31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)		6.500,00
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------	--	----------

g) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 32,5%)

31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (sp)	a	Imposte differite Ires (ce)		6.500,00
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------	--	----------

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-22.000) anno x+1 (+5.500) anno x+2 (+5.500-2.000) anno x+3 (+6.500) anno x+4 (+6.500).

Liquidazione Inail collaboratori

A differenza dell'Inail lavoro dipendente, nel caso dei collaboratori parte dei contributi Inail sono dovuti dal collaboratore stesso. (vedi scheda Collaboratori). In questo caso durante l'anno il conto Inail sarà movimentato per la trattenuta effettuata al collaboratore che sarà "accantonata" nel conto Inail c/contributi come debito verso l'Istituto. A fine anno la rilevazione della competenza Inail dovrà esser fatta solo per la parte a carico della ditta estrapolando dalla liquidazione Inail quanto già trattenuto al collaboratore.

Rilevazione della trattenuta Inail nella busta paga del collaboratore (vedi riepilogo nella scheda Collaboratori) Collaboratore					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		10.501,80
	Compensi collaboratori (ce)			10.500,00	
	Collaboratori c/arrotondamenti (sp)			1,80	
		a	Inps c/contributi collaboratori (sp)	800,88	
		a	Inail c/contributi collaboratori (sp)	10,12	
		a	Erario c/ritenute (sp)	2.931,41	
		a	Collaboratori c/compensi (sp)	6.758,00	
		a	Collaboratori c/arrotondamenti (sp)	1,39	
Causale	Rilevate collaborazioni mese di dicembre				

31 dicembre	Contributi c/Inail collaboratori (ce)	a	Inail c/contributi collaboratori (sp)	35,00	
Causale	Rilevato Inail competenza ditta per collaboratori anno x				

Rilevazione versamento del 16/2 anno x+1 (saldo pari a 35,00 + 10,12 e acconto pari a 45,12)					
16 febbraio	Inail c/contributi collaboratori (sp)	a	Banca c/c (sp)		90,24
Causale	Versamento saldo anno x e acconto anno x+1				

Perdita di esercizio

Il conto perdita di esercizio, conto patrimoniale, viene acceso alla fine di un esercizio in perdita. Su tale conto si riporta il saldo negativo del riepilogo del conto economico. Le scritture di esercizio che

Schede operative

coinvolgono le perdite di esercizio sono quelle relative alla sua copertura.

La copertura delle perdite può avvenire tramite l'utilizzo delle riserve disponibili oppure attraverso il versamento di apporti da parte dei soci, anche sotto forma di rinuncia a crediti maturati nei confronti della società, oppure riducendo il capitale (vedi scheda capitale sociale).

1) Copertura perdite di esercizio con utilizzo delle riserve. Delibera di approvazione del bilancio del 29/4					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (sp)		34.500,00
	Riserva straordinaria (sp)			23.450,00	
	Riserva sovrapprezzo quote (sp)			11.050,00	
Causale	Per copertura perdita esercizio anno x come da delibera assemblea soci				

2) copertura perdite mediante utilizzo apporti precedentemente versati					
Versamenti a fondo perduto dei soci nelle casse sociali anno X					
30 novembre	Banca c/c (sp)	a	Diversi		60.000,00
			Versamento socio X c/capitale (sp)	20.000,00	
			Versamento Socio Y c/capitale (sp)	20.000,00	
			Versamento socio Z c/capitale (sp)	20.000,00	
Causale	Versamento pro quota soci per apporto capitale a fondo perduto				

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (sp)		34.500,00
	Versamento socio X c/capitale (sp)			11.500,00	
	Versamento socio Y c/capitale (sp)			11.500,00	
	Versamento socio Z c/capitale (sp)			11.500,00	
Causale	Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

3) Copertura perdite con apporti soci derivanti in parte da rinuncia a crediti (anche commerciali) dei soci					
30 novembre	Diversi	a	Diversi		60.000,00
	Fornitore x (sp)			4.590,00	
	Fornitore y (sp)			2.340,00	
	Banca c/c (sp)			53.070,00	
		a	Versamento socio X c/capitale (sp)	20.000,00	
		a	Versamento socio Y c/capitale (sp)	20.000,00	
		a	Versamento socio Z c/capitale (sp)	20.000,00	
Causale	Versamento a fondo perduto pro quota soci mediante apporto di capitale e rinuncia a crediti				

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (sp)		34.500,00

Schede operative

	Versamento socio X c/capitale (sp)			11.500,00	
	Versamento socio Y c/capitale (sp)			11.500,00	
	Versamento socio Z c/capitale (sp)			11.500,00	
Causale	Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

Ratei

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (ratei attivi) o di costi (ratei passivi) che pur se manifestandosi finanziariamente nell'esercizio successivo sono di competenza dell'esercizio in chiusura.

Ratei attivi					
31 dicembre	Ratei attivi (sp)	a	Fitti attivi (ce)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				
nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Cliente X (sp)	a	Diversi		4.800,00
		a	Fitti attivi (ce)	2.000,00	
		a	Ratei attivi (sp)	2.000,00	
		a	Iva a debito (sp)	800,00	
Causale	Emessa fattura nn, del, per affitto nostro locale				

Ratei passivi					
31 dicembre	Fitti passivi (ce)	a	Ratei passivi (sp)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				
nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Diversi	a	Fornitore X (sp)		7.200,00
	Fitti passivi (ce)			3.000,00	
	Ratei passivi (sp)			3.000,00	
	Iva a credito (sp)			1.200,00	
Causale	Ricevuta fattura nn, del, per affitto locale				

Retribuzioni – rilevazione ratei in corso d'anno

Ove l'azienda volesse in corso d'anno, mese per mese rilevare i ratei dei costi indiretti relativi alle ferie, ai permessi e alle mensilità aggiuntive, dovrà a fine mese rilevare sia i ratei maturati residui del mese oltre a quelli, maturati in mese precedenti che sono stati utilizzati durante il mese stesso. Le scritture sono da intendersi integrative di quelle già descritte nelle precedenti schede. Infatti qui tratteremo solo la rilevazione dei ratei ed il loro storno di mese in mese.

1) Rilevazione ratei mese di gennaio					
31 gennaio	Diversi	a	Diversi		1.591,00
	Retribuzioni dipendenti (ce)			1.235,00	
			Contributi c/Inps (ce)	356,00	
		a	Ratei retribuzioni (sp)	1.235,00	
		a	Ratei contributi (sp)	356,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di gennaio				

Schede operative

Rilevazione utilizzo ferie - permessi mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		973,00
	Retribuzioni dipendenti (ce)			730,00	
	Contributi c/Inps (ce)			243,00	
			Ratei retribuzioni (sp)	730,00	
			Ratei contributi (sp)	243,00	
Causale	Ferie e permessi del mese di febbraio				

Rilevazione ratei mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		1.675,00
	Retribuzioni dipendenti (ce)			1.300,00	
	Contributi c/Inps (ce)			375,00	
			Ratei retribuzioni (sp)	1.300,00	
			Ratei contributi (sp)	375,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di febbraio				

Rilevazione Ires e Irap

La rilevazione delle imposte derivanti dalla presentazione del modello Unico coinvolge, durante l'anno diversi momenti. Partiremo, per comodità, dalla rilevazione di fine esercizio nella quale, sulla base dei calcoli effettuati, l'impresa dovrà rilevare in avere il debito nei confronti dell'erario rilevando contemporaneamente a costo, in dare, l'imposta. In sede di versamento a saldo delle imposte dirette dovrà essere versato anche un acconto per l'esercizio in corso alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi; tale acconto, l'anno successivo, sarà scalato dal debito a saldo. Da ultimo, a undici mesi dall'inizio dell'esercizio, dovrà essere versato un secondo acconto sull'esercizio in corso. Queste norme valgono sia per l'Irap che per l'Ires, sarà sufficiente sostituire il termine Ires con Irap nei conti e si utilizzeranno le medesime scritture.

1) Rilevazione delle imposte Ires in sede di redazione del bilancio (anno x)					
31 dicembre	Ires di competenza (sp)	a	Erario c/Ires (sp)		42.500,00
Causale	Rilevazione imposte dell'esercizio				

2) Rilevazione pagamento imposte a saldo (anno x) e in acconto (anno x+1)					
16 giugno	Diversi	a	Banca c/c (sp)		59.500,00
	Erario c/Ires (sp)			42.500,00	
	Erario c/acconti Ires (sp)			17.000,00	
Causale	Rilevazione versamento imposte Ires a saldo e acconto				

Il versamento delle imposte, limitatamente al saldo e al primo acconto, secondo la normativa vigente, potrà essere dilazionato nel tempo, dietro pagamento di un modico interesse. L'importo degli interessi verrà versato con un codice tributo a parte e darà origine ad una rilevazione di interessi passivi in dare. Attualmente è anche possibile versare le imposte con un mese di differimento pagando un "sovrapprezzo" (attualmente lo 0,4 %) che verrà versato unitamente alle imposte. La natura della maggiorazione è quella di interessi passivi e pertanto andranno rilevati come tali anche se inserite all'interno del codice tributo dell'imposta.

Rimanenze

Si tratta di materie prime e sussidiarie, semilavorati, materiali di consumo, imballaggi, prodotti finiti e merci che a fine dell'esercizio sono ancora inutilizzati, e quindi presenti in magazzino, e che

Schede operative

per il tramite della rilevazione contabile delle loro rimanenze vengono inviati al futuro esercizio per essere utilizzati.

Storno rimanenze iniziali					
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (ce)	a	Rimanenze di prodotti finiti (sp)		70.000,00
Causale	Stornate le rimanenze iniziali di esercizio di prodotti finiti				

Rilevazione delle rimanenze finali					
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (sp)	a	Rimanenze di prodotti finiti (ce)		70.000,00
Causale	Rilevate le rimanenze finali di esercizio di prodotti finiti esistenti in magazzino				

Risconti

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (risconti passivi) o di costi (risconti attivi) che pur manifestandosi finanziariamente nell'esercizio sono di competenza futura.

Risconti attivi					
31 dicembre	Risconti attivi (sp)	a	Fitti passivi (ce)		2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto passivo del periodo dicembre "n" e gennaio "n+1" pagato il 5 dicembre				

nell'esercizio successivo					
3 gennaio	Fitti passivi (ce)	a	Risconti attivi (sp)		2.000,00
Causale	Stornati risconti attivi				

Risconti passivi					
31 dicembre	Fitti attivi (ce)	a	Risconti Passivi (sp)		2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto attivo del periodo dicembre n e gennaio n+1 pagato il 5 dicembre				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Risconti passivi (sp)	a	Fitti attivi (ce)		2.000,00
Causale	Stornati risconti passivi				

Le novità in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento

La Legge di Stabilità 2016 (208/2015) porta con sé importanti novità, per vero a lungo annunciate, sotto il profilo dell'individuazione dei termini di prescrizione dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, abolendo definitivamente il raddoppio in ipotesi di commissione di reati tributari e modificando gli ordinari termini di esercizio dei poteri di controllo da parte degli uffici sulle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti. La modifica giunge a pochi mesi di distanza dall'entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015 c.d. "decreto sulla certezza del diritto" che aveva integrato la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 introducendo una causa di inoperatività del raddoppio in presenza di reati tributari. Ripercorrendo lo sviluppo dell'articolo di legge in esame è possibile delineare i profili applicativi dell'attuale normativa sul "termine per l'accertamento" anche alla luce del regime transitorio introdotto per regolamentare il passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina e dissipare eventuali problematiche che potrebbero sorgere in tema di certezza del diritto dalla successione temporale delle intervenute modifiche normative.

L'istituto del raddoppio dei termini in seguito alla modifica dell'articolo 2, D.Lgs. 218/2015

La Legge delega 23/2014 attuata con il D.Lgs. 218/2015 ha introdotto, anche se per breve periodo considerate le modifiche intervenute su tale versante normativo ad opera della più recente Legge di Stabilità, un'importante novità in materia di possibilità per il Fisco di emanare gli atti impositivi oltre l'ordinaria scadenza ancorando l'operatività del raddoppio del termine in presenza di denuncia penale ad un termine entro il quale la suddetta denuncia deve essere presentata che non può essere successivo a quello di ordinaria decadenza dell'azione accertatrice.

L'articolo 2 del richiamato decreto infatti, ha aggiunto alle disposizioni dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, comma 3, D.P.R. 633/1972 la previsione secondo la quale "Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti".

In altri termini, una volta decorsi 4 o 5 anni (in caso di omessa presentazione della dichiarazione) senza la presentazione della denuncia, non è più possibile emettere un nuovo provvedimento o effettuare ulteriori controlli e l'eventuale denuncia trasmessa ex successivamente a tali termini deve considerarsi intempestiva e inidonea a consentire all'ufficio tributario l'accertamento fiscale con l'operatività del raddoppio.

Le modifiche sono entrate in vigore a partire dal 2 settembre 2015 e si applicano a tutti gli atti accertativi notificati fatta salva la previsione del comma che introduce un regime transitorio valevole per gli atti già notificati al momento di entrata in vigore del decreto modificativo.

Il comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015 dispone, infatti, che sono fatti comunque salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del decreto, degli inviti a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 notificati alla data di entrata in vigore del decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

In seguito a tale primo intervento normativo, dunque, il contribuente era chiamato a verificare dapprima l'applicabilità delle ipotesi previste dalla nuova formulazione delle disposizioni sui termini

di accertamento verificando l'eventuale operatività della clausola di salvaguardia di cui al comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 128/2015 in base alla data di notifica del provvedimento da impugnare. In secondo luogo avrebbe dovuto verificare la tempestività dell'inoltro della denuncia penale rispetto agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice.

La norma pur individuando il limite temporale entro cui la denuncia avrebbe dovuto essere inoltrata all'Autorità giudiziaria competente al fine di legittimare il ricorso dell'Amministrazione finanziaria al raddoppio dei termini di accertamento, non ne prevedeva l'obbligo di allegazione all'atto impositivo con conseguente difficoltà per il contribuente di verificare la sussistenza del requisito del tempestivo inoltro necessario all'operatività del raddoppio, in ipotesi di omesso richiamo degli estremi della denuncia stessa nell'atto impositivo.

Tale aspetto, sebbene ormai superato dal più recente intervento legislativo operato dalla Legge di Stabilità, rappresentava un argomento di assoluto interesse, la cui rilevanza era stata ampiamente sottolineata dalla giurisprudenza di merito¹.

L'abolizione del raddoppio dei termini in ipotesi di inoltro della denuncia penale

A partire dal 1° gennaio 2016 vigono le nuove regole in materia di termini di accertamento introdotte con la nuova Legge di Stabilità n.208/2015 che, all'articolo 1, commi 130 e 131 ha definitivamente abrogato il previgente comma terzo dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972 elidendo definitivamente il riferimento all'aumento dei termini di accertamento in ipotesi di presentazione di una denuncia penale ex articolo 331, c.p.p..

Inoltre, l'articolo 1, commi 130 e 131, della Legge di Stabilità 2016 ha modificato gli ordinari termini di accertamento previsti al primo e secondo comma della disposizione in commento ampliando l'ambito temporale entro cui gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'emissione degli avvisi di accertamento.

In particolare, la nuova formulazione dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 prevede che: *"Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata"*.

Di pari tenore l'analoga previsione dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972 che ancora ai nuovi termini l'esercizio dell'azione accertatrice in ambito Iva stabilendo a sua volta che *"Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata"*.

Alla luce del nuovo quadro normativo a partire dalla dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta 2016 gli accertamenti dovranno essere notificati a pena di decadenza entro il quinto anno successivo alla presentazione ovvero entro il settimo anno in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (pertanto, con riferimento all'annualità 2016 i termini ordinari per l'accertamento scadranno il 31 dicembre 2022 ovvero il 31 dicembre 2024 in ipotesi di omessa dichiarazione).

Il regime transitorio delineato al successivo comma 132 dell'articolo 1, L. 208/2015², richiama

¹ Ex multis in tale senso: CTP di Lecco, sentenza n. 95/2014: *"È illegittima la pretesa tributaria qualora l'ente impositore, pur essendo decaduto dalla propria potestà accertativa, invochi il raddoppio dei termini per l'emissione dell'atto impositivo senza neppure allegare la denuncia penale"*; e ancora CTR del Veneto, sentenza n. 877/2015: *"Non opera il raddoppio dei termini di accertamento previsto in caso di obbligo di presentazione della denuncia penale se l'Amministrazione finanziaria non fornisce, anche in contenzioso, la copia della denuncia presentata e neppure allega gli elementi sulla base dei quali la stessa si era resa necessaria, non consentendo così al giudice tributario di verificare la sussistenza dei presupposti per la presentazione della notizia di reato, al solo ricorrere dei quali diviene operativo il raddoppio dei termini di accertamento"*.

² La norma introduttiva del regime transitorio prevede che: *"Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero,*

i previgenti termini ordinari ma senza rimandare alla previgente formulazione degli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, stabilisce autonomamente che per i periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 gli accertamenti debbano essere notificati entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero entro il sesto in ipotesi di omessa dichiarazione, riscrivendo, di fatto, la previsione di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57 del Decreto Iva nella versione modificata dalla Legge delega 23/2014.

Per tali accertamenti potrà ancora operare il raddoppio ma l'operatività dello stesso sarà soggetta al rispetto dei limiti introdotti dal D.Lgs. 128/2015 ossia all'effettiva presentazione della denuncia all'Autorità per reati penal-tributari e al rispetto del termine per l'inoltro della denuncia stessa individuato in quello ordinario stabilito dalla legge per l'accertamento.

Appare interessante notare come il nuovo regime transitorio non rimandi alla clausola di salvaguardia prevista dal D.Lgs. 218/2015 che faceva salvi gli atti già notificati alla data di entrata in vigore del decreto; conseguentemente appare lecito dubitare dell'operatività del raddoppio per i provvedimenti già notificati alla data del 2 settembre 2015 relativamente ai quali la denuncia penale sia stata presentata oltre gli ordinari termini di decadenza.

La nuova disciplina transitoria introdotta dalla Legge di Stabilità fa salva la deroga prevista per gli accertamenti conseguenti alla presentazione delle istanze di accesso alla procedura di collaborazione volontaria che ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 5, D.Lgs. 167/1990 per i quali *"i termini di decadenza che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa, sono fissati, anche in deroga a quelli ordinari, al 31 dicembre 2016"*.

Nessun raddoppio, dunque, a partire dal periodo d'imposta 2016 per le violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale ex articolo 331, c.p.p. per i reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 ma solamente un maggiore lasso di tempo per gli uffici per procedere agli accertamenti in via ordinaria indipendentemente dalla tipologia di violazioni riscontrate.

nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 74/2000, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo".

Le nuove società *benefit*

La L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), con l'articolo unico, commi 376-384, ha introdotto una nuova forma societaria, subito ribattezzata, in ragione delle sue finalità, società *benefit*. La nuova modalità di fare impresa, associando l'utile al sociale, rappresenta una novità assoluta nel panorama italiano e potrebbe, a lungo andare, sostituirsi alle imprese sociali e alle Onlus dove, al contrario, i soci non dividono utili. Prendendo spunto dagli Stati Uniti, dove sin dal 2010 operano le *benefit corporation*, il nostro Legislatore ha introdotto, con l'articolo unico, commi 376-384, L. 208/2015 (la Legge di Stabilità per il 2016) una nuova *species* societaria, sin da subito, in ragione delle finalità caratterizzanti, società *benefit* ove, accanto a un dichiarato scopo di lucro, viene perseguito anche l'obiettivo di un miglioramento non solo nei confronti della compagine societaria ma di tutta la collettività. È di tutta evidenza come, nel caso in cui queste forme societarie dovessero prendere piede, si potrebbe verificare l'erosione di quel bacino di utenza rappresentato dai soggetti che attualmente operano nel mondo del *no profit* e delle Onlus in maniera sganciata dalla loro attività imprenditoriale, fonte di approvvigionamento primario per la sostenibilità delle prime.

Il contesto di riferimento

Il nostro Legislatore, con la Legge di stabilità per il 2016, e più precisamente con i commi 276-384 dell'articolo unico, L. 208/2015, forse anche in ragione di quanto previsto dalla nostra Costituzione ai sensi della quale "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità"; ... "i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale", ha introdotto una nuova possibilità per operare nel sociale.

Del resto, il fenomeno associativo quale mezzo per lo sviluppo della persona umana, oltre che strumento di civiltà utilizzato per il progresso materiale e spirituale della società è da sempre stato considerato uno strumento da tutelare e incentivare.

In tale contesto, si inseriscono le "nuove" società *benefit*, forme societarie, stante il silenzio della norma, in qualsivoglia forma giuridica costituite, che nel contesto della loro attività economica, oltre allo scopo di dividere gli utili derivanti, si pongono quale scopo il perseguimento di una o più finalità aventi l'obiettivo di un beneficio comune e, al contempo, operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse.

Preliminarmente è necessario precisare come non si sia in presenza di un nuovo tipo societario, bensì di una mera declinazione delle forme già esistenti, ragion per cui, come vedremo, si rendono applicabili tutte le regole civilistiche previste.

È di tutta evidenza il carattere innovativo della previsione, essendo sufficiente ricordare come l'esercizio di attività sociali sia stato sempre confinato nella necessità di un'assenza di lucro. Ad esempio, nel contesto nostrano operano le associazioni di promozione sociale (APS), forme associative che svolgendo in prevalenza attività mutualistica a favore dei propri associati, si differenziano dagli enti di volontariato che, al contrario, svolgono attività prevalentemente di solidarietà, ossia rivolte alla generalità dei cittadini.

Queste ultime, ai sensi dell'articolo 2, L. 266/1991 sono definibili come le associazioni che svolgono attività "in modo personale, spontaneo e gratuito e senza fine di lucro neanche indiretto, ed è posta in essere esclusivamente per fini di solidarietà e con scopo solidaristico. L'ente deve avvalersi per tali finalità, in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti, e la gratuità delle loro prestazioni emerge indirettamente dal fatto che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato, autonomo o con ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte. Unica eccezione alla gratuità delle prestazioni rese, è rinvenibile nella prevista possibilità per l'organizzazione di volontariato, di corrispondere ai volontari un rimborso per le spe-

se effettivamente sostenute, entro i limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse.”¹.

Da ultimo, non si possono non richiamare le Onlus (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale) che sono definite dall'articolo 10, D.Lgs. 460/1997 come le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica i cui statuti o atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata prevedono espressamente lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori: assistenza sociale e socio sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui alla L. 1089/1939, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. 1409/1963; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7, D.Lgs. 22/1997; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Ma quello che caratterizza le Onlus è che il loro atto costitutivo o statuto deve prevedere:

1. l'esclusiva finalità di solidarietà sociale;
2. il divieto di svolgere attività diverse da quelle di cui sopra (in parziale deroga è ammesso l'esercizio di attività differenti ma, comunque, connesse all'elencazione precedente);
3. il divieto distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione;
4. l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
5. la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo.

Requisiti obbligatori delle SB

Il comma 377, come anticipato, lascia ampio spazio di scelta per quanto attiene lo strumento attraverso il quale si intende perseguire rimandando a tutte le forme disciplinate al libro V, titoli V e VI, del codice civile. Quello che realmente rileva è che l'oggetto sociale deve espressamente prevedere il perseguimento di una o più finalità aventi l'obiettivo di un beneficio comune e, al contempo, operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni e attività culturali e sociali, enti e associazioni e altri portatori di interesse.

Il beneficio comune è inteso quale perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica delle società *benefit*, di uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi. Tali *plus* o riduzione di *minus* devono essere ottenuti nei confronti di uno o più dei soggetti delineati al comma 376 e quindi:

- persone;
- comunità;
- territori e ambiente;
- beni e attività culturali e sociali,
- enti e associazioni e
- altri portatori di interesse, definiti al comma 378, lettera b) come i soggetti singoli o i gruppi coinvolti, direttamente o indirettamente, da parte delle società *benefit* e quindi lavoratori, clienti, fornitori, finanziatori, creditori, P.A. nonché la società civile.

Il beneficio comune deve obbligatoriamente essere, fermo restando quanto previsto nel codice civile, individuato nell'oggetto sociale; in particolare, si dovranno espressamente delimitare le finalità specifiche del beneficio comune che la società vuole perseguire.

Il comma 379 introduce la possibilità, per le società già esistenti di procedere a una "trasformazione" e di fatto, nel caso in cui intendano perseguire, in aggiunta all'ordinaria attività imprenditoriale, finalità di beneficio comune, modificare l'atto costitutivo o lo statuto, nel rispetto delle disposizioni che regolano le modificazioni del contratto sociale o dello statuto, proprie di ciascun tipo di società. In tal caso, le *newSB*, dovranno procedere al deposito, nonché all'iscrizione e pubblicazione delle modifiche intervenute, nel rispetto di quanto previsto per ciascun tipo di società dagli articoli 2252, 2300 e 2436 cod. civ..

A differenza di quanto previsto in altre fattispecie (ad esempio per le società agricole), in questo

¹ G. Martinelli, C. Musuraca e F. Spadaro "La gestione degli enti su base associativa", Euroconference editore, 2010, pag.45.

caso non è richiesto che la denominazione sociale contenga obbligatoriamente il richiamo alla tipologia societaria, infatti, il comma 379 stabilisce che è una facoltà concessa alla società *benefit* introdurre, accanto alla denominazione sociale, le parole «Società *benefit*» o l'abbreviazione «SB» e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni verso terzi, senza che il mancato utilizzo determini il venir meno della qualifica.

Il comma 384 prevede che quando la società *benefit* nella realtà non persegue le finalità di beneficio comune è soggetta alle regole previste dal D.Lgs. 145/2007 in materia di pubblicità ingannevole e alle disposizioni del codice del consumo.

L'amministrazione

Abbiamo visto che la società *benefit* si caratterizza per la compresenza simultanea di due anime:

1. una caratterizzante e dominante, lo scopo di lucro, motivo per il quale la società molto probabilmente viene costituita;
2. e l'altra tesa verso il sociale e quindi avente lo scopo di migliorare la qualità della comunità nel suo insieme.

A tal fine, il comma 380 dell'articolo unico, L. 208/2015, stabilisce che la gestione deve avere l'obiettivo di ottenere il bilanciamento o per meglio dire non danneggiare nessuno dei 2 interessi presenti in azienda:

1. quello dei soci che, è bene ricordarlo, si aspettano utili;
2. e quello di coloro che possono trarre giovamento e/o beneficio dall'attività sociale che la SB svolge in simultanea con quella commerciale.

A ben vedere, meglio sarà svolta la parte "redditizia" e maggiori potrebbero essere i fondi cui attingere per la parte "no profit".

A tal fine sarà necessario prevedere e introdurre tutti quegli strumenti di gestione che riescano a garantire l'equa ripartizione delle fonti di approvvigionamento tra le varie attività, in ragione, ovviamente, dei fini e obiettivi posti nello statuto.

Perciò a società *benefit*, fermo quanto disposto dalla disciplina di ciascun tipo di società prevista dal codice civile, individua il soggetto o i soggetti responsabili a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle suddette finalità.

Sarà, ad esempio, possibile assegnare l'amministrazione disgiunta a determinati amministratori per quanto riguarda la gestione ordinaria delle rispettive aree delegate, mentre, per quanto attiene quella straordinaria e strettamente strategica prevederla congiunta.

A tal fine, in riferimento non all'amministrazione, bensì alla compagine sociale, lo statuto potrà prevedere, ad esempio, quale causa di recesso il venir meno di tutti o anche soltanto di uno degli scopi sociali che la società si è posta e ha delineato compiutamente.

Il successivo comma 381 stabilisce che l'inosservanza degli obblighi di un'amministrazione tesa al bilanciamento dei diversi interessi rappresentativi delle differenti anime presenti nella società, può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla legge e dallo statuto. In tal caso, si rendono applicabili le previsioni di cui al codice civile in funzione della forma società in tema di responsabilità degli amministratori.

Si deve ricordare come la società *benefit*, a differenza delle altre forme operanti nel c.d. Terzo settore, possono erogare dividendi ai propri soci a condizione che una parte delle proprie risorse gestionali ed economiche venga comunque destinata al raggiungimento degli obiettivi sociali posti e, quindi:

- al benessere delle persone e della comunità;
- alla conservazione e al recupero di beni del patrimonio artistico e archeologico;
- alla diffusione e al sostegno di attività culturali e sociali nonché di enti e associazioni rivolte alla collettività e al benessere sociale.

La rendicontazione

Alle società *benefit*, il comma 382 impone l'obbligo di redigere annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune.

Tale relazione deve essere allegata al bilancio societario e deve contenere:

- la descrizione degli obiettivi specifici, delle modalità e delle azioni attuate dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato;
- la valutazione dell'impatto generato in termini di beneficio comune generato, utilizzando lo *standard* di valutazione esterno;
- una sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.

La relazione annuale è pubblicata nel sito *internet* della società, qualora esistente. A tutela dei soggetti beneficiari, taluni dati finanziari della relazione possono essere omessi.

In altri termini, per poter "certificare" le caratteristiche *benefit* della società, viene richiesto l'intervento di un soggetto esterno, l'ente valutatore che ha il compito di certificare il rispetto delle caratteristiche richieste.

La certificazione deve avvenire da parte dell'ente che non deve essere controllato dalla società *benefit* o collegato con la stessa.

Lo *standard* di valutazione esterno deve essere uno strumento che rispetta le seguenti caratteristiche oggettive:

1. esaustività e giusta complessità nel valutare l'impatto della società e delle sue azioni nel perseguire la finalità di beneficio comune nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni e attività culturali e sociali, enti e associazioni e altri portatori di interesse;
2. credibilità in quanto lo stesso viene sviluppato da parte di un ente verificatore che:
 - ha accesso alle competenze necessarie per valutare l'impatto sociale e ambientale delle attività di una società nel suo complesso;
 - utilizza un approccio scientifico e multidisciplinare per sviluppare il suddetto *standard*, prevedendo, se del caso, anche un periodo di consultazione pubblica;
3. trasparenza derivante dalla circostanza che le informazioni che lo interessano vengono rese pubbliche. In particolare, sono "pubblicizzati":
 - i criteri utilizzati per la misurazione dell'impatto sociale e ambientale delle attività di una società nel suo complesso;
 - le ponderazioni utilizzate per i diversi criteri previsti per la misurazione;
 - l'identità degli amministratori e l'organo di governo dell'ente che ha sviluppato e gestisce lo *standard* di valutazione;
 - il processo attraverso il quale vengono effettuate modifiche e aggiornamenti allo *standard*;
 - un resoconto delle entrate e delle fonti di sostegno finanziario dell'ente per escludere eventuali conflitti di interesse.

Ai fini della certificazione all'oggetto, viene richiesta l'individuazione, nel contesto dello *standard*, delle aree valutative, cioè ambiti settoriali che devono essere necessariamente inclusi nella valutazione dell'attività di beneficio comune.

L'allegato 5 alla Legge si stabilirà per il 206 individua le seguenti aree di analisi, da ritenersi come obbligatorie:

1. governo d'impresa, per valutare il grado di trasparenza e responsabilità della società nel perseguimento delle finalità di beneficio comune, con particolare attenzione allo scopo della società, al livello di coinvolgimento dei portatori d'interesse, e al grado di trasparenza delle politiche e delle pratiche adottate dalla società;
2. lavoratori, per valutare le relazioni con i dipendenti e i collaboratori in termini di retribuzioni e *benefit*, formazione e opportunità di crescita personale, qualità dell'ambiente di lavoro, comunicazione interna, flessibilità e sicurezza del lavoro;
3. altri portatori d'interesse, per valutare le relazioni della società con i propri fornitori, con il territorio e le comunità locali in cui opera, le azioni di volontariato, le donazioni, le attività culturali e sociali, e ogni azione di supporto allo sviluppo locale e della propria catena di fornitura e
4. ambiente, per valutare gli impatti della società, con una prospettiva di ciclo di vita dei prodotti e dei servizi, in termini di utilizzo di risorse, energia, materie prime, processi produttivi, processi logistici e di distribuzione, uso e consumo e fine vita.

Scadenze del mese di Aprile

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1 marzo 2016 al 31 marzo 2016, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

lunedì 11 aprile

Spesometro mensile

Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate della comunicazione delle operazioni attive e passive realizzate nel 2015 da i soggetti passivi Iva con obbligo di liquidazione mensile dell'imposta.

venerdì 15 aprile

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

lunedì 18 aprile

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo, codice tributo 6003.

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2015, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale dal 16 marzo devono versare la seconda rata utilizzando il codice tributo 6099.

La scadenza riguarda sia i contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione in via autonoma che gli altri contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata. Per questi ultimi il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente:

- ai redditi di lavoro dipendente,
- ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto,
- ai compensi occasionali e
- ai rapporti di associazione in partecipazione.

Accise - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 17 marzo.

mercoledì 20 aprile

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Spesometro trimestrali

Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate della comunicazione delle operazioni attive e passive realizzate nel 2015 da i soggetti passivi Iva con obbligo di liquidazione trimestrale dell'imposta.

martedì 26 aprile

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.

LYNFA Studio[®]

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per gli Studi Professionali

- 1.** Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
- 2.** Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
- 3.** Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.