



TeamSystem Review

| n. 255

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 Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Le scritture di chiusura del bilancio	2
Cndcec e Confindustria sul patrimonio netto	20

Scadenzario

Scadenze del mese di aprile	26
-----------------------------	-----------

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

Schede operative

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
		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 assogget-

Schede operative

ti 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	
		a	Dipendenti c/arrotondamenti (Sp)	0,18	
Causale	Rilevazione compenso amministratore YYYY 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	

Schede operative

	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				

Sup e iper ammortamento

La Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) ha riproposto il super ammortamento del 40% anche per il periodo d'imposta 2017 (escludendo alcuni beni), e inserito il nuovo iper ammortamento del 150% per l'acquisto di beni tecnologici finalizzati alla trasformazione digitale dell'impresa in chiave Industria 4.0..

In particolare, con l'articolo 1, comma 8, è stata stabilita la proroga fino al 31 dicembre 2017 della maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi a investimenti in beni strumentali nuovi (già prevista con la Legge di Stabilità 2016 per il periodo d'imposta 2016); tuttavia, a differenza di quanto previsto per il 2016, con la proroga a tutto il 2017 è stabilito che il beneficio è esteso anche agli acquisti di beni consegnati entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento ai almeno il 20% del prezzo pattuito.

Con i successivi commi 9 - 11, è stata introdotta una nuova agevolazione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave

Industria 4.0 (individuati nell'allegato A alla Legge di Bilancio).

Infine, è stata riconosciuta l'agevolazione del super ammortamento del 40% per l'acquisto di beni immateriali (tipicamente il *software*) collegato agli investimenti che godono dell'iper ammortamento.

Per quanto attiene la riproposizione dell'agevolazione riferita all'acquisto di beni materiali strumentali nuovi per il periodo d'imposta 2017, i soggetti interessati sono tutte le imprese (individuali e collettive), a prescindere dal regime contabile adottato, nonché gli esercenti arti e professioni, a nulla rilevando la data di inizio dell'attività, poiché la norma non pone alcuna limitazione, con la conseguenza che possono accedere al beneficio anche i soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente all'entrata in vigore della Legge di Bilancio.

In merito alla modalità di individuazione del momento in cui l'investimento deve considerarsi effettuato, la circolare n. 23/E/2016 ha precisato che deve farsi riferimento alle regole generali previste per il verificarsi della competenza reddituale di cui all'articolo 109, Tuir. Conseguentemente:

- per l'acquisto diretto del bene, rileva la data di consegna o spedizione;
- per l'acquisizione tramite contratto di locazione finanziaria, rileva la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna del bene;
- in caso di acquisto tramite contratto di appalto, si deve aver riguardo alla data di ultimazione della prestazione, ovvero in presenza di stati di avanzamento lavori si deve tener conto dell'ammontare degli stessi liquidati definitivamente entro il termine del periodo agevolato;
- per i beni costruiti internamente in economia rilevano i costi sostenuti da parte dell'impresa.

Con la Legge di Bilancio 2017, il Legislatore ha previsto che l'investimento agevolabile deve essere eseguito nel periodo d'imposta 2017, stabilendo nel contempo una "proroga" fino al 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 vi siano la presenza congiunta dei due seguenti elementi:

- accettazione dell'ordine da parte del venditore;
- pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

È, inoltre confermato che il super ammortamento riguarda solamente gli investimenti in beni strumentali mobili (materiali) che presentano il requisito della novità. Sono quindi esclusi i beni merce, nonché quelli immateriali.

Per quanto riguarda il requisito della novità, la circolare n. 23/E/2016 ha precisato quanto segue:

- devono escludersi dall'agevolazione i beni che sono già stati utilizzati a qualunque titolo;
- per i beni acquisiti presso il produttore, o presso colui che ne fa commercio, il requisito in questione dovrebbe considerarsi automatico in base alle risultanze documentali;
- è agevolabile il macchinario "nuovo di fabbrica" mai entrato in funzione ed esposto a titolo dimostrativo dal rivenditore presso il suo *show room*;
- per i beni complessi, ossia quelli alla cui realizzazione abbiano concorso anche componenti usate, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene se il costo dei beni usati non risulti prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.
- Sono in ogni caso esclusi dall'agevolazione:
 - i fabbricati e le costruzioni;
 - i beni per i quali sono previste aliquote di ammortamento (di cui al D.M. 31 dicembre 1988) inferiori al 6,5%;
 - le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali, dagli stabilimenti balneari e termali e per la produzione e distribuzione di gas naturale;
 - il materiale rotabile, ferroviario e tranviario e gli aerei completi di equipaggiamento.

Con la circolare n. 23/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha precisato che per i beni acquisiti in proprietà la norma agevolativa non impatta in alcun modo sul processo di ammortamento civilistico (articolo 2426, cod. civ. e Oic 16), le cui regole impongono di "spalmare" l'imputazione del costo

del bene ammortizzabile lungo la vita utile del bene. Pertanto, la maggior deduzione consentita non transita in alcun modo nel Conto economico dell'impresa, ma si concretizza in una variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Unico. L'autonomia della maggior deduzione ai fini fiscali non deve quindi in via di principio tener conto anche dell'ammortamento imputato a Conto economico, il quale non necessariamente deve corrispondere alla quota deducibile dal reddito d'impresa (quest'ultima conteggiata in base alle aliquote di ammortamento indicate nel D.M. 21 dicembre 1988).

Per quanto riguarda l'agevolazione del 150% per l'acquisto di beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0, il cui elenco è contenuto nell'allegato A alla L. 232/2016, a mero titolo esemplificativo, rientrano nell'agevolazione in esame:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

A differenza di quanto previsto per la deduzione del super ammortamento, per il quale non si richiede alcun ulteriore requisito rispetto al mero acquisto (e all'entrata in funzione del bene), la fruizione dell'iper ammortamento necessita della presenza delle seguenti condizioni:

- predisposizione, da parte dell'impresa, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. 445/2000, in cui si attestino i requisiti per fruire dell'agevolazione. Risulta del tutto evidente che la redazione di tale dichiarazione richiede competenze tecniche che non sempre potranno essere presenti all'interno dell'azienda, nel qual caso sarà necessario attingere da risorse esterne, ferma restando la responsabilità in capo al legale rappresentante dell'azienda;
- per i beni di costo superiore a 500.000 euro, è prevista la redazione di una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritto al relativo albo, ovvero da un ente di certificazione accreditato.

Gli investimenti agevolati sono quelli effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017, nonché quelli effettuati entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 risultino le seguenti condizioni (già illustrate a proposito del super ammortamento):

- l'ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivamente pattuito.

È appena il caso di precisare che se il bene entrerà in funzione nel 2017, ma senza essere interconnesso con il sistema aziendale (che avverrà dal 2018), la società può fruire del super ammortamento del 40% nel periodo 2017, e solamente a partire dal 2018 potrà fruire dell'iper ammortamento.

Infine l'articolo 1, comma 10, L. 232/2016 ha stabilito che per i soggetti che fruiscono dell'iper ammortamento è possibile dedurre la maggiorazione del 40% sull'acquisto di beni immateriali (tipicamente il software) indicati nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2017. Anche per questa agevolazione è richiesta l'autocertificazione del legale rappresentante o la perizia tecnica per investimenti eccedenti l'importo di euro 500.000; il beneficio spetta a decorrere dal periodo d'imposta in cui si realizza l'interconnessione con il sistema aziendale.

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

Schede operative

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:

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/impianti (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				

Schede operative

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 amministratori, 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

Schede operative

	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/utigli (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/utigli 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				

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				

Schede operative

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 avvantaggiato in quanto non rileverebbe 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

Schede operative

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.

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				

Schede operative

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%)

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
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------	--	----------

Schede operative

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 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	

Schede operative

	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
	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				

Schede operative

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			

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

Schede operative

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

Schede operative

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				

Cndcec e Confindustria sul patrimonio netto

Il Cndcec in collaborazione con Confindustria ha rilasciato, nel mese di dicembre 2017, il documento "Patrimonio netto" con cui vengono fornite alcune indicazioni pratiche in merito alla corretta applicazione delle novità, introdotte con il D.Lgs. 139/2015, come interpretate dall'Oic nel Principio contabile 28. Il presente contributo si pone l'obiettivo di sintetizzare le principali indicazioni fornite nel documento richiamato.

Come noto, il bilancio 2016 ha rappresentato il primo a dover essere predisposto recependo le nuove regole introdotte con il D.Lgs. 139/2015, di attuazione della Direttiva 2013/34/UE "relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della Direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge".

Anche il patrimonio netto ha subito alcune modifiche derivanti dal recepimento delle regole comunitarie; anzi, a dire il vero, esso è stato inciso in maniera consistente dalle novità normative, come del resto evidenziato in sede di presentazione del documento pubblicato dal Cndcec – Confindustria intitolato "Patrimonio netto" e qui in commento, ove si rileva come tali novità non abbiano tuttavia inciso sulla valutazione del patrimonio netto che rimane determinato quale differenza tra attivo e passivo del bilancio.

L'analisi contenuta nel documento è suddivisa in 4 macro settori: capitale, riserve, operazioni tra soci e società e operazioni sulle azioni proprie. Di seguito si analizzeranno tali aree. A chiusura vengono anche affrontati gli impatti delle novità sui bilanci delle pmi e, quindi, sui bilanci in forma abbreviata che hanno portato, per quanto attiene il patrimonio netto, a semplificazioni limitate. In particolare, il documento ricorda come sia negata alle micro-imprese la possibilità di movimentare la "riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari", in ragione della circostanza per cui i suddetti soggetti non devono applicare le previsioni di cui all'articolo 2426, comma 1, n. 11-bis, cod. civ., in materia di derivati finanziari e il correlato Principio contabile Oic 32.

Al contrario, con vena critica, Cndcec e Confindustria evidenziano come le semplificazioni sulla Nota integrativa siano state fin troppo significative e, forse, eccessive, tant'è vero che le micro-imprese non sono più tenute alla sua predisposizione nel caso in cui forniscano, in calce al bilancio, le informazioni di cui all'articolo 2427, comma 1, n. 9 e 16, cod. civ..

Capitale

Il D.Lgs. 139/2015 non è intervenuto direttamente sul capitale; tuttavia, si rende necessario qualche chiarimento poiché, indirettamente, in ragione di alcune movimentazioni del capitale, sussistono talune novità a cui, ovviamente, si devono sommare quelle derivanti dai "nuovi" Oic.

Nello specifico, si andranno ad analizzare le movimentazioni del capitale inerenti l'aumento "ordinario" o tramite emissione di un prestito obbligazionario.

Aumento di capitale

Come noto, l'aumento di capitale può avvenire con diverse modalità da cui ne deriva un aumento "reale", in caso di effettivo conferimento monetario o in natura, o "virtuale" quando consiste in una conversione in capitale di una riserva già esistente e quindi non si ha un effettivo incremento del patrimonio netto esistente o, infine, "misto" quando derivante in parte da un conferimento e in parte dalla conversione di una riserva.

In merito alla corretta contabilizzazione dell'aumento di capitale, il documento ricorda come l'Oic 28 richieda, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 2444, comma 2, cod. civ., ai sensi del quale

la menzione dell'aumento del capitale è consentita solamente post iscrizione nel Registro Imprese, la temporanea rilevazione degli importi sottoscritti nella voce AVI – “*Altre riserve, distintamente indicate*”. Inoltre, la contabilizzazione varia in ragione della natura dell'aumento, a seconda che sia scindibile o meno. Ai sensi dell'articolo 2439, comma 2, cod. civ., l'aumento di capitale è scindibile se eseguito nel rispetto delle tempistiche individuate nella delibera assembleare connessa, a prescindere dall'integrale sottoscrizione dello stesso.

Nel primo caso si dovrà azionare, in attesa dell'iscrizione nel Registro Imprese, la posta “Versamenti in conto aumento del capitale sociale, mentre, nel secondo caso, la posta accesa sarà quella D.14 “Altri debiti”¹.

La conversione dei prestiti obbligazionari

Forma alternativa di aumento del capitale sociale a quella del conferimento monetario o in natura, è quella consistente nella conversione, come previsto dall'articolo 2420-*bis*, cod. civ., di prestiti obbligazionari. In questo caso, ai fini della corretta contabilizzazione, i passaggi da monitorare sono i seguenti:

1. rilevazione e misurazione del prestito obbligazionario in sede di emissione, nel rispetto di quanto stabilito dall'Oic 32, § 49 ai sensi del quale: “*l'allocazione del valore del contratto ibrido al contratto primario e al contratto derivato deve avvenire determinando il fair value del contratto primario e attribuendo il valore che residua al contratto derivato. Lo strumento finanziario derivato separato, ossia l'opzione di conversione del prestito in strumento di capitale, è iscritta in una riserva di patrimonio netto. Eventuali costi di transazione sono ripartiti proporzionalmente tra il debito e la riserva. La riserva non è soggetta a valutazioni successive*”;
2. valutazioni successive alla iscrizione iniziale; ed
3. eventuale rilevazione della conversione.

Nel documento congiunto Cndcec e Confindustria viene assunto, ai fini di proporre un'esemplificazione numerica, l'esempio EI.18 presente nell'Oic 32.

Rimandando all'esempio per una completa esemplificazione, in questa sede si evidenzia come l'Oic 32 richieda, in sede di valutazione del prestito, la distinzione tra componente imputabile al patrimonio netto, data dal delta tra l'incassato e il valore attuale del prestito obbligazionario, e componente riferita alle passività.

Nel caso in cui in sede di emissione del prestito non si sia proceduto alla valutazione dello stesso, si dovrà procedere alla rilevazione della componente patrimoniale (rappresentata dall'opzione di conversione) attraverso la seguente scrittura da eseguire alla data di chiusura dell'esercizio:

Obbligazionisti c/sottoscrizioni	a	Altre riserve
----------------------------------	---	---------------

Il Principio Oic 28 richiede che la riserva rimanga iscritta in bilancio.

In dottrina si discute in merito alla natura della riserva; infatti, parte della dottrina ritiene la stessa indisponibile sino al termine del periodo utile di esercizio dell'opzione di conversione, mentre altra, al contrario, la considera sin da subito fruibile sia a copertura delle perdite sia a eventuale aumento di capitale. Il documento si occupa, inoltre, di analizzare le ricadute fiscali in ragione di quanto previsto con il D.M. 3 agosto 2017, emanato ai sensi dell'articolo 13-*bis*, comma 11, D.L. 244/2016, con cui sono stati coordinati i D.M. 8 giugno 2011 e 48/2009.

L'articolo 5, comma 4, D.M. 8 giugno 2011 disciplina l'ipotesi di mancato esercizio dei diritti di opzione, stabilendo che la parte di prestito imputata a patrimonio sia assoggettata a tassazione da parte dell'emittente nei limiti in cui abbia proceduto a dedurre, in misura superiore al tasso negoziale (il cosiddetto meccanismo di recapture) gli interessi passivi connessi al prestito. Ecco che allora, con il D.M. 3 agosto 2017, si è previsto che in ragione del recapture sia riconosciuta, in capo al possessore del titolo, una pari deduzione nei limiti in cui il mancato esercizio dell'opzione abbia

¹ Infatti, in caso di aumento di capitale inscindibile, in ipotesi di mancata sottoscrizione integrale del capitale, quanto già versato da parte dei soci dovrà essere restituito e quindi sino al perfezionamento dell'aumento, esso rappresenta un debito per la società.

dato luogo alla tassazione di un maggior ammontare di interessi attivi.

Tale meccanismo non si rende mai applicabile quando il detentore iscriva in bilancio uno strumento finanziario derivato ai sensi dell'articolo 112, Tuir, poiché: *"in questo caso il minor fair value del derivato, nel frattempo rilevato dal portatore del titolo o, comunque, il mancato esercizio dell'opzione di conversione, possono già dar luogo a componenti fiscalmente deducibili"*.

Riserve

La seconda tematica inerente il patrimonio analizzata nel documento congiunto Cndcec - Confindustria è quella relativa alle riserve, la cui suddivisione proposta, ai fini dell'indagine in oggetto, è la seguente:

1. disponibili o indisponibili, in funzione del loro possibile utilizzo (aumento gratuito di capitale, copertura delle perdite o distribuzione ai soci);
2. distribuibili o non distribuibili, in funzione della possibile erogazione ai soci;
3. di utili o di capitale, e
4. in sospensione di imposta e non.

Si ricorda come, da un punto di vista fiscale, ai sensi dell'articolo 47, comma 1, Tuir: *"indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta"*.

Tale previsione, tuttavia, ha un impatto esclusivamente in sede dichiarativa, mentre per gli aspetti contabili rileveranno le poste indicate nella delibera, in altri termini, si viene a creare un doppio binario civilistico-fiscale.

Fatte queste premesse di sistema, il documento evidenzia come vi siano alcune operazioni contabili che comportano movimenti del capitale.

In particolare, quelli analizzati sono relativi a:

1. finanziamenti soci infruttiferi o a tassi non di mercato, per la cui analisi si rimanda al proseguo;
2. cambiamenti di Principi contabili e correzioni di errori;
3. riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi; ed
4. emissione prestiti obbligazionari convertibili per la cui analisi si rimanda al paragrafo precedente.

Cambiamento Principi contabili e correzioni di errori

Il documento, dopo aver ricordato come i cambiamenti si distinguano tra obbligatori, derivanti da norme di legge, e volontari, applicati in ragione dell'obbligo di offrire una rappresentazione veritiera e corretta delle poste e/o operazioni, sottolinea come i cambiamenti volontari e quelli obbligatori che, tuttavia, risultano privi di "copertura" normativa, comportino una contabilizzazione retrospettiva in merito alla quale l'Oic 29, al § 17 stabilisce che: *"solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato"*. Ne deriva, in sede di prima applicazione, alternativamente, o un incremento o un decremento di patrimonio netto.

In questo secondo caso, il documento rimanda a quanto già affermato con il precedente "Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai Principi contabili nazionali" del marzo 2017 in cui è stato evidenziato come nel caso di incapienza degli "utili portati a nuovo" a coprire il decremento patrimoniale, stante il silenzio della norma, si renderà applicabile la disciplina prevista per la riduzione del capitale per perdite.

Il documento in commento precisa come: *"ai fini operativi, perciò, si ritiene che l'imputazione dell'effetto a una riserva specifica di riferimento sia possibile quando tale operazione risulti attuabile senza oneri eccessivi e in maniera inequivocabile"*.

Le considerazioni di cui sopra si rendono estendibili anche all'ipotesi di correzioni di errori rilevanti con incidenza a decorrere dal momento di effettuazione dell'errore. In tal caso, a parere del Cndcec e di Confindustria, dal momento che l'Oic 29 ricalca quanto previsto dallo Ias 8, l'Agenzia delle entrate dovrebbe mantenere la medesima impostazione esposta nella circolare n. 31/E/2013, per

i soggetti Oic adopter.

Ai fini fiscali, si dovrà:

1. effettuare una variazione fiscale nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato corretto l'errore contabile, nonché compilare il quadro DI per indicare l'eventuale maggior credito emergente;
2. emendare specularmente la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore.

Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

Per quanto attiene all'eventuale riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi che si accende in presenza di strumenti finanziari derivati di copertura di *cash flow*, il documento evidenzia come essa sia indisponibile, irrilevante ai fini dell'utilizzo del patrimonio netto, nonché, da ultimo, temporanea, in quanto, ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 11-*bis*, cod. civ., da girare a Conto economico "nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura".

Operazioni tra soci e società

Per quanto concerne le operazioni tra soci e società trattate nel documento, esse si sostanziano nell'analisi delle conseguenze:

1. della rinuncia di un credito da parte del socio; e
2. dell'erogazione di finanziamenti da parte dei soci

Fattispecie che incidono, entrambe, sul patrimonio netto societario.

La rinuncia del credito

L'Oic 28, a prescindere dalla natura del credito cui rinuncia il socio, sia esso commerciale o finanziario, richiede che la scelta del socio sia dimostrabile a mezzo delle "evidenze disponibili". A tal fine, il documento afferma come: "la migliore evidenza è rappresentata da una comunicazione scritta, avente data certa, in cui il socio interessato esplicitamente rinuncia al credito, motivando la ratio che sta alla base di tale comportamento".

Il documento rileva che in caso di rinuncia contestuale alla approvazione del bilancio con evidenza di una perdita d'esercizio, la scrittura contabile appropriata sarebbe la seguente:

Debiti verso soci	a	Perdita d'esercizio
-------------------	---	---------------------

La ricaduta fiscale di tale scelta del socio trova la propria disciplina nell'articolo 88, comma 4-bis, Tuir, come introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 2016, dal D.Lgs. 147/2015, ai sensi del quale: "la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale".

In altri termini, come evidenziato nella Relazione illustrativa al "Decreto Internazionalizzazione": "viene così equiparata l'operazione di apporto da parte del socio e successivo saldo e stralcio del debitore partecipato con il creditore con l'operazione di previa acquisizione del credito (a "sconto") da parte del socio e successiva rinuncia".

Ai fini del calcolo dell'importo tassabile quale sopravvenienza attiva in capo alla società, sarà onere del socio comunicare alla società "debitrice", in forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio, il valore fiscale del credito vantato.

Nel caso in cui il socio non proceda in tale modo, il valore fiscale si assume pari a zero, con conseguente tassazione piena della sopravvenienza in capo alla società.

Finanziamenti soci infruttiferi

Soprattutto nelle imprese di piccola dimensione, spesso si assiste a un finanziamento che avvie-

ne non attraverso i canali del credito ordinario, bensì in forma di crediti erogati da parte dei soci, operazioni che nella maggior parte dei casi avvengono senza obbligo di versamento di interessi da parte della società o, se questi sono previsti, a valori sicuramente inferiori ai tassi di mercato. Contabilmente si rende necessario stabilire la natura del finanziamento per poter azionare le corrette poste.

A tal fine, è compito del socio "finanziatore", al massimo entro il versamento dell'importo, comunicare in forma scritta alla società la natura del versamento effettuato. Alternativamente, la natura potrà emergere in sede di CdA o assemblea dei soci in cui si è deliberato tale finanziamento.

In tal modo è possibile stabilire se l'importo dovrà essere trattato alla stregua di un debito, in quanto sussiste un obbligo di restituzione da parte della società (in tal caso si renderanno applicabili le regole contenute nell'Oic 19), o un investimento nel capitale (in questa ipotesi si avrà riguardo a quanto prescritto dall'Oic 28). Il documento Cndcec – Confindustria ricorda come nel caso in cui il versamento abbia natura di finanziamento si debba applicare il criterio del costo ammortizzato, ove rilevante. Il documento, dopo aver ripreso quanto affermato nel precedente documento del marzo 2017, rileva come: *"se nel contratto viene a mancare totalmente la previsione di una scadenza per il rimborso del finanziamento, questo potrebbe ritenersi come un indizio "sostanziale" della volontà del socio di patrimonializzare la partecipata"*. Similare è la fattispecie per cui è prevista una tempistica di rimborso, ma i requisiti previsti siano tali da rendere difficile l'applicazione del costo ammortizzato.

È questo il caso, menzionato nel documento, del tipico finanziamento soggetto a rinnovi annuali; in questa circostanza, in un'ottica di semplificazione, il documento ritiene che ove si fosse applicato nel primo esercizio il criterio del costo ammortizzato, sarebbe lecito domandarsi se non fosse il caso di soprassedere nei bilanci successivi, tenuto conto che l'effetto sarebbe non rilevante. Dal punto di vista fiscale, il documento evidenzia come le regole di cui all'articolo 5, comma 4-bis, D.M. 8 giugno 2011, a mezzo delle quali si sterilizzano gli effetti fiscali del criterio del costo ammortizzato ai finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi inferiori a quelli di mercato, si applica ai finanziamenti *"tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, cod. civ."* e non, quindi, per quelli riconducibili ai soci di minoranza.

Al contrario, l'inefficacia del finanziamento ai fini Ace, per espressa previsione normativa, si applica a tutti i finanziamenti infruttiferi o a tasso inferiore a quello di mercato, a prescindere dalla natura del socio erogante.

Il Decreto Ace non disciplina, invece, gli interessi figurativi che devono essere iscritti a Conto economico per la durata del finanziamento. In questo caso: *"dovrebbe assumere rilevanza l'utile dell'esercizio risultante dal Conto economico, così come influenzato dagli interessi figurativi (attivi e passivi) iscritti in bilancio, in difformità quindi dal trattamento loro riservato in ambito Ires"*.

Operazioni su azioni proprie

Rimandando al precedente documento del marzo 2017 in cui era stato già analizzato il tema della contabilizzazione delle azioni proprie con riferimento al primo esercizio di adozione delle disposizioni del D.Lgs. 139/2015, nel nuovo in commento, viene evidenziato come, per quanto attiene gli esercizi successivi alla prima adozione, la contabilizzazione non varia.

Ne deriva che le azioni non modificano il loro valore e quindi non si applicano le previsioni in materia di perdita durevole di valore, non rendendosi necessaria l'eventuale svalutazione. Il documento, in simile evenienza, consiglia gli amministratori: *"di indicare l'effettivo valore delle azioni proprie possedute nella relazione sulla gestione per le società in aggiunta all'indicazione del valore nominale delle stesse (articolo 2428, comma 3, n. 3)"*.

A chiusura, qualche considerazione in merito alle conseguenze fiscali delle operazioni sulle azioni proprie che, in ragione del principio della derivazione rafforzata, non rilevano dal punto di vista economico bensì solo patrimoniale; tuttavia, tale principio, come noto, non trova applicazione per le micro-imprese, con la conseguenza di una rilevanza ai fini fiscali della plus o minusvalenza originatasi dalla cessione o dall'annullamento delle azioni proprie, a prescindere dalla circostanza che

contabilmente abbia riflessi esclusivamente patrimoniali.

Ai fini Ace rileva la riduzione del patrimonio netto a seguito di acquisto di azioni proprie effettuato ai sensi dell'articolo 2357-bis, cod. civ., mentre, in tutte le altre circostanze si avrà che:

1. l'acquisto determina una riduzione di capitale proprio in misura pari all'ammontare degli utili che in precedenza hanno concorso all'incremento del capitale proprio;

2. la rivendita comporta il ripristino dell'incremento connesso agli utili precedentemente sterilizzati.

A questo bisogna aggiungere che, nel caso in cui il prezzo di cessione origini una plusvalenza, essa si considera quale conferimento in denaro che rileva ai fini Ace, mentre se si origina una minusvalenza, essa diventa definitiva. L'annullamento di azioni originariamente destinate alla rivendita determina una riduzione della base Ace in misura pari agli utili accantonati a riserva precedentemente rilevanti al momento dell'acquisto, che si "trasforma" in una riduzione permanente nel momento successivo dell'annullamento. Tale variazione è pari alla differenza tra costo di acquisto e riduzione della base Ace già sterilizzata in sede di acquisto.

Scadenze del mese di aprile

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° aprile al 30 aprile 2018, 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'articolo 7, D.L. 70/2011.

martedì 3 aprile

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di gennaio.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

Modello EAS

Scade oggi il termine, per gli enti associativi obbligati a tale adempimento, per la trasmissione, attraverso invio telematico, del modello EAS.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.03.2018.

Certificazione degli utili e compensi 2017

Scade oggi il termine per la consegna ai percettori delle certificazioni relative agli utili corrisposti nel 2017, ovvero della consegna delle certificazioni dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi sempre relativi al 2017.

FIRR

Scade oggi il termine di versamento del contributo annuale al fondo indennità risoluzione del rapporto di agenzia.

venerdì 6 aprile

Comunicazione riepilogativa delle fatture emesse e ricevute

Scade oggi il termine per la comunicazione riepilogativa delle fatture emesse e ricevute relative al secondo semestre 2017 e le eventuali correzioni del primo semestre 2017.

domenica 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 ad €300,00.

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 e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

lunedì 16 aprile

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. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento saldo IVA 2018

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il versamento rateale, devono versare la seconda rata del conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099.

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.

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.

ACCISE - Versamento imposta

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

Ravvedimento

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 marzo.

venerdì 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.

mercoledì 25 aprile

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

lunedì 30 aprile

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.04.2018.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.

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.

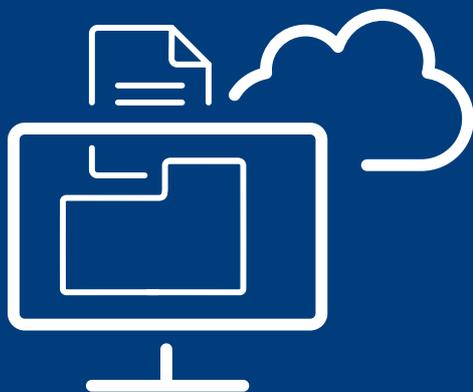
LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.

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.



TeamSystem Review

| n. 256

Periodico di informazione fiscale

LYNFA® Gestione dello Studio

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 anticiclaggio 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.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

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.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

La qualificazione contabile e il trattamento fiscale dei cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	2
Compensazioni in F24: limiti e nuova sospensione per le deleghe rischiose	8
Revisione del classamento delle unità immobiliari correttivo per correggere le sperequazioni	14
I soci finanziatori nelle società cooperative	18

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	26
-----------------------------	-----------

La qualificazione contabile e il trattamento fiscale dei cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Non potendo darsi rilevanza fiscale ai componenti negativi di reddito imputati quali errori in bilancio (di competenza ovviamente di precedenti periodi d'imposta) la conseguenza è che gli operatori si troverebbero a essere incisi da un onere fiscale non dovuto in quanto relativo a costi che sarebbero stati ordinariamente deducibili ai fini Ires e Irap laddove fossero stati rilevati per il loro corretto ammontare nel periodo di competenza. A tal proposito la giurisprudenza prima e la stessa Agenzia delle entrate successivamente hanno espresso dei chiari indirizzi interpretativi che di seguito analizziamo.

Premessa

Com'è noto, il D.Lgs. 139/2015, in attuazione della Direttiva 2013/34/UE, ha innovato significativamente le disposizioni recate dal codice civile concernenti la predisposizione del bilancio (articoli 2423-2435-ter, cod. civ.) con effetto dagli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Si tratta di una vera e propria "riforma contabile" che ha richiesto l'adeguamento di ben 20 Principi contabili da parte dell'Organismo italiano di contabilità (Oic). Ricordiamo infatti che il D.Lgs. 139/2015 (G.U. n. 205 del 4 settembre 2015) ha avuto il compito di introdurre in Italia in modo maggiormente chiaro il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (di ben nota origine internazionale) nella rappresentazione dei fatti aziendali. Il fine di questa modifica è stato quello di rendere più comparabili i bilanci delle società italiane Oic *adopter* con quelli delle società IFRS *adopter*. Il processo di coordinamento della disciplina in materia di Ires e Irap con le nuove disposizioni civilistiche, poi, è stato effettuato a opera dell'articolo 13-bis, D.L. 244/2016, convertito con modificazioni in L. 19/2017; successivamente con il Decreto Mef 3 agosto 2017 sono state invece emanate le disposizioni di attuazione della disciplina relativa alle ricadute fiscali delle nuove norme in materia di bilancio e dei nuovi Principi Oic. Un prezioso strumento di sussidio nella difficile attività di coordinamento delle novità contabili con le norme fiscali è l'elaborato del Cndcec volto proprio a un'analisi degli effetti fiscali derivanti dall'adozione dei nuovi Principi contabili nazionali.

Il Principio contabile nazionale Oic 29

E proprio da quest'ultimo documento si è voluto prendere spunto per trattare la tematica relativa agli errori contabili. Entrando più nello specifico, il Principio contabile italiano che presiede alla corretta contabilizzazione di tali eventi è l'Oic 29¹ secondo cui *"un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile"*. All'interno degli errori contabili, l'Oic 29 distingue poi tra quelli "rilevanti" – la cui correzione va imputata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore – e quelli "non rilevanti", la cui correzione va imputata al Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore².

¹ Oic 29, "Cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio", versione al 22 dicembre 2016.

² Tale nuova impostazione contabile concernente l'imputazione diretta a patrimonio netto della correzione degli errori rilevanti e di imputa-

Dal punto di vista dell'imputazione temporale della correzione dell'errore occorre sottolineare che stando a quanto descrive l'Oic 29: *"una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento"*. *"Un errore è rilevante³ se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze"*.

In tutte le altre circostanze si tratterà di errore non rilevante.

In entrambi i casi rimane fermo il principio secondo cui la loro correzione deve avvenire – anche se con modalità diverse a seconda della rilevanza o meno dell'errore – nell'esercizio in cui gli stessi vengono individuati.

Il medesimo Principio contabile Oic 29, poi, precisa altresì che non costituiscono invece errori contabili:

- *"le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento, né*
- *l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata,*
- *se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza"*.

L'Oic distingue, pertanto, l'errore contabile dalle modifiche relative a stime che, per loro intrinseca natura, possono – e anzi debbono – essere riviste nel momento in cui divengono note ulteriori informazioni.

Regime fiscale delle sopravvenienze passive derivanti dalla correzione di errori

Venendo al trattamento fiscale delle sopravvenienze passive, è utile osservare come ai sensi dell'articolo 101, comma 4, D.P.R. 917/1986:

- *"si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;*
- *il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;*
- *la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"*.

Il Legislatore fiscale individua quindi in modo tassativo quali sono le sopravvenienze passive che rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Tuttavia, come noto, ciò che rileva ai fini della deducibilità di un componente negativo (sopravvenienze passive incluse) è anche l'imputazione dello stesso nel corretto esercizio di competenza fiscale; è altrettanto noto, infatti, come non sia possibile decidere arbitrariamente quando dare rilevanza fiscale a oneri e proventi. Il rispetto del principio di competenza fiscale costituisce infatti uno dei capisaldi nella determinazione del reddito d'impresa. In particolare, ricordiamo che l'articolo 109, comma 1, Tuir stabilisce, quale regola generale, che *"... le spese e gli altri componenti ... negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza"*. A tal proposito già nel 1999 Assonime (circolare n. 52/1999) ebbe modo di evidenziare come le rettifiche di costi o ricavi di precedenti esercizi eseguite per correggere errori contabili *"non potrebbero considerarsi alla stregua di sopravvenienze in senso tecnico nell'accezione degli articoli 55 e 66 (ora 88 e 101 – NdA), Tuir, in collegamento con il principio generale di competenza fissato dal successivo articolo 75 (ora 109 – NdA) dello stesso testo unico⁴"*. Il fatto che la normativa tributaria riconosca e qualifichi gli istituti delle sopravvenienze dimostra la presa d'atto, da parte del Legislatore fiscale, dell'eventualità che

zione al Conto economico di quelli non rilevanti (non più rilevabili nell'area straordinaria del medesimo Conto economico) ricalca in buona sostanza quanto già stabilito dallo Ias 8 per i soggetti Ias/Ifrs adopter.

³ L'impresa deve correggere, ai fini comparativi, i dati influenzati dall'errore dell'esercizio precedente, ivi incluso il patrimonio netto iniziale, se l'errore riguarda un esercizio anteriore al precedente. Nel caso in cui non sia possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, l'impresa determina il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio corrente, imputando l'errore commesso in esercizio precedente a rettifica del patrimonio netto iniziale.

⁴ Concorda la circolare n. 1/2008 della GdF ove, trattando la voce in esame, ha precisato come *"il Legislatore si è limitato a fornire indicazioni di tipo definitorio, senza determinare espressamente limiti o regole particolari sulla deducibilità dei componenti che generano sopravvenienze passive; ne consegue che, all'occorrenza, sarà necessario rifarsi ai principi di carattere generale dettati dall'articolo 109, Tuir"*.

un costo o un ricavo, qualora legittimamente imputato a un dato esercizio, possa altrettanto legittimamente venir meno in un esercizio successivo per effetto di un evento sopravvenuto che ne rettifichi l'originaria rilevazione.

Ben diverso, tuttavia, è il caso in cui, sebbene fin dall'origine sia possibile determinare correttamente l'ammontare dell'onere o del provento in questione, il redattore del bilancio incorra in errore nella sua rilevazione. In tal caso, infatti, la rettifica dello stesso, laddove operata in un esercizio successivo, diviene carente del requisito della competenza fiscale.

È per tale motivo pertanto che, in linea di principio, non possono considerarsi fiscalmente deducibili ai fini Ires, proprio per il mancato rispetto del principio della competenza, gli oneri derivanti dalla correzione di errori materiali commessi in esercizi precedenti⁵.

Nello stesso senso si esprimeva il § 1 della circolare n. 31/E/2013 dove era stato precisato che la correzione di un errore contabile comporta *"l'emersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale, negativo o positivo Tale componente non può assumere, tuttavia, immediato rilievo fiscale in quanto non presenta i presupposti legittimanti ... per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'articolo 101, Tuir"*.

Tale impostazione mantiene la propria validità anche nel contesto della "derivazione rafforzata" del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio (nuovo articolo 83, Tuir, risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 13-bis, D.L. 244/2016), applicabile dal periodo d'imposta 2016 per i soggetti che adottano i nuovi Principi contabili nazionali emanati dall'Oic. Le nuove regole fiscali (così come le nuove regole contabili per la correzione degli errori, ivi inclusa la distinzione tra errori rilevanti e non rilevanti) sono infatti sostanzialmente analoghe a quelle già previste per i soggetti Ias/Ifrs *adopter*. Poiché in relazione a tali soggetti la circolare n. 31/E/2013 ha già chiarito che la derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilievo fiscale a costi iscritti in un bilancio diverso da quello di "competenza", le medesime conclusioni vanno necessariamente raggiunte in relazione ai soggetti che adottano i nuovi Principi contabili nazionali. Ciò vale, pertanto, anche con riferimento agli errori contabili "non rilevanti", per i quali si deroga al principio della derivazione rafforzata.

Medesime conclusioni possono trarsi ai fini dell'Irap.

In proposito, occorre preliminarmente rammentare come a decorrere dal periodo d'imposta 2008 l'impianto normativo dell'Irap sia stato radicalmente modificato.

Per effetto dell'intervento legislativo contenuto nella c.d. Legge Finanziaria per il 2008, infatti, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ai fini dell'Irap trova applicazione il principio secondo cui il valore della produzione Irap deve essere determinato assumendo i componenti rilevanti nella misura risultante dal Conto economico.

Le nuove regole contabili imposte dal D.Lgs. 139/2015 hanno sancito l'eliminazione dell'area straordinaria del Conto economico, con conseguente necessità di riallocare le poste che in precedenza confluivano nell'area straordinaria nelle appropriate voci di Conto economico. In ragione di tale modifica normativa, le componenti di reddito straordinarie, prima iscritte nella voce E del Conto economico e non rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap, concorrono ora alla formazione della stessa.

L'articolo 13-bis, D.L. 244/2016 ha, infatti, modificato l'articolo 5, D.Lgs. 446/1997 per la determinazione della base imponibile Irap per i soggetti Ires, stabilendo che nella determinazione del valore della produzione non si deve tener conto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda⁶.

A ciò si aggiunga la previsione di cui al comma 5, articolo 5, D.Lgs. 446/1997, ai sensi del quale *"indipendentemente dalla effettiva collocazione nel Conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputa-*

⁵ Questo vuol dire, ad esempio, che se per un errore materiale un costo di 100 viene rilevato nell'esercizio X+1 invece che nell'esercizio X, la relativa sopravvenienza passiva di 100 rilevata nell'esercizio X+1 non deve concorrere a formare il reddito d'impresa, dovendosi apportare una *"variazione in aumento"* in sede di redazione della dichiarazione dei redditi. Una diversa interpretazione del comma 4, articolo 101, Tuir, che ritenesse sottinteso che le sopravvenienze passive ivi individuate sono sempre deducibili indipendentemente dal principio della competenza, consentirebbe l'arbitrarietà nella determinazione del reddito d'impresa.

⁶ Da ciò deriva che le plusvalenze e le minusvalenze che derivano dal trasferimento di un'azienda, anche se collocate nell'area ordinaria a seguito delle novità previste dal D.Lgs. 139/2015, devono comunque essere escluse dalla determinazione della base imponibile Irap.

zione temporale e classificazione previsti dai Principi contabili adottati dall'impresa".

Tale principio, nel pensiero interpretativo dell'Agenzia delle entrate, impone di dare rilievo, ai fini fiscali, esclusivamente alle corrette imputazioni temporali, senza consentire l'applicazione di deroghe al principio di competenza stesso, come invece avviene in bilancio nell'ipotesi di contabilizzazione di errori contabili.

Pertanto, ancorché il tributo regionale si basi sulle risultanze del Conto economico, la competenza fiscale resta pur sempre un criterio inderogabile anche ai fini del tributo regionale⁷.

Conseguenze dell'irrilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito attribuibili alla correzione di errori contabili

Tanto premesso, non potendo darsi rilevanza fiscale ai componenti negativi di reddito imputati quali errori in bilancio (di competenza ovviamente di precedenti periodi d'imposta) la conseguenza è che gli operatori si troverebbero a essere incisi da un onere fiscale non dovuto in quanto relativo a costi che sarebbero stati ordinariamente deducibili ai fini Ires e Irap laddove fossero stati rilevati per il loro corretto ammontare nel periodo di competenza. Sul punto vale rilevare l'esistenza di un principio generale codificato dall'articolo 163, Tuir secondo cui *"la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"* (i.e., divieto di doppia imposizione). Ora, è evidente che in generale in tutte le ipotesi in cui si incorre in una violazione del principio di competenza, seguire la rigida impostazione illustrata nei paragrafi precedenti darebbe luogo a conseguenze anomale sotto il profilo della tassazione, attesa – come detto – l'indeducibilità di un onere che, se rilevato nel corretto periodo di competenza, sarebbe stato integralmente dedotto fiscalmente. Proprio per evitare tali situazioni, la giurisprudenza prima e la stessa Agenzia delle entrate successivamente (cfr. la citata circolare n. 31/E/2013) hanno espresso dei chiari indirizzi interpretativi che, nel 2016, sono sfociati nell'articolo 5, D.L. 193/2016, che ha riscritto l'articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998. La norma, così come modificata, riconosce espressamente ai contribuenti la facoltà di emendare la dichiarazione dei redditi, oltre che a proprio sfavore, anche a proprio favore entro il termine previsto per l'accertamento ex articolo 43, D.P.R. 600/1973 e di utilizzare in compensazione la relativa posta creditoria. La novità principale consiste proprio nell'aver unificato il termine entro il quale i contribuenti possono rettificare la dichiarazione fiscale a prescindere dal "segno" di tale rettifica. In precedenza, infatti, prima dell'introduzione delle citate modifiche normative, l'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998 stabiliva che le c.d. dichiarazioni integrative a favore potevano essere presentate non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (termine breve). Infatti, la citata versione previgente dell'articolo 2, comma 8-bis (c.d. integrativa a favore), D.P.R. 322/1998 si contrapponeva alla previsione dell'articolo 2, comma 8 (nella sua versione previgente) del medesimo testo normativo che consentiva, invece, la presentazione di una dichiarazione integrativa per correggere errori commessi a danno del fisco, c.d. dichiarazione integrative a sfavore, fino al termine di scadenza per la notifica degli avvisi di accertamento (termine lungo). Tanto premesso, le modifiche apportate dall'articolo 5, D.L. 193/2016 eliminano questa discrasia stabilendo che tanto le c.d. dichiarazioni integrative a favore quanto le c.d. dichiarazioni integrative a sfavore possono essere presentate entro il c.d. termine lungo e, cioè, entro il termine previsto per la notifica degli avvisi di accertamento. Infatti, l'emendato comma 8 prevede che *"salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile⁸ o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati*

⁷ In tal senso si esprimeva anche il § 7 della circolare n. 31/E/2013.

⁸ La circolare Assonime n. 3/2017 precisa che in sede di conversione del D.Lgs. 193/2016 l'inciso "di un maggiore o di un minore reddito" è stato sostituito con "di un maggiore o di un minore imponibile", così fugando ogni dubbio in merito al fatto che oggetto della dichiarazione integrativa può essere anche una differente quantificazione delle perdite fiscali.

per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973". Inoltre, il comma 8-bis dispone che "l'eventuale credito derivante dal minor debito o da maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17, D.Lgs. 241/1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito".

In tal senso già la circolare n. 31/E/2013 "correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa", ora in parte superata⁹, aveva introdotto la facoltà per il contribuente di correggere gli errori commessi indifferentemente a proprio danno o a proprio vantaggio fino alla scadenza dei termini di accertamento attraverso un uso particolare della dichiarazione integrativa da presentare entro il c.d. termine breve. In particolare, la circolare consentiva al contribuente, tramite un processo di autoliquidazione (alternativo alla richiesta di rimborso) e di presentazione di dichiarazioni integrative, ove l'annualità fosse stata ancora emendabile:

- di dedurre il componente negativo non contabilizzato nel periodo d'imposta di effettiva competenza, ma rilevato autonomamente (in applicazione dei corretti Principi contabili) in un periodo di imposta successivo a rettifica dell'errore commesso, come sopravvenienza passiva;
- di assoggettare a tassazione il componente positivo non rilevato nel periodo d'imposta di effettiva competenza, ma rilevato autonomamente (in applicazione dei corretti Principi contabili) in un periodo di imposta successivo a rettifica dell'errore commesso, come sopravvenienza attiva.

Ciò al fine di evitare l'arbitrario spostamento del momento impositivo in deroga al principio di competenza¹⁰, garantendo al tempo stesso il rispetto del divieto di doppia imposizione e la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva in ciascuno periodo d'imposta.

Le modalità di riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito alla correzione di errori contabili, secondo l'approccio dell'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998

Il meccanismo individuato dall'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998 si fonda sull'utilizzo dell'istituto della dichiarazione integrativa, ossia della possibilità a favore del contribuente di correggere errori compiuti attraverso la ripresentazione di una dichiarazione.

Tra le casistiche che possono dar luogo alla presentazione di una dichiarazione integrativa per il recupero di errori contabili, si individuano le seguenti:

- il contribuente non ha imputato un componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato un componente positivo per dare evidenza all'errore; ovvero
- il contribuente non ha imputato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza (ovvero, ha imputato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza, seppure

⁹ L'Agenzia delle entrate con Telefisco del 2 febbraio 2017, § 41, ha disposto che la procedura di correzione degli errori contabili disciplinata dalla circolare n. 31/E/2013 deve intendersi superata dalla nuova disciplina recata dall'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998.

¹⁰ Ai fini contabili, il principio di competenza è espresso dall'articolo 2423-bis, cod. civ. per i soggetti che adottano i Principi contabili nazionali, i quali devono redigere il bilancio tenendo conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento. Ai fini fiscali tale principio trova conferma nell'articolo 109, comma 1, Tuir in base al quale "le spese e gli altri componenti positivi e negativi ... concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza" e nel successivo comma 2 che contiene le regole specifiche al fine della determinazione dell'esercizio di competenza. Come meglio illustrato successivamente, dal periodo d'imposta 2016 le regole di competenza fiscale di cui all'articolo 109 non sono più applicabili per i soggetti che adottano i nuovi Principi contabili Oic, per i quali è previsto il c.d. principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83, Tuir.

per un importo errato – NdA) e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato un componente negativo per dare evidenza all'errore (ovvero per integrare un componente negativo di reddito iscritto nel Conto economico di precedenti esercizi per un ammontare errato – NdA). Prendendo ad esempio l'ipotesi del "recupero fiscale" di oneri non imputati nel corretto esercizio di competenza (ovvero imputati nel corretto esercizio di competenza sebbene per un importo errato) e conseguentemente non dedotti fiscalmente, l'Agenzia delle entrate, affinché ricorrano i presupposti per il recupero fiscale degli errori contabili, richiede che nell'esercizio in cui i costi transitano nel Conto economico non di competenza, questi siano non dedotti in aderenza ai principi sopra riassunti. In tali ipotesi, al fine di riconoscere la deducibilità di detti elementi di costo, il nuovo articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998 (come modificato dal D.L. 193/2016) consente di presentare, entro i termini dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973, una dichiarazione integrativa a favore relativa al periodo d'imposta oggetto di rettifica. Secondo le istruzioni per la compilazione del modello Redditi 2017 il credito d'imposta derivante dalla dichiarazione integrativa va evidenziato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata l'integrativa stessa.

Le conseguenze derivanti dalla correzione degli errori contabili

Continuando a fare nostra a titolo esemplificativo l'ipotesi del "recupero fiscale" di oneri non imputati nel corretto esercizio di competenza, in conclusione i principali effetti generati dalla correzione degli errori contabili possono essere così riassunti.

La prima conseguenza è che il contribuente vedrà riconosciuto il credito per la maggior imposta versata ovvero, a seconda dei casi, la maggior perdita da compensare con i redditi del periodo stesso o da riportare in tutto, o in parte, a nuovo.

Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. A tal fine, nei modelli ministeriali (Redditi SC) è stato inserito il nuovo quadro DI, all'interno del quale deve essere separatamente indicato il credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i casi di correzione di errori contabili di competenza. Nello specifico, nel caso in cui, nel corso di un dato periodo d'imposta, siano state presentate più dichiarazioni integrative relative a differenti periodi d'imposta occorre compilare un distinto rigo del presente quadro per ciascun codice tributo e relativo periodo d'imposta. Altra conseguenza derivante dall'adozione del meccanismo rettificativo fin qui illustrato è costituita dagli effetti che si determinano in ordine ai poteri dell'Agenzia delle entrate per lo svolgimento della sua ordinaria attività di controllo. Come noto, ai sensi dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973, *"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 dichiarazione¹¹"* (fatto salvo il raddoppio dei termini laddove la violazione tributaria rilevi ai fini dell'applicazione delle disposizioni in tema di penale tributario). Qualora tuttavia venga presentata una dichiarazione integrativa a favore, in base all'articolo 1, comma 640, lettera b), L. 190/2014 l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato articolo 43, D.P.R. 600/1973, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 139/2015

Direttiva 2013/34/UE

Oic 29

circolare n. 31/E/2013

articolo 101, comma 4, D.P.R. 917/1986

¹¹ Ciò, come anticipato, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2016. A decorrere dagli avvisi relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016, 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.

Compensazioni in F24: limiti e nuova sospensione per le deleghe rischiose

Con la Legge di Stabilità di ultima approvazione (L. 205/2017), il Legislatore ha introdotto una nuova forma di controllo in materia di compensazioni orizzontali, in forza della quale viene concessa all'Agenzia delle entrate la possibilità di sospendere, fino a 30 giorni, i pagamenti in F24 connotati come rischiosi per le casse erariali. Preso atto del fatto che a oggi non sono ancora state diramante le disposizioni attuative, il presente contributo, dopo aver ricordato i principali vincoli che riguardano l'istituto della compensazione, si pone come obiettivo quello di fornire un inquadramento generale della nuova disciplina, evidenziandone le criticità che, a una prima analisi, sembrano emergere.

Limiti vecchi e nuovi alla compensazione orizzontale

Negli ultimi anni il Legislatore ha introdotto disposizioni sempre più stringenti in relazione all'utilizzo dei crediti d'imposta in compensazione orizzontale. Basti pensare che solo meno di un anno addietro la Manovra correttiva (D.L. 50/2017) ha abbassato la soglia a 5.000 euro per l'obbligo di apposizione del visto di conformità per le dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017 e, sempre da tale data, ha reso in ogni caso necessario il ricorso ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel e Fisconline) per i soggetti titolari di partita Iva. Si ricorda che la restrizione del visto si applica ai crediti relativi:

- alle imposte sul reddito e relative addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- all'Irap;
- all'Iva.

Un'ulteriore limitazione, introdotta in sede di conversione del decreto, ha riguardato specificamente i crediti Iva trimestrali con riferimento ai quali vige l'obbligo di apposizione del visto allorché l'importo richiesto in compensazione, mediante la presentazione del modello TR, superi i 5.000 euro. La previsione trova applicazione per i modelli TR presentati dopo il 23 giugno 2017 (data di entrata in vigore della L. 96/2017 di conversione del D.L. 50/2017), quindi:

- di sicuro, per il modello TR del II° trimestre 2017 e per i successivi;
- eventualmente, per il modello TR del I° trimestre 2017 se presentato in via integrativa dopo il 23 giugno 2017.

Questi nuovi vincoli si sono aggiunti alle restrizioni alle compensazioni orizzontali già in vigore prima dell'entrata in vigore del decreto correttivo. Trattasi nello specifico:

- del *plafond* generale di 700.000 euro ancorato all'anno solare (ex articolo 43, L. 388/2000). Tale limite opera congiuntamente sia per le compensazioni orizzontali di crediti effettuate nel modello F24 sia per le richieste di rimborso semplificato del credito Iva. Pertanto, qualora nel 2018 venga richiesto a rimborso, utilizzando la procedura semplificata, il credito Iva 2017 per un importo pari a 500.000 euro, può essere attivata la compensazione orizzontale fino all'importo di 200.000 euro. Si badi che nel computo della soglia non vanno inclusi i crediti Iva infrannuali chiesti a rimborso con il modello TR giacché in questi casi è esclusa la procedura semplificata. Inoltre, il limite di 700.000 euro è elevato a 1.000.000 per i subappaltatori che nell'anno precedente hanno registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di subappalto, fatturate in *reverse charge* (ex articolo 35, comma 6-ter, D.L. 223/2006);
- della presenza di debiti erariali iscritti a ruolo scaduti per un importo superiore a 1.500 euro (ex articolo 31, D.L. 78/2011). Va precisato che, al fine di eliminare l'impedimento alla compensazione orizzontale, è comunque possibile chiudere la pendenza anche attraverso la compensazione del do-

- vuto. In tal caso va indicato nel modello F24 di pagamento, quale codice tributo, la dicitura RUOL;
- della qualifica di società di comodo. Difatti, il credito Iva emergente dalla dichiarazione relativa all'anno in cui la società è considerata non operativa oppure in perdita sistemica risulta bloccato tanto ai fini del rimborso quanto per l'utilizzo dello stesso in compensazione orizzontale. Peraltro, qualora la società, ricadente nella disciplina delle comode, dichiarerà per 3 anni consecutivi un ammontare di operazioni rilevanti ai fini Iva inferiore alla soglia del ricavo "minimo", l'eccedenza Iva va definitivamente perduta.

In coerenza con tale indirizzo, infine, il comma 990, articolo unico della L. 205/2017 ha inserito il nuovo comma 49-ter, articolo 37, D.L. 223/2006 recante la possibilità per l'Agenzia delle entrate di sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito.

Operatività delle novità della Manovra correttiva

Prima di affrontare il nuovo "potere" di sospendere i pagamenti attribuito dal Legislatore all'Agenzia delle entrate, pare utile meglio precisare il perimetro di azione delle novità recate dalla Manovra correttiva individuate nel paragrafo precedente.

Al riguardo, prima di tutto, va operata una netta distinzione tra la compensazione verticale, da considerare sempre "libera", e la compensazione orizzontale, soggetta invece ai vincoli. Occorre, quindi, avere ben chiari i casi in cui una compensazione può qualificarsi come verticale. In linea generale, si ha una compensazione verticale quando si utilizza un'eccedenza d'imposta per pagare un debito della stessa imposta. Si potrebbe, quindi, essere tentati di affermare, ad esempio, che tutte le compensazioni "Iva da Iva" siano da qualificare come verticali. Invero, tale semplificazione non può ritenersi corretta. Difatti, quando un debito d'imposta viene compensato con un credito della medesima natura ma maturato successivamente trovano comunque applicazione le regole della compensazione orizzontale (circolare n. 29/E/2010).

Ciò accade, ad esempio:

- in caso di pagamento del saldo Iva 2017 – emergente dalla dichiarazione Iva 2018 – utilizzando l'eccedenza Iva maturata nel I° trimestre del 2018;
- quando, per regolarizzare l'omesso versamento dell'Iva a debito relativa alla liquidazione periodica del mese di ottobre 2017, viene utilizzato in compensazione il credito Iva annuale 2017.

Con particolare riguardo al visto di conformità, si è già detto che vige l'obbligo di apposizione allorché il credito d'imposta sia utilizzato in compensazione orizzontale per un importo superiore a 5.000 euro. Relativamente all'Iva, peraltro, contrariamente a quanto stabilito per le altre imposte (Irpef, Ires, Irap, etc.), è prevista la preventiva presentazione della dichiarazione annuale dalla quale emerge l'eccedenza positiva e la compensazione può essere effettuata dal decimo giorno successivo a quello di trasmissione del modello. Se, invece, il credito Iva non è superiore a 5.000 euro allora, ai fini della compensazione orizzontale, non è richiesta né l'apposizione del visto né la preventiva presentazione della dichiarazione. Pertanto, il credito Iva 2017, per un importo fino a 5.000 euro, poteva essere utilizzato liberamente in compensazione orizzontale già dal 1° gennaio 2018.

Credito Ires, Irpef, Irap, da ritenute, da imposte sostitutive - 2017	
Utilizzo in compensazione fino a 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">no preventiva presentazione della dichiarazioneno visto di conformità
Utilizzo in compensazione oltre 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">no preventiva presentazione della dichiarazionevisto di conformità

Credito Iva - 2017	
Utilizzo in compensazione fino a 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">no preventiva presentazione della dichiarazioneno visto di conformità
Utilizzo in compensazione oltre 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">preventiva presentazione della dichiarazionevisto di conformitàcompensazione dopo il 10° giorno successivo alla presentazione della dichiarazione (c.d. termine mobile)

Le stesse regole trovano applicazione anche per i crediti Iva trimestrali con la differenza che, mentre per il credito annuale Iva l'apposizione del visto in dichiarazione è correlata all'effettivo utilizzo oltre soglia dello stesso, l'apposizione del visto sul modello TR è sempre obbligatoria – indipendentemente quindi dall'effettivo utilizzo – quando il credito Iva per il quale si richiede la compensazione orizzontale supera i 5.000 euro. Ciò in ragione del fatto che la presentazione della dichiarazione annuale Iva è, in linea generale, obbligatoria, mentre la trasmissione del modello TR è una facoltà del contribuente. Tale precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 103/E/2017, affermando però, al contempo, che *"laddove sia stato presentato un modello Iva TR con un credito chiesto in compensazione di importo superiore a 5.000 euro erroneamente senza apposizione del visto, l'utilizzo in misura inferiore a detto limite non ne inficerà la spettanza"*.

Sembrerebbe, quindi, che non possa che essere considerata comunque valida la compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale per un importo non superiore a 5.000 euro, ancorché il relativo modello TR, in cui è stato chiesto in compensazione un credito di importo oltre soglia, non sia stato vistato.

Compensazione crediti trimestrali Iva 2018	
Fino a 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">• no preventiva presentazione del modello TR• no visto di conformità
Oltre 5.000 euro	<ul style="list-style-type: none">• preventiva presentazione del modello TR• visto di conformità obbligatorio indipendentemente dall'utilizzo• compensazione dopo il 10° giorno successivo alla presentazione del modello TR (c.d. termine mobile)

Sempre in materia di Iva, va tenuto conto che, per la verifica del superamento o meno della soglia di 5.000 euro, il credito annuale e i crediti trimestrali devono essere monitorati in via autonoma sia con riferimento all'anno di maturazione sia con riferimento all'anno di utilizzo. Pertanto, ai fini del computo del limite, il credito Iva annuale 2017 è svincolato:

- tanto dai crediti Iva dei primi 3 trimestri del 2017 già richiesti in compensazione (anno di maturazione);
- quanto dai crediti Iva dei trimestri del 2018 che verranno richiesti in compensazione (anno di utilizzo).

Inoltre, sempre ai fini della verifica del superamento della soglia di 5.000 euro, va ricordato che i crediti Iva trimestrali maturati nell'anno soggiacciono alla logica incrementale. Quindi, se:

- verrà richiesto in compensazione il credito del I° trimestre del 2018 per un importo pari a 4.500 euro e,
- in seguito, verrà richiesto in compensazione il credito del trimestre successivo (II° trimestre 2018) per un importo pari a 4.000 euro,

la soglia di 5.000 dovrà considerarsi superata e nel modello TR del II° trimestre 2018 dovrà essere apposto il visto di conformità.

ESEMPIO 1

Un'impresa:

- ha chiesto e utilizzato in compensazione nel 2017 il credito Iva del I° trimestre 2017 di importo pari a 12.000 euro;
- ha chiesto e utilizzato in compensazione nel 2017 il credito Iva del II° trimestre 2017 di importo pari a 3.000 euro;
- intende utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla dichiarazione Iva relativa al 2017 per un importo pari a 4.500 euro.

Il visto di conformità:

- non doveva essere apposto sul modello TR del I° trimestre 2017 poiché la presentazione dell'istanza non ha fatto scattare il superamento della soglia che all'epoca era fissata a 15.000 euro;

Schede operative

- doveva essere apposto sul modello TR del II° trimestre 2017 poiché la presentazione dell'istanza ha fatto scattare il superamento della nuova soglia dei 5.000 euro;
- non deve essere apposto sulla dichiarazione Iva relativa al 2017 poiché non viene superata la nuova soglia di 5.000 euro, attesa l'autonomia rispetto ai crediti trimestrali 2017.

Infine, non resta che chiarire quando, ai fini del buon esito delle compensazioni orizzontali dei crediti d'imposta, è d'obbligo l'utilizzo dei canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline). Al riguardo, si veda la seguente tabella esplicativa.

	Partite Iva	Privati
	Modalità di pagamento consentita	
F24 senza compensazione	home banking Entratel Fisconline	delega cartacea (senza limiti di importo) home banking Entratel Fisconline
F24 con compensazione e saldo > 0	Entratel Fisconline	home banking Entratel Fisconline
F24 con compensazione e saldo = 0	Entratel Fisconline	

In particolare, i soggetti titolari di partita Iva, ai sensi dell'articolo 37, comma 49, D.L. 223/2006, così come modificato dall'articolo 3, D.L. 50/2017, devono utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ogniqualvolta intendano compensare orizzontalmente, per qualsiasi importo:

- crediti Iva (annuali o relativi a periodi inferiori);
- crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali;
- crediti relativi alle ritenute alla fonte;
- crediti relativi alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- crediti relativi all'Irap;
- crediti d'imposta di natura agevolativa da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (risoluzione n. 68/E/2017).

Nuova sospensione per le compensazioni orizzontali rischiose

Il comma 990 della Legge di Stabilità 2018, al fine di contrastare indebite compensazioni nei modelli F24 da parte dei contribuenti, ha introdotto la possibilità per l'Agenzia delle entrate di sospendere, per un massimo di 30 giorni, le deleghe di pagamento delle imposte in caso di compensazioni che presentano "profili di rischio".

Articolo 1, comma 990, L. 205/2017

"990. All'articolo 37, D.L. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 248/2006, dopo il comma 49-bis è inserito il seguente:

«49-ter. L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e ss., D.Lgs. 241/1997, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui all'articolo 22, D.Lgs. 241/1997, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma. All'attuazione delle disposizioni del presente comma si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica»".

Per espressa disposizione della norma, se all'esito del controllo dell'Agenzia delle entrate:

- il credito risulta correttamente utilizzato, la delega si considera eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data in cui è avvenuto l'ordine di pagamento (esito favorevole);
- se, invece, dal controllo risulta che il credito non può essere utilizzato, la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati (esito sfavorevole).

Ciò significa che, in caso di esito sfavorevole, il pagamento non si considera andato a buon fine verificandosi lo scarto dell'F24. In tale evenienza, se il periodo di sospensione – che può durare fino a 30 giorni – sconfinava il termine utile per il versamento, come è fisiologico che sia, la sanzione è destinata a scattare automaticamente. L'effettuazione del versamento oltre la scadenza non evita la penalità. Eventualmente potrà essere accompagnata dal ravvedimento operoso, onde ridurre il carico sanzionatorio.

La debenza della sanzione è stata confermata direttamente dall'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco 2018. Nell'occasione è stato escluso che possa essere concesso al contribuente anche solo un giorno per rifare il pagamento ed evitare così la violazione.

Ciò detto, rimangono "in sospeso" le seguenti questioni di centrale importanza che si spera saranno regolate dall'apposito provvedimento che l'Agenzia delle entrate dovrà emanare, così come previsto dalla norma:

- il perimetro soggettivo degli F24 per i quali troverà applicazione la sospensione;
- il perimetro oggettivo riguardante l'individuazione delle compensazioni da considerare rischiose;
- le conseguenze dello scarto della delega sotto il profilo sanzionatorio sia in relazione alla tipologia di sanzione amministrativa applicabile ma soprattutto con riferimento alla base di computo della stessa.

In attesa dell'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle entrate si forniscono qui di seguito alcune considerazioni al riguardo.

Relativamente al primo aspetto, la formulazione letterale della norma fa ritenere che la sospensione dovrebbe riguardare solo le deleghe di pagamento aventi a oggetto compensazioni tra crediti e debiti di imposte gestite dall'Agenzia delle entrate, rimanendo invece esclusi gli F24 in cui vengono compensati, ad esempio, crediti contributivi con debiti della stessa natura. In altri termini la nuova previsione non dovrebbe operare laddove le partite in giuoco siano rappresentate da crediti e debiti il cui accertamento esula dalle competenze dell'Agenzia delle entrate.

Un altro tema centrale è quello di individuare quali possano essere le compensazioni rischiose che possono attivare la verifica da parte dell'Agenzia delle entrate. Dalla relazione accompagnatoria al DDL di Bilancio si desume che potrebbero essere oggetto di monitoraggio le seguenti situazioni:

- utilizzo del credito per compensare debiti iscritti a ruolo;
- utilizzo in compensazione del credito da parte di un soggetto diverso rispetto al soggetto titolare della posizione creditoria;
- utilizzo in compensazione di un credito generato molti anni addietro.

Nel caso in cui la sospensione attivi un controllo il cui esito sia sfavorevole, la sanzione applicabile dovrebbe essere quella prevista per le violazioni in materia di compensazioni e, nello specifico, quella stabilita dal comma 4 o 5, articolo 13, D.Lgs. 471/1997, a seconda che il credito indebitamente utilizzato in compensazione sia, rispettivamente, esistente oppure inesistente. Al riguardo si ricorda che la sanzione è fissata nella misura:

- del 30% del credito utilizzato, qualora ne sia dimostrata l'esistenza;
- che va dal 100% al 200% del credito utilizzato, qualora lo stesso sia inesistente.

Sempre in ordine agli aspetti sanzionatori, va compreso se lo scarto dell'F24 sia comunque integrale oppure, in presenza di compensazioni non a saldo zero, operi parzialmente.

In altri termini, qualora il pagamento del debito tributario avvenga in parte con esborso finanziario e in parte con compensazione rischiosa ritenuta non regolare, il versamento corrispondente alla quota pagata *cash* si può considerare eseguito?

Ancorando il ragionamento al dettato letterale della nuova disposizione, laddove è stabilito che "la

delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati, atteso il riferimento sia alle compensazioni che ai versamenti, sembrerebbe che lo scarto debba riguardare comunque l'intero F24. Ciò significherebbe che anche per la parte di debito pagata con denaro si verifica una violazione - omesso versamento - sanzionata nella misura base del 30%, con riduzione alla metà (15%) in caso di regolarizzazione entro 90 giorni (articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997). Se ciò venisse confermato allora converrebbe, nei casi di effettuazione di pagamenti con compensazione rischiosa non a saldo zero, spezzare il versamento in 2 deleghe, predisponendo, quindi:

- un F24 per il pagamento mediante esborso finanziario e
- un secondo F24 per il pagamento mediante compensazione.

Non resta che attendere per sapere in che modo il provvedimento dell'Agenzie delle entrate regolerà questo aspetto e tutte le altre peculiarità della novella normativa.

Compensazioni orizzontali		
Non rischiose	Rischiose	
Sospensione non applicabile	Sospensione fino a 30 giorni	
	Controllo con esito favorevole	Controllo con esito sfavorevole
	Il versamento si considera effettuato alla data in cui è avvenuto l'ordine di pagamento	Si verifica lo scarto (probabilmente) integrale dell'F24 ↓ Rischio: sanzione "automatica"

Revisione del classamento delle unità immobiliari correttivo per correggere le sperequazioni

La necessità di una revisione dei valori immobiliari dei fabbricati finalizzata a correggere eventuali sperequazioni è stata ribadita dalla Legge Delega 23/2014. Questo intento era in precedenza fatto proprio dall'articolo 1, comma 335, L. 311/2004 il quale si prefiggeva di eliminare, o quanto meno di ridurre significativamente, la sperequazione dovuta allo squilibrio, registrato per alcuni immobili, tra i valori catastali, in larga parte riferiti ad anni ormai superati, e i valori di mercato degli stessi immobili accresciuti notevolmente a seguito del mutato assetto urbano. La Cassazione, con sentenza n. 21176/2016 esamina il contenzioso instauratosi a seguito della richiesta di un Comune all'Agenzia del territorio di ottenere la revisione del classamento delle unità immobiliari ubicate nelle microzone appositamente individuate.

Premessa

La revisione dei valori immobiliari dei fabbricati è contenuta nella Legge Delega 23/2014 la cui finalità è quella di correggere eventuali sperequazioni determinate dall'attuale sistema di attribuzione delle rendite che risultano essere spesso disomogenee fra loro, se riferite a immobili della stessa categoria catastale, nonché di indicare criteri più oggettivi e trasparenti della stima catastale.

Il caso ricorrente è quello dei fabbricati situati nei centri storici delle città i cui valori catastali risultano essere nettamente inferiori rispetto a quelli propri di analoghe unità immobiliari ubicate in periferia e di minor pregio. Da qui la necessità di attribuire a ciascuna unità immobiliare il relativo valore patrimoniale e la rendita aggiornata, posto che tale disomogeneità ha creato palesi disparità (anche sociali) nella tassazione delle abitazioni.

La Legge citata ha, quindi, delegato il Governo ad attuare, con una serie di provvedimenti, una revisione estimativa "equa" del Catasto dei fabbricati mediante la definizione degli ambiti territoriali del mercato e la quantificazione del valore degli immobili.

La revisione, così delineata, coinvolge in particolar modo i Comuni in quanto il presupposto della maggior parte dei loro tributi (prima Ici, poi Imu, Tari e Tasi) è su base patrimoniale, costituita appunto dagli immobili presenti nel loro territorio.

Il contributo dei Comuni risulta, quindi, determinante atteso che non solo devono "individuare" i fabbricati non accatastrati ma accertare, per quelli censiti, il corretto classamento, la reale consistenza di fatto, la relativa destinazione d'uso come anche la categoria catastale. Una operazione che va condotta nel rispetto della trasparenza il cui risultato deve (o meglio "dovrà", dati i tempi) essere accessibile al pubblico.

L'uniformità delle caratteristiche tipologiche, dell'epoca di costruzione e della prevalente destinazione degli immobili determina l'inclusione in un'unica "microzona" della porzione del territorio di riferimento contenente, ad esempio, immobili residenziali con più appartamenti edificati negli anni '60 e '70, aventi un valore "medio" di mercato oppure immobili "storici" (palazzi, residenze e altro) di elevato valore¹.

Prima però della citata Legge Delega, l'articolo 1, comma 335, L. 311/2004 ha previsto la possibilità per gli uffici provinciali dell'Agenzia delle entrate/territorio di procedere, su attivazione dei Comuni, alla revisione parziale del classamento delle unità immobiliari urbane, di proprietà privata, ubicate in microzone comunali, definite così ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 138/1998, che presentano particolari anomalie relative al rapporto tra il valore medio immobiliare desunto dal mercato

¹ A. Iovine e L. Cenicola in "Catasto dei terreni e imposizione fiscale degli immobili rurali", Maggioli, 2014.

e il corrispondente valore medio catastale, calcolato ai fini Ici (tributo sostituito dall'Imu e Tasi), rispetto all'analogo rapporto medio dell'intero contesto comunale.

Il successivo comma 336 consente ai medesimi Comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in Catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, di richiedere ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento. In caso di inottemperanza entro 90 giorni dalla notificazione, l'iscrizione avveniva d'ufficio con oneri a carico dell'inadempiante.

Ai fini del presente commento va detto che il comma 335, in particolare, ha avuto anch'esso la finalità di eliminare, o quanto meno ridurre significativamente, la sperequazione creata a livello impositivo dallo squilibrio che per alcuni immobili si registrava tra i valori catastali, in larga parte riferiti ad anni susseguenti, e i valori di mercato degli stessi immobili accresciuti notevolmente in ragione della loro collocazione in un mutato sistema economico-culturale dell'assetto urbano.

Il principio introdotto dalla norma è stato, quindi, quello di procedere a una perequazione delle rendite catastali dei fabbricati in ambito comunale quando il rapporto tra i 2 valori (di mercato e catastale) riferito alla microzona, si discosta in modo palese dal rapporto calcolato sull'insieme delle microzone comunali.

Tutto questo si concretizza, per quanto già detto, quando il tessuto urbano si modifica a seguito della realizzazione di opere di rilevante interesse (pubbliche o private) ovvero quando si verificano altre condizioni tali da incidere direttamente sul mercato immobiliare.

Non risultando più attendibili i classamenti presenti all'origine nel NCEU sorge la necessità di procedere a una rivalutazione estimativa degli immobili coinvolgendo in questo il Comune che, sempre più attento ai mutati assetti del territorio, ha il compito di attivarsi tutte le volte che in una determinata microzona del suo territorio si verificano i presupposti di una sperequazione di tal genere².

Le microzone

Con il D.P.R. 138/1998, di attuazione della L. 662/1996³, è stato delineato un processo di revisione generale del sistema catastale edilizio urbano, che non ha poi avuto (sostanzialmente) seguito.

La nuova normativa ha previsto una radicale revisione e ristrutturazione del sistema estimativo e inventariale del Catasto urbano. A tale scopo è stata disposta la revisione delle zone censuarie per cui ciascuna di queste deve rappresentare una porzione omogenea di territorio provinciale, che può comprendere un solo Comune o una porzione del medesimo, ovvero gruppi di Comuni, caratterizzati da similari caratteristiche ambientali e socio-economiche.

Parimenti, il territorio comunale è stato articolato mediante "microzone", variabili in termini di consistenza dal numero della popolazione, che rappresentano una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di Comuni, un intero territorio comunale tale da presentare condizioni di omogeneità negli aspetti posizionali, urbanistici, storico-ambientali, nonché nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane.

La prerogativa di queste "sottozone" della zona censuaria, la cui introduzione ha rappresentato una novità, è costituita dal fatto che in ognuna di esse sono individuate quelle unità immobiliari che presentano analoghe caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; unitamente a valori di mercato omogenei.

Questa nuova "struttura territoriale", di dimensioni più contenute rispetto alla zona censuaria di cui fa parte, consente, quindi, valutazioni più puntuali ed è lo strumento attraverso il quale è possibile attuare il disposto dell'articolo 1, comma 335, L. 311/2004, ovvero sia la perequazione degli estimi catastali quando intervengono significative variazioni nel tessuto edilizio urbanistico, ovvero nella dotazione di servizi e infrastrutture.

² L'Agenzia del territorio ha rilevato in circa 370 Comuni microzone "anomale". Tuttavia, solo alcuni Comuni hanno richiesto la revisione parziale del classamento delle unità immobiliari. Si citano, ad esempio, i seguenti: Cervia, Casale Monferrato, Assisi, Perugia, Spello, Spoleto, Orvieto, Ferrara, Bari, Milano, Mirandola, Ravarino, Atri, Castellaneta, Bassano del Grappa, Roma, Lecce. Per questi sono stati emanati i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia del territorio che hanno attivato le operazioni.

³ Con la quale sono stati approvati anche il D.P.R. 138/1998 e D.M. 28/1998.

Avendo rilevanza anche ai fini reddituali, poiché attinente alla stessa potestà impositiva dei Comuni, è stata data a essi la possibilità di avviare, sentiti i competenti uffici del dipartimento del territorio, quelle procedure finalizzate a una delimitazione delle microzone per la gestione del territorio⁴. Ovviamente la realizzazione delle "microzone" in ambito comunale rappresenta non solo un criterio utile soprattutto ai fini della semplificazione del classamento degli immobili ma consente, altresì, di agevolare lo sviluppo immobiliare in alcuni quartieri degradati come anche differenziare il prelievo fiscale (fra immobili pregiati e quelli di minor valore).

Il pensiero della Cassazione

Sull'argomento si è pronunciata la Cassazione con sentenza n. 21176/2016 esaminando il caso di alcuni contribuenti ai quali era stato notificato un avviso di accertamento, a seguito della richiesta fatta al direttore dell'Agenzia del territorio (entrate) dal Comune di Milano al fine di ottenere, ai sensi dell'articolo 1, comma 335, L. 311/2004, la revisione del classamento delle unità immobiliari, di proprietà privata, ubicate in alcune microzone appositamente individuate.

Questi ultimi lamentavano che la revisione della rendita di alcune delle suddette unità immobiliari oggetto dell'accertamento, per le quali era stata presentata denuncia di variazione, avrebbe richiesto una stima dell'immobile con sopralluogo. La strada ove erano situate aveva, fra l'altro, subito nel corso degli anni una situazione di degrado.

Inoltre, per i ricorrenti la motivazione dell'accertamento era carente dell'indicazione di un qualsiasi elemento che giustificasse le ragioni di passaggio di alcune unità immobiliari da una categoria catastale ad altra "superiore".

Gli interessati ricorrevano alla CTP che accoglieva il ricorso, limitatamente al classamento di alcune unità immobiliari, in quanto l'inquadramento nella categoria A/2 presupponeva caratteristiche specifiche assenti nello stabile situato di quella strada. Di parere opposto la CTR che rigettava l'appello degli interessati.

Nel ricorso per Cassazione, i giudici di legittimità hanno rilevato che l'atto di accertamento indicava chiaramente che l'Amministrazione comunale aveva richiesto, ai sensi della suddetta normativa, al direttore dell'Agenzia del territorio di ottenere la revisione del classamento delle unità di proprietà privata ubicate nelle microzone individuate nella planimetria allegata all'avviso; richiesta accolta con provvedimento dello stesso direttore che aveva, quindi, attivato il processo di revisione.

Non vi erano quindi carenze di motivazione posto che per la giurisprudenza della Corte⁵ l'obbligo di motivazione dell'atto di classamento è comunque assolto una volta che sia stato evidenziato dall'ufficio stesso al fine di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili nella fase contenziosa.

Nel ripercorrere la genesi della riforma legislativa del catasto, la Suprema Corte evidenzia come l'articolo 1, comma 335, L. 311/2004 rientri in quel faticoso percorso intrapreso nel Paese che ha quale principale scopo quello di eliminare, o quanto meno di ridurre significativamente, la "sperequazione" dovuta allo squilibrio, registrato per alcuni immobili, tra i valori catastali, in larga parte ormai desueti (perché riferiti ad anni trascorsi), e i valori di mercato degli stessi immobili accresciuti notevolmente a seguito del mutato assetto urbano.

Per la Suprema Corte *"la motivazione dell'atto di classamento, che non è un atto di imposizione fiscale, trova riferimento, ai fini della propria sufficienza, nella peculiare normativa dell'articolo 1, comma 335, L. 311/2004, in quanto presupposto della revisione è il riallineamento resosi essenziale per il registrato significativo scostamento di valore rispetto all'insieme delle microzone comunali, senza che sia necessario indicare specifiche caratteristiche dell'immobile alle quali deve essere invece attento un diverso tipo di atto di classamento, che trova in altre norme la propria giustificazione (come ad esempio quello previsto dal comma 336, articolo 1 della stessa L. 311/2004, che richiede la presenza di innovazioni specifiche concernenti l'immobile in esame ed esige, quindi, in questo caso, e solo in questo caso, che la motivazione dell'atto di revisione riporti l'analitica indicazione delle trasformazioni subite dal bene; oppure quello previsto dall'articolo 3, comma 58, L.*

⁴ Con circolare 13/T/1999 del Dipartimento del territorio sono state definite le regole per la formazione delle microzone.

⁵ Cfr. Cassazione, sentenze n. 21532/2013 e n. 17322/2014.

662/1996, nella parte in cui si riferisce alla palese incongruità del classamento dell'immobile oggetto di revisione rispetto a fabbricati similari: è in questa seconda ipotesi, e solo in questa, che l'atto impositivo, come afferma Cassazione n. 2184/2015, dovrà indicare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento)".

Il fatto poi che la revisione del classamento (ex articolo 1, comma 335, L. 311/2004) non sia condizionata alle specifiche tecniche dell'unità immobiliare, bensì esclusivamente ai parametri relativi alla microzona alla quale quest'ultima appartiene, rende evidente – precisa la Cassazione – l'insussistenza di un obbligo dell'Agenzia al sopralluogo⁶.

Destituita di fondamento e, quindi, infondata anche la presunta violazione, lamentata dai ricorrenti, della normativa in materia di contenzioso atteso che solo in secondo grado l'Agenzia avrebbe prodotto una documentazione - la scheda della microzona estratta dalle delibere del Comune di Milano e il prospetto con i calcoli dei rapporti delle microzone - a sostegno dell'accertamento, e ai contribuenti non sarebbe stato così consentito di replicare efficacemente.

La Cassazione ha fatto presente, a tale riguardo, che secondo la giurisprudenza "in materia di contenzioso tributario, l'articolo 58, D.Lgs. 546/1992, consente la produzione nel giudizio di appello di qualsiasi documento, pur se già disponibile in precedenza"⁷.

Parimenti infondata, infine, la doglianza delle parti che lamentavano la carenza di potere del Direttore dell'Agenzia del territorio di aggiornare il valore medio di mercato secondo le modalità stabilite con il provvedimento di cui al comma 339, articolo 1, L. 311/2004. Per la Suprema Corte la determinazione del Direttore dell'Agenzia del territorio (del 2005), posta dall'Amministrazione comunale a supporto della motivazione dell'atto di classamento impugnato, è stata perfettamente coerente con le disposizioni del citato articolo e pienamente rispettosa di quanto prescritto dalla norma. Sulla base di tali conclusioni la Cassazione ha, quindi, respinto il ricorso.

Riferimenti normativi

articolo 58, D.Lgs. 546/1992

L. 311/2004

⁶ Cfr, Cassazione, sentenza n. 21923/2012.

⁷ Cfr. Cassazione, sentenza n. 22776/2015.

I soci finanziatori nelle società cooperative

Il mai completato esame delle problematiche di finanziamento della società cooperativa e la ricerca di sempre nuove soluzioni che migliorino la patrimonializzazione di tale società, hanno indotto il Legislatore a proporre nuove ipotesi di soluzione del problema. L'ultima proposta in tal senso è stata l'istituzione di una nuova categoria di soci: i "soci finanziatori", ampliando in misura considerevole le disposizioni di cui all'articolo 4, L. 59/1992, in quanto ai soci cooperatori e ai soci sovventori e azionisti di partecipazione si è affiancata questa nuova categoria di soci al fine di favorire un incremento del patrimonio della cooperativa.

I soci finanziatori

Al fine di incentivare l'ingresso dei soci finanziatori nelle società cooperative viene prevista nello schema della norma di riferimento (articolo 2526, cod. civ.) una specifica tutela sia sul piano patrimoniale (partecipazione agli utili) sia sul piano amministrativo (gestione della società).

Si è cercato di definire così un quadro di possibile sviluppo, che, pur prevedendo nuove peculiarità distintive, consente e addirittura privilegia il mantenimento dei requisiti mutualistici nell'ottica di una maggiore presenza delle cooperative sul mercato.

In relazione a ciò la disposizione dell'articolo 2526, cod. civ., che ha introdotto la previsione di nuovi soci finanziatori, pone grande attenzione a non snaturare i contenuti mutualistici della cooperativa. Per tale motivo viene prevista nella disposizione di Legge una specifica tutela, sia sul piano patrimoniale (partecipazione agli utili) sia sul piano amministrativo (gestione della società) a favore dei soci cooperatori. L'articolo 2526, cod. civ., prevede, infatti, che siano posti limiti anche sul totale dei voti attribuibili a tale categoria di soggetti e siano altresì previsti limiti alla collocazione dei titoli emessi da cooperative.

Tali disposizioni valgono indistintamente sia per le cooperative a mutualità prevalente che non. Il Legislatore pone infatti quale unica limitazione per le cooperative a mutualità prevalente un tetto massimo alla remunerazione degli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori (non oltre i 2 punti rispetto al limite massimo del dividendo), lasciando però libertà statutaria per la remunerazione degli strumenti posseduti da soggetti diversi. Viene infine precisato, sempre nell'articolo 2526, cod. civ., che in nessun caso i privilegi attribuiti ai possessori di strumenti finanziari, sia in sede di rimborso sia di partecipazione agli utili, possono consentire di intaccare le riserve indivisibili. Introdotta in tal modo la figura del socio finanziatore, occorre ricordare che all'interno di tale qualificazione si collocano le tipologie del socio sovventore e del possessore di azioni di partecipazione, già previste fin dalla L. 59/1992.

I soci sovventori

Come più volte chiarito, le norme introdotte nel codice civile non hanno cancellato i privilegi strumenti di finanziamento delle cooperative previsti dalla L. 59/1992, che trovavano il presupposto della loro emissione nella volontà dei soci di utilizzarli e nell'espressa previsione dell'atto costitutivo (articolo 2526, comma 1, cod. civ.) della possibilità di procedere all'emissione di strumenti finanziari. È in tale quadro che si inserisce e si differenzia ora la tipologia dei soci sovventori, quale specifica categoria all'interno di quella più ampia e indistinta dei soci finanziatori. Tale categoria, che mantiene una totale autonomia rispetto a quella generica dei soci finanziatori e che mantiene una propria autonoma e diversa disciplina, è stata istituita dall'articolo 4, comma 1, L. 59/1992, che ha previsto l'applicazione dell'articolo 2548, commi 1 e 2, cod. civ., alle cooperative in genere, con la sola esclusione di quelle operanti nel settore dell'edilizia abitativa, subordinando tale applicabilità alla previsione nello statuto della costituzione di fondi per lo sviluppo tecnologico o per la ristrutturazione o il potenziamento aziendale. Si realizza così la possibilità per le cooperative in genere, di perseguire, unitamente allo scopo mutualistico, tipico dei soci cooperatori ordinari, uno scopo diverso, sostanzialmente lucrativo, perseguito dai soci sovventori.

La costituzione di fondi per lo sviluppo tecnologico o per la ristrutturazione o il potenziamento aziendale

In tale quadro, i fondi costituiti con i conferimenti di denaro che i soci sovventori hanno corrisposto a fronte della loro partecipazione, non individuano necessariamente un patrimonio distinto e iscrivibile separatamente nei bilanci delle cooperative, bensì rappresentano quota parte del capitale sociale attribuito a una specifica categoria di soci.

Ciò non significa che i citati fondi assumano una configurazione unica, bensì rende esplicito che i conferimenti dei soci sovventori assumono la configurazione descritta.

Niente impedisce, quindi, che conferimenti di altro tipo, fra le tante destinazioni possibili, possano confluire ai fondi per lo sviluppo e potenziamento aziendale sotto forma di riserva o di accantonamenti patrimoniali.

Conseguenza diretta di tale determinazione sarà che l'utilizzo dei fondi, oltre alla verifica che tutti i soci generalmente esercitano in sede di approvazione di bilancio sulla conservazione del capitale sociale, potrà essere soggetto a un particolare controllo da parte dei soci sovventori, per i quali si può ipotizzare uno specifico diritto e potere di controllo sull'utilizzo delle somme da loro versate.

Si ritiene, infatti, che il mancato rispetto del vincolo di destinazione e di impiego di tali fondi da parte degli amministratori possa permettere ai soci sovventori, sia collettivamente sia singolarmente, l'iniziativa per l'esercizio di un'azione di responsabilità contro il CdA e, conseguentemente, anche nei confronti del Collegio dei sindaci che non avesse vigilato sulla correttezza di tale aspetto della gestione. Occorre comunque precisare che gli eventuali atti concretizzati nel diverso utilizzo dei fondi in questione, ed eventualmente posti in essere, mantengono comunque garantita la loro efficacia nei confronti dei terzi.

Anche se la previsione dei soci sovventori può sussistere fin dalla costituzione della cooperativa, la previsione statutaria delle modalità di funzionamento dei fondi formati con gli apporti dei soci sovventori potrà anche essere determinata successivamente.

Nel caso in cui nello statuto della cooperativa siano previsti, oltre all'ammontare del fondo, anche il valore nominale e il numero delle azioni nominative che vengono a costituirlo e le modalità di emissione, sarà il CdA a provvedere all'emissione di tali titoli e a curare la loro attribuzione.

In tale caso, però, se si dovesse determinare successivamente una variazione dell'ammontare del fondo, questa, in quanto modificazione statutaria, dovrà essere deliberata dall'assemblea straordinaria dei soci.

Se lo statuto si limita invece a una generica e indeterminata previsione dei fondi, dovrà essere una delibera dell'assemblea ordinaria dei soci a regolamentare l'emissione e l'ammontare delle azioni necessarie a realizzare lo scopo cui tali titoli vengono destinati.

La qualifica di socio a pieno titolo del sovventore

Tenuto conto quindi che l'apporto dei soci sovventori viene qualificato come conferimento di capitale sociale, si può rilevare come il sovventore possa essere considerato a tutti gli effetti quale socio della cooperativa.

Conseguentemente, il sovventore non appare come finanziatore esterno alla società, come anche previsto dall'articolo 2541, cod. civ., bensì risulta un socio propriamente qualificato e, come tale, concorre al perseguimento dello scopo mutualistico tipico della società cooperativa, anche se tale partecipazione si determina esclusivamente attraverso il conferimento di un capitale sociale a destinazione vincolata.

Le conseguenze di tale determinazione sono molteplici. Si applicano infatti al socio sovventore le clausole statutarie generali nonché quelle riservate alla speciale categoria di soci. In particolare, in caso di conclusione del rapporto sociale, il sovventore non otterrà una semplice restituzione dell'apporto di denaro, bensì dovrà ottenere la liquidazione della partecipazione sociale, nel rispetto delle modalità e dei tempi di esecuzione che caratterizzano tale atto e con tutte le ulteriori conseguenze che al corrispondente diritto si collegano.

Le azioni dei soci sovventori

La caratteristica della variabilità del capitale sociale, specifica peculiarità delle società cooperative, deve ritenersi attribuita infatti a tutte le sue parti e anche, quindi, a quella formata con le azioni dei soci sovventori e, in generale, con quelle di qualunque altra categoria di soci.

Come si è potuto rilevare dalle brevi note che precedono, con l'emanazione della L. 59/1992 si è assistito a una sorta di anticipazione di quella diversificazione del rapporto socio-cooperativa che con le disposizioni della riforma del codice ha poi trovato una sua definitiva affermazione.

Viene così ammessa la possibilità di prevedere, nell'atto costitutivo della società, categorie di azioni fornite di diritti differenziati, potendo assoggettare a particolari condizioni il trasferimento delle nuove azioni nominative, in quanto riconosciute nel libro dei soci.

Tale categoria di azioni, secondo quanto disposto dallo statuto o dalle leggi speciali, non può essere posseduta da un soggetto anonimo nei confronti della società e degli altri soci. Si consente così, anche per le cooperative, la correlazione esistente fra le norme generali riferite all'emissione e al funzionamento delle azioni nominative e la particolare previsione di maggior remunerazione connessa alla limitazione del diritto di voto, prevista dalla medesima norma istitutiva dei soci sovventori. È infatti all'articolo 4, comma 2, L. 59/1992, che si è individuata inizialmente la previsione che i voti attribuiti ai soci sovventori non possono in ogni caso superare 1/3 dei voti spettanti a tutti i soci ed è all'articolo 2526, comma 3, cod. civ., che tale grado di limitazione nella capacità di voto è stato ulteriormente ridotto nella misura di 1/3 dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti, limite condiviso dai soci sovventori con tutti gli altri possessori di strumenti finanziari eventualmente presenti all'assemblea. La legge non individua alcun limite per l'emissione delle azioni nominative dei soci sovventori e non pone altresì alcun limite all'ammontare della partecipazione del singolo socio sovventore, sia per non porre ostacoli al conferimento di somme da parte di tali soggetti, sia per permettere il raggiungimento degli scopi del socio sovventore, che non persegue il soddisfacimento di un bisogno mutualistico, bensì ricerca l'ottenimento di un utile.

In tal senso, al socio sovventore non è applicabile il limite massimo della quota fissato dall'articolo 2525, cod. civ., ritenendosi tale applicazione una drastica limitazione all'istituto dei soci sovventori, la cui finalità è quella appunto di dare soluzione ai problemi della sottocapitalizzazione degli enti cooperativi.

Come già ricordato, l'unico limite previsto dalla legge è quello collegato alla ridotta capacità di voto attribuita ai soci sovventori, ai quali non è consentito il superamento di 1/3 dei voti spettanti a tutti i soci. La limitazione di voto prevista per i soci sovventori propone l'obbligo di dover trovare una soluzione per tutti quei casi in cui il numero dei sovventori presenti in assemblea venga a superare il limite citato del terzo dei presenti. Considerato che il rapporto (1/3) imposto dalla legge appare come un limite invalicabile, sarà obbligatorio evitare, nel caso in cui si manifesti l'ipotesi descritta, occasioni di votazione assembleare, provvedendo al contempo alla ricostituzione del corretto rapporto fra i voti dei soci sovventori e quelli dei soci cooperatori.

Non ritenendo possibile ridurre la capacità di voto dei singoli soci sovventori in un momento successivo all'emissione dei titoli, si ritiene di poter individuare i soci sovventori quale categoria autonoma cui attribuire, in caso di superamento del limite, comunque 1/3 dei voti dell'assemblea, a prescindere sia dal numero dei soci sovventori che dall'ammontare dei loro conferimenti. L'ipotesi così individuata rende impossibile il superamento del limite citato e permette comunque la formazione della volontà dei soci sovventori attraverso la ripartizione proporzionale del totale dei voti consentiti fra i voti favorevoli, contrari e astenuti manifestati nell'ambito delle votazioni dell'assemblea speciale della categoria.

Tenuto conto che le azioni nominative possono essere attribuite a chiunque chieda di partecipare, e quindi anche ai soggetti già soci cooperatori, è necessario porsi il quesito a quale categoria appartengano questi ultimi nel caso di sottoscrizione delle azioni nominative. La lettera della norma del comma 2, posta in relazione sia con quella dell'articolo 4, comma 2, L. 59/1992, sia con lo spirito proprio dell'intera legge di riforma, permette di rispondere all'interrogativo proposto.

Mentre l'articolo 4, comma 4, L. 59/1992, chiarisce che *"i conferimenti dei soci sovventori sono rap-*

presentati da azioni nominative trasferibili", il comma 2 dispone la limitazione del potere di voto dei soci sovventori "anche in relazione ai conferimenti comunque posseduti", ammettendo quindi l'ipotesi che i conferimenti con potere di voto dei soci sovventori possano essere anche altri oltre alle azioni nominative. È lecito pensare che questo possa essere anche il caso dei soci cooperatori, che, già possessori di quote del capitale sociale, acquistano anche azioni nominative, perseguendo così, attraverso la partecipazione alla cooperativa, oltreché uno scopo mutualistico, anche uno scopo di lucro parziale.

Scopo mutualistico e scopo di lucro

Definita in tal modo l'ipotesi appena delineata, è necessario verificare se sia possibile che un singolo soggetto, socio di una cooperativa, possa perseguire uno scopo mutualistico congiuntamente a un contemporaneo scopo di lucro, avendo per di più riferimento alla medesima attività.

L'interpretazione appena formulata lo ammette come possibile senza alcuna riserva, anche se determina l'insorgere della conseguente limitazione nel potere di voto.

Pertanto, il socio cooperatore che venisse ad acquisire azioni nominative vedrebbe attribuirsi anche la qualifica di socio sovventore, che, coesistendo con la precedente, determina la conseguente limitazione nel potere di voto nell'assemblea in capo a quel particolare socio.

La possibilità di tale duplice modalità di partecipazione, sia tramite il possesso di quote sia tramite l'attribuzione di azioni nominative trasferibili, non ha motivo però di essere limitata ai soli soci ordinari che volessero assumere anche la veste di soci sovventori, bensì deve essere ammessa come generalmente possibile per i soci sovventori, risultandone verificata l'ammissibilità dalla norma dell'articolo 7, comma 2, L. 59/1992.

Sulla cumulabilità della posizione di socio sovventore e socio cooperatore ha espresso parere favorevole la Commissione centrale per le cooperative nella seduta del 18 ottobre 1994. Già nella seduta del 16 marzo 1994, la stessa Commissione, riconoscendo applicabile la disciplina del socio sovventore anche alle società cooperative di facchinaggio, aveva espresso la propria posizione ammettendo la cumulabilità della qualità di socio ordinario con quella di socio sovventore. Con la successiva seduta del 18 ottobre 1994, la Commissione è andata ancora oltre, ammettendo altresì l'ulteriore ipotesi che l'originaria posizione di socio sovventore sia poi cumulabile con un'altra figura di socio.

Quanto appena evidenziato non modifica le ulteriori condizioni previste dalla legge per la partecipazione dei soci sovventori. Ricorrono infatti le particolari previsioni di maggior remunerazione disposte dalla medesima normativa che ha istituito i soci sovventori.

È ammissibile ipotizzare ora che un'effettiva possibilità di sviluppo dell'istituto del socio sovventore sarà condizionata anche dall'attuazione dell'articolo 2541, cod. civ., il quale, nel ribadire la possibilità di istituire assemblee speciali dei possessori di strumenti finanziari per ciascuna categoria, prevede che tali assemblee devono eleggere un rappresentante comune, con il compito di provvedere all'esecuzione delle deliberazioni delle assemblee speciali, tutelandone i diritti nei confronti della cooperativa.

A tali assemblee speciali potrà competere un particolare giudizio di merito su quelle deliberazioni dell'assemblea generale che possono pregiudicare i diritti della categoria speciale dei soci sovventori, avendo riferimento sia alla possibilità di particolari condizioni per la ripartizione degli utili, sia per la liquidazione di quote e azioni.

Ulteriori possibili privilegi disposti statutariamente potrebbero consistere nella previsione che alle azioni dei soci sovventori spetti in ogni caso un dividendo maggiorato rispetto a quello spettante ai soci cooperatori o che, in sede di liquidazione della cooperativa, vengano rimborsate prima le azioni dei soci sovventori per il loro valore nominale eventualmente rivalutato e poi quelle dei soci cooperatori.

Le particolari condizioni di favore appena descritte, e in particolare la previsione di una prelazione dei soci sovventori alla remunerazione rispetto ai soci cooperatori, è ulteriormente avvalorata dall'osservazione che il privilegio appena evidenziato non ricorre per le azioni di partecipazione cooperativa, per le quali esiste invece una riserva di utili che devono essere comunque attribuiti a tale particolare tipo di azioni, anche a costo di esaurire tutta la quota di utili disponibile per la distribuzione.

Ne segue che un'eventuale precedenza nella remunerazione dei soci sovventori non contrasta con il perseguimento dello scopo mutualistico, né lede in tal senso i diritti soggettivi dei soci cooperatori.

La possibilità di autonoma determinazione della natura e delle modalità dei privilegi sopra ipotizzati o della loro negazione incontra comunque alcune limitazioni.

In presenza di soci sovventori, infatti, appare sicuramente illegittima la clausola statutaria che riservi all'assemblea la facoltà di deliberare il rinvio di tutti gli utili a riserve, determinando conseguentemente la mancata distribuzione degli utili spettanti ai soci sovventori, poiché ciò comporterebbe l'impossibilità di realizzazione dello scopo che il socio sovventore intende perseguire con il conferimento.

È opportuno, da ultimo, ricordare come le favorevoli opportunità previste per i soci sovventori appena descritte appaiono comunque subordinate al privilegio, cui si è già accennato, previsto per le azioni di partecipazione cooperativa relativamente alla ripartizione degli utili e al rimborso del capitale sociale in sede di liquidazione.

I soci di partecipazione cooperativa

L'istituzione delle azioni di partecipazione cooperativa aveva rappresentato un primo completamento delle modalità di finanziamento per le società cooperative, espressamente introdotte dalla L. 59/1992.

Con la figura dell'azionista di partecipazione, la norma precedente alla riforma del codice civile aveva infatti individuato un'ulteriore tipologia di socio finanziatore, che, senza partecipare direttamente alla gestione dell'impresa, ricercava tramite l'apporto di finanziamenti l'esclusivo risultato di un utile monetario, offrendo al contempo alla cooperativa la disponibilità dei mezzi finanziari necessari per un più facile conseguimento del fine mutualistico alla cooperativa partecipata.

Si è osservato così il completamento del quadro delle diverse categorie di socio, prevedibili nella generalità delle società cooperative ed espressamente individuate dalla legge:

- il socio ordinario o cooperatore, che partecipa direttamente alla gestione dell'impresa;
- il socio finanziatore sovventore, che, ricercando un fine lucrativo, vi partecipa parzialmente;
- il socio finanziatore di partecipazione, che, ricercando esclusivamente il fine di lucro, si affida totalmente alla gestione delle categorie di soci precedentemente indicate, conferendo le risorse finanziarie necessarie allo sviluppo dell'impresa;
- il socio finanziatore (generico) titolare di altri strumenti di finanziamento;
- il finanziatore non socio, come previsto dall'articolo 2526, cod. civ..

Le azioni di partecipazione cooperativa

L'articolo 5, L. 59/1992, che aveva istituito la fattispecie delle azioni di partecipazione cooperativa, ha trovato poi un suo nuovo presupposto d'ordine generale negli articoli 2525 e 2526, cod. civ..

Tali articoli, rinviando la disciplina delle azioni di società cooperative alle specifiche norme previste dal codice civile per le azioni delle Spa, richiamano ora tutte le norme previste dagli articoli dal 2346 al 2349, cod. civ. e dagli articoli 2354, 2355 e 2437 ss., cod. civ..

Appare così ammissibile l'emissione di azioni privilegiate, a voto limitato, e di risparmio.

Si è posto così termine alla precedente esclusione, finora motivata in omaggio a quel principio di uguaglianza ritenuto assoluto all'interno della compagine sociale, che, partendo dall'affermazione "una testa un voto", ha sempre posto tutti i soci delle cooperative su un piano di uguali diritti e doveri, a prescindere dal corrispondente valore della partecipazione di ciascuno.

Le caratteristiche che contraddistinguono e qualificano le azioni di partecipazione cooperativa possono essere elencate come segue:

- la loro emissione è condizionata alla previsione nello statuto dell'attuazione di procedure di programmazione pluriennale finalizzate allo sviluppo o all'ammodernamento aziendale;
- non danno diritto di voto;
- danno diritto al privilegio sia nella ripartizione degli utili che nel rimborso del capitale;
- "possono essere titoli al portatore, a condizione che siano interamente liberate". Conseguentemente, ma in subordine alla condizione posta, possono essere trasferite liberamente, godendo dell'anonimato.

Per quanto attiene al primo punto, l'emissione di tali azioni è subordinata all'adozione, in conformità alla previsione contenuta nello statuto sociale, di "procedure di programmazione pluriennale finalizzate allo sviluppo o all'ammodernamento aziendale". L'attuazione di tali programmi e il grado di realizzazione raggiunto sono soggetti all'approvazione annuale dell'assemblea ordinaria in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio e, successivamente, al parere favorevole espresso dall'assemblea speciale degli azionisti di partecipazione a tutela dei propri diritti.

Quanto al secondo punto, la privazione del diritto di voto non determina una modificazione della natura di tali azioni quali parti del capitale sociale.

Alle stesse, infatti, non vengono meno tutti gli altri diritti che, normalmente, competono a un titolo azionario, quali ad esempio il diritto dei loro possessori di assistere all'assemblea generale dei soci e di opporsi, proponendo, anche individualmente, l'impugnazione di quelle delibere, assunte dalla stessa, che dovessero pregiudicare i diritti individuali o gli interessi dei singoli e, in particolar modo, il diritto al dividendo.

La capacità di intervento del singolo non contraddice quella parte della norma nella quale è prevista la nomina di un rappresentante comune per gli azionisti di partecipazione; in nessuna parte della stessa è infatti ipotizzata l'esclusione dei citati diritti individuali, che, in quanto tipici dei possessori di titoli azionari di qualunque tipo e specie, devono ritenersi riferibili anche alle azioni di partecipazione.

Quanto al terzo punto, si può osservare come per gli azionisti di partecipazione è previsto il riconoscimento di un privilegio nel dividendo, quantificato in termine fisso, in un maggior ammontare dell'utile da attribuire, pari al 2% in più rispetto alle quote e azioni dei soci della cooperativa. Tale caratteristica individua e qualifica il maggior vantaggio riconosciuto a tali azionisti finanziatori.

Mentre per i soci sovventori la remunerazione della loro partecipazione vede nel 2% in più il livello massimo attribuibile, e quindi qualunque valore intermedio è possibile, per gli azionisti di partecipazione tale maggiorazione rappresenta il valore predeterminato della remunerazione loro dovuta.

Ulteriore vantaggio per le azioni di partecipazione si riscontra all'atto dello scioglimento della società. In tale occasione le azioni di partecipazione cooperativa godono di un diritto di prelazione nel rimborso del capitale per l'intero valore nominale. Conseguentemente, e in diretta corrispondenza dei privilegi indicati, nel caso di riduzione del capitale sociale per perdite, le azioni di partecipazione cooperativa parteciperanno alla copertura delle stesse solo per quella parte della perdita che eccede il valore nominale complessivo delle altre azioni o quote, anche rivalutate, ricomprendendo quelle dei soci sovventori.

A fronte dei vantaggi appena enunciati è necessario ricordare, però, che per tale categoria di azioni non è ammessa la possibilità di rivalutazione prevista dall'articolo 7, L. 59/1992. In tale norma, infatti, la possibilità di rivalutazione prevista per il capitale sociale posseduto dai soci ordinari è estesa esclusivamente ai soci sovventori.

Infine, relativamente al quarto punto, è opportuno sottolineare come, proprio al fine di facilitare la diffusione di tale mezzo di finanziamento delle cooperative, le azioni in questione possono essere anonime. Il Legislatore ha ampliato così le ipotesi di deroga all'ordinario regime di individuazione dei possessori di azioni, dettato da specifiche motivazioni di carattere tributario, relativamente al quale già esisteva la possibilità di anonimato prevista dal vecchio articolo 2355, cod. civ., riferita alle azioni al portatore.

Si ritiene che anche per le società cooperative possa essere lo statuto a disporre o meno l'anonimato delle azioni di partecipazione.

L'accostamento appena effettuato con le azioni di risparmio istituite con la L. 216/1974, nonché l'insieme di tutte le precedenti considerazioni, porta a trarre una prima conclusione.

Le azioni di partecipazione devono essere considerate, nel sistema della società cooperativa, come una vera e propria parte del capitale sociale, anche se da ritenere con destinazione vincolata. A loro volta, i corrispondenti possessori sono da intendere quali soci della cooperativa a tutti gli effetti, anche se con diritti in parte limitati. Per tale motivo, fatta salva l'ipotesi prevista dall'articolo 5, comma 6, L. 59/1992, (possibilità di titoli al portatore, quindi anonimi), se ne dovrà fare annotazione sul libro soci, con tutte le specificazioni attinenti al particolare tipo di azione posseduta.

Come tale, l'azionista di partecipazione potrebbe anche avere un interesse proprio all'esclusione della condizione di titoli al portatore per le proprie azioni. Avrebbe diritto in tale caso, salvo espressa esclusione nello statuto della cooperativa, di poter essere eletto, alla pari degli altri soci, amministratore e anche presidente, non essendo tale possibilità esclusa in alcuna parte della legge. Varrebbe peraltro, anche in questo caso, la limitazione già posta per i soci sovventori e valida anche per i c.d. soci tecnici, per la quale la maggioranza degli amministratori deve essere sempre costituita da soci cooperatori. Come previsto dall'articolo 5, comma 4, L. 59/1992, le azioni di partecipazione possono essere emesse per un ammontare complessivo non superiore al valore contabile delle riserve indivisibili o del patrimonio netto risultante nell'ultimo bilancio certificato e devono contenere, oltre alle altre indicazioni previste ai sensi dell'articolo 2354, cod. civ., anche la dicitura: "*azione di partecipazione cooperativa*". Nella pratica, però, 1 dei 2 vincoli posti all'ammontare massimo del valore delle azioni di possibile emissione risulta soltanto apparente, in quanto nei fatti il valore limite viene a coincidere esclusivamente con il patrimonio netto. Occorre ricordare, infatti, che le riserve delle cooperative, tutte indivisibili se sussiste il presupposto statutario, rappresentano una delle componenti del patrimonio netto della società ai sensi dell'articolo 2424, cod. civ.. Considerato, pertanto, che l'ipotesi di un'emissione di azioni di partecipazione per un ammontare pari al valore contabile delle riserve indivisibili coincide con l'emissione di un valore corrispondente a una delle parti del patrimonio netto, si è portati a ritenere tale ipotesi come non molto significativa e da ricondurre, piuttosto, a un'infelice formulazione del testo di legge. Rientrando, infatti, il valore contabile delle riserve indivisibili all'interno del patrimonio netto, solamente tale secondo valore assume il significato di vero limite e, quindi, di valore non superabile da ciascuna emissione. È comprensibile allora la richiesta, formulata dalla legge, di una puntuale verifica dell'avvenuta sottoscrizione di tali titoli ed è quindi anche comprensibile perché, in tali casi, sia richiesta una certificazione del bilancio che accerti l'effettivo valore raggiunto dal patrimonio netto della società. Da questa previsione scaturisce l'obbligo di certificazione anche per quelle cooperative il cui bilancio non deve essere normalmente oggetto di tale accertamento, ai sensi dell'articolo 15, L. 59/1992, ma che procedono all'emissione di azioni di partecipazione cooperativa. Per almeno la metà del valore totale dell'emissione, tali azioni devono essere offerte in opzione ai soci, sia cooperatori, sia sovventori, sia tecnici, e ai lavoratori dipendenti della cooperativa. Tali soggetti possono sottoscriverle anche superando i limiti massimi delle azioni e quote possedute di cui all'articolo 3, comma 1, L. 59/1992.

La procedura di programmazione pluriennale per lo sviluppo e l'ammodernamento aziendale e la costituzione dell'assemblea speciale

L'analisi della formula utilizzata dalla legge per ammettere e condizionare la creazione delle azioni di partecipazione cooperativa permette di rilevare come la procedura di programmazione pluriennale per lo sviluppo e l'ammodernamento aziendale, che ne rappresenta la premessa, si risolve nella pratica esclusivamente nell'adozione della corrispondente modifica statutaria, potendo rientrare la sua effettiva applicazione nelle ordinarie attività di gestione e di sviluppo di competenza del CdA. Si può leggere, pertanto, nella norma in questione la volontà del Legislatore di consentire una generalizzata adozione, da parte di tutte le cooperative, di tale possibilità di finanziamento senza eccessive formalità, non essendovi peraltro alcuna forma di incompatibilità, come già ricordato, fra azionisti di tale specie e gli altri soci. Per quanto attiene all'organizzazione e al funzionamento degli azionisti di partecipazione, l'articolo 6, L. 59/1992, prevede la costituzione di un'assemblea speciale e la nomina di un rappresentante comune. Tali particolari caratteristiche di funzionamento evidenziano una singolare analogia esistente, anche nei termini con i quali la norma si esprime, nei confronti della disciplina dell'organizzazione degli obbligazionisti, che in parte si sovrappone a quella propria degli azionisti. La verifica della somiglianza nell'organizzazione tra i 2 istituti non permette però di legittimare in via automatica l'applicazione, all'assemblea dei soci di partecipazione cooperativa, delle norme dettate dal codice civile in tema di funzionamento dell'assemblea degli obbligazionisti (articoli 2415-2416, cod. civ.), in quanto, come già ricordato, la possibilità di assemblee di soci appartenenti a particolari categorie è disciplinata dall'articolo 2540, cod. civ.. Tenuto conto, però, che la norma appena citata richiama la necessità di almeno 3.000 soci, anche l'eventuale rinvio alle norme

sulle assemblee degli obbligazionisti potrebbe essere tenuto in considerazione. Tale soluzione trova conferma anche relativamente alla disciplina del rappresentante comune, per il quale ricorrono pure criteri di funzionamento analoghi a quelli degli obbligazionisti. È, infatti, suo compito provvedere a curare l'attuazione delle deliberazioni dell'assemblea speciale e tutelare gli interessi comuni della categoria dei possessori delle azioni di partecipazione cooperativa nei rapporti con la società. Egli ha, inoltre, diritto di esaminare tutti i libri sociali e di ottenere estratti, nonché di assistere all'assemblea della società e di impugnare quelle deliberazioni che possano ledere qualche diritto della categoria nel suo complesso. L'assemblea speciale, che può costituirsi anche per ciascuna emissione di azioni di partecipazione, delibera:

- sulla nomina e revoca del proprio rappresentante comune;
- sull'approvazione delle deliberazioni dell'assemblea ordinaria della società che pregiudicano i diritti della categoria;
- sulla costituzione di un fondo per le spese necessarie per la tutela degli interessi comuni e sul relativo rendiconto;
- sugli altri oggetti di interesse comune.

Ulteriormente, l'assemblea speciale è competente anche a esprimere annualmente un parere motivato sullo stato di attuazione dei programmi pluriennali di sviluppo.

Non deve meravigliare quindi se, in sede di approvazione del bilancio annuale di esercizio e, conseguentemente, dell'attività svolta degli amministratori, il mancato rispetto dell'obbligo di destinare e di impiegare tali fondi per l'attuazione dei citati programmi dovesse generare l'iniziativa di un'azione di responsabilità nei confronti del CdA e, conseguentemente, del Collegio dei sindaci che non avesse controllato la correttezza di tale aspetto della gestione.

Una nota di commento particolare merita l'ipotesi di eventuale costituzione del fondo per le spese necessarie per la tutela degli interessi comuni. Occorre infatti individuare preliminarmente se tale fondo rappresenti una quota del patrimonio netto della cooperativa o se, diversamente, sia proprietà indivisa degli azionisti di partecipazione oppure se, pur facendo parte del patrimonio netto della cooperativa, sia sottratto alla potestà decisionale degli amministratori, pur restando soggetto alla gestione amministrativa di questi. Potendosi determinare un interesse contrastante con la cooperativa, si ritiene che la disponibilità e l'impiego di tale fondo non possa essere di competenza degli amministratori della cooperativa stessa. Conseguentemente, sia che venga formato con risorse della cooperativa, sia che venga formato con risorse proprie dei componenti l'assemblea o con entrambe, tale fondo permette all'assemblea degli azionisti di partecipazione di assumere una sorta di autonomia patrimoniale rispetto all'assemblea dei soci della cooperativa di cui è parte.

Per di più, l'obbligo di rendiconto lascia supporre che tale fondo può essere costituito anche in via preventiva, in assenza quindi di una specifica ipotesi di interessi negati e da tutelare. Ulteriore problematica è rappresentata dall'individuazione del soggetto incaricato della gestione del fondo e tenuto al rendiconto. La lettura del testo di legge induce a pensare che l'incarico debba competere al rappresentante comune in contraddittorio con gli amministratori, ma non deve essere esclusa l'ipotesi di un soggetto diverso scelto dagli azionisti di partecipazione.

L'ipotesi dell'approvazione di un particolare regolamento dell'assemblea speciale, che i componenti di questa potrebbero darsi a completamento delle norme previste dalla legge, permette di considerare il grado di autonomia posseduto da tale organismo che solo apparentemente risulta limitato dalla disposizione che attribuisce agli amministratori o al rappresentante comune la possibilità di convocare l'assemblea speciale quando lo ritengono necessario o quando almeno 1/3 di tali azionisti ne faccia richiesta.

Riferimenti normativi

articolo 2526, cod. civ.

articolo 2548, cod. civ.

articolo 2541, cod. civ.

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 maggio 2018, 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'articolo 7, D.L. 70/2011.

martedì 15 maggio

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 e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Rottamazione cartelle carichi affidati nel periodo dal 2000 al 2016

Scade oggi il termine di presentazione dell'istanza per avvalersi della definizione agevolata senza pagamento di sanzioni ed interessi di mora, dei debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo dal 2000 al 2016 per le quali non è stata presentata in precedenza istanza di definizione.

Rottamazione cartelle soggetti non ammessi

Scade oggi il termine per i contribuenti che hanno presentato istanza ai fini della rottamazione ma che non sono stato ammessi alla definizione agevolata, a causa del mancato tempestivo pagamento di tutte le rate scadute al 31 dicembre, per presentare l'istanza di riammissione.

Rottamazione cartelle carichi affidati nel periodo 1° gennaio – 30 settembre 2017

Scade oggi il termine di presentazione dell'istanza per avvalersi della definizione agevolata senza pagamento di sanzioni ed interessi di mora, dei debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo dal 1° gennaio al 30 settembre 2017.

mercoledì 16 maggio

Versamenti Iva mensili e trimestrale

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile (codice tributo 6003).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Sempre oggi scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il trimestre gennaio marzo (codice tributo 6031).

Versamento saldo Iva 2018

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il versamento rateale, devono versare la terza rata del conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099.

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 aprile, 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.

Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti

Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla prima rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2018 (primo trimestre).

Versamento del premio Inail

Scade oggi il versamento della seconda rata del premio Inail 2017/2018 per chi ha optato per il versamento rateale.

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.

ACCISE - Versamento imposta

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

Ravvedimento

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 aprile.

domenica 20 maggio

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.

venerdì 25 maggio

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

giovedì 31 maggio

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° maggio 2018.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di aprile.

Liquidazioni periodiche Iva

Scade oggi per i soggetti passivi Iva il termine di trasmissione della comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'Iva, mensili o trimestrali, effettuate nel trimestre solare precedente.

Comunicazione riepilogativa delle fatture emesse e ricevute

Scade oggi il termine per la comunicazione riepilogativa delle fatture emesse e ricevute relative nel trimestre solare precedente ivi comprese le bollette doganali e le eventuali variazioni.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.