

Costi – Ricavi, plusvalenze e sopravvenienze attive

Dott. Francesco Naccarato

12 novembre 2019

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principio di derivazione

Articolo 83 Tuir (DPR 917/86)

Il reddito imponibile dell'impresa si basa sul risultato dell'esercizio evidenziato nel bilancio:
principio di derivazione

al risultato economico del bilancio di esercizio, redatto secondo le norme del Codice Civile (artt. 2423 - 2427bis) andranno apportate le **variazioni in aumento o in diminuzione** per ottenere il **reddito imponibile**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Derivazione rafforzata

soggetti che adottano i principi contabili OIC, l'**applicazione del principio di derivazione rafforzata** comporta il riconoscimento, **anche ai fini fiscali**, delle qualificazioni contabili adottate in bilancio ed ispirate al principio di **prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica**, privilegiando una lettura improntata alla **rilevanza dell'effettivo trasferimento dei rischi e dei benefici**

- La norma base: Articolo 83 Tuir (DPR 917/86)
 - L'attuazione: Dm 03/08/2017
 - La prassi: Circolare 7/e del 28/02/2011
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Rilevanza reddituale delle poste di bilancio che viene realizzata con **derivazione “rafforzata”** e non con **derivazione “piena”**: non si può parlare di immediata ed incondizionata trasposizione =>

Restano **esclusi** in genere i **fenomeni valutativi** e talune **fattispecie espressamente indicate dal legislatore fiscale.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ambito applicativo:

soggetti IRES

(quindi escluse società di persone)

soggetti che redigono il bilancio in forma

ordinaria e/o abbreviata

escluse le micro imprese (art. 2435 ter c.c.)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

principio di *derivazione rafforzata*

prevalenza principi contabili su norme Tuir per qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali.

L'art. 83 del Tuir prevede che *“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... e per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

QUALIFICAZIONE

individuazione dell'operazione e degli effetti economico patrimoniali

Individuare lo schema giuridico - contrattuale a cui ricondurre la specifica operazione con riferimento alla rappresentazione in bilancio;

Individuare se l'operazione genera flussi reddituali o patrimoniali

Individuare se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio, ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico - formale

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

IMPUTAZIONE TEMPORALE

Esatta individuazione del periodo di imposta cui l'operazione va imputata

individuare la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico - formale;

individuare il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

CLASSIFICAZIONE

individuare per ciascuna operazione la specifica
tipologia

- di provento / onere
- di attivo / passivo



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

circolare 7/2011

la **rilevanza fiscale** dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio presuppone che i principi contabili siano stati **correttamente applicati**

Valutazione in base agli elementi di fatto delle singole fattispecie concrete, esaminando i dati e le informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

circolare 7/2011

Se la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio risultasse non conforme a quella prevista dai principi contabili => l'AdE determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

circolare 7/2011

quando i principi contabili consentono di effettuare **scelte meramente discrezionali** senza prevedere un criterio direttivo, l'AdE potrà **sindacare** le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di **indebiti vantaggi fiscali**

Riferimento art. 10 bis L. 212/2000: abuso del diritto o elusione fiscale

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

D.M. 48/2009 (modifiche decreto 03/08/2017)

Restano applicabili le disposizioni del Tuir “che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta (es. costi auto, deduzione eccedenza spese di manutenzione e riparazione rispetto al plafond dell’articolo 102 del Tuir)

Le disposizioni che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta (es detassazione dei dividendi, oppure la facoltà di ripartire la tassazione di una plusvalenza derivante dalla cessione di un bene ammortizzabile);

Le disposizioni che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell’esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento” (es compensi amministratori, imposte deducibili)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Correlazione tra ricavi e costi

Con l'estensione della derivazione rafforzata, il criterio di correlazione assume valore normativo anche in sede fiscale.

Sono deducibili, **nell'esercizio in cui si producono i ricavi**, tutti i costi correlati anche se saranno sostenuti in esercizi successivi.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principi generali sui componenti del reddito di impresa (R/C)

I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza nel rispetto dei principi che seguono:

- a. **Attribuzione al periodo di imposta:** requisito di **competenza** (art. 109.1). La Cass. con sent. n. 15981/2002 ha confermato che per dedurre i costi in anni successivi è necessaria la presenza di fatti **certi e precisi** in forza di una contabilità regolarmente tenuta, con cui si possa dimostrare che alla fine dell'esercizio di competenza **mancano ancora** i requisiti di **certezza e/o oggettiva determinabilità**. Il requisito della competenza va, in ogni caso, verificato anche alla luce del **principio di derivazione rafforzata**.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principi generali (R/C)

b. Presenza di caratteristiche sostanziali e formali:

- **Certezza** in relazione all'esistenza (art. 109.1): **eventi accaduti entro la chiusura dell'esercizio**, che **rilevano** anche se sono conosciuti successivamente; **eventi accaduti dopo la chiusura dell'esercizio**, che **non rilevano**;
- Oggettiva **determinabilità in relazione** all'ammontare (art. 109.1; Cassazione n. 16969/2016) costi e ricavi devono risultare da atti o documenti probatori (contratti, fatture) che consentano la quantificazione oggettiva.

Valido per le micro imprese, mentre (principio di derivazione rafforzata) per i soggetti OIC resta valido quanto determinato applicando i principi contabili (OIC n. 19 e n. 29).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principi generali (R/C)

c. Principio di continuità le valutazioni devono essere fatte nella prospettiva della continuità dell'attività aziendale.

Quindi

i beni d'impresa hanno un valore solo in funzione della capacità di produrre un reddito futuro.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Principi generali (costi)

Principio di Inerenza: riconducibilità all'attività dell'impresa. Per dedurre un costo dal reddito questo deve essere riferibile all'attività dell'impresa => non sono deducibili i costi sostenuti per esigenze estranee all'attività dell'impresa

Inerenza all'attività dell'impresa (art. 109.5): deducibilità se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito ...

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Inerenza

per le spese ed i componenti negativi (diversi da interessi passivi, oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) l'**Inerenza** (art. 109.5) va verificata a mezzo della riferibilità a ricavi o proventi che concorrono al reddito imponibile o che ne sono esclusi (ma non esenti).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Inerenza

Se le spese ed i componenti negativi si riferiscono **promiscuamente** sia a ricavi imponibili/esclusi sia a ricavi o proventi esenti saranno deducibili in misura ridotta in proporzione all'incidenza dei ricavi imponibili/esclusi rispetto al totale dei ricavi/proventi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

per gli **interessi passivi, oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale** (artt. **96, 99 e 100** Tuir) essendoci regole proprie e particolari di deducibilità non è richiesto il requisito dell'**Inerenza**.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'applicazione del principio di **inerenza** può comportare la verifica, in termini *qualitativi* e *quantitativi*, della **congruità** o dell'**antieconomicità** di un costo in relazione a normali valori e riferimenti di mercato (Cassaz. 09.02.2018 n. 3170).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Inerenza all'attività dell'impresa (art. 109.5) - Cassaz. sentenze nn. 9846/2016, 5302/2001 e 5305/2001 conferma inefficacia probatoria e quindi la **indeducibilità** delle fatture e parcelle con **descrizioni troppo generiche** (es.: prestazioni ..., provvigioni ...), per **mancaza di inerenza**.

Le spese per la difesa penale dell'amministratore della società non sono un costo deducibile per mancanza di inerenza, in quanto non funzionali al raggiungimento dell'oggetto sociale (Cass. 23089/2012).

Deducibilità delle spese sostenute dall'amministratore per attività svolte **a causa del mandato ricevuto e non semplicemente in occasione del mandato stesso**.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Imputazione al conto Economico

Tuir (art. 109.4) condiziona, come regola generale, la deduzione dei componenti negativi di reddito alla loro imputazione al Conto Economico dell'esercizio di competenza.

Eccezioni => Sono deducibili i costi:

- a) imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme che dispongono o consentono il rinvio;
 - b) che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge; è il caso degli utili degli amministratori, dei dipendenti e degli associati in partecipazione con apporto di opere e servizi (artt. 95.5.6 e 109.9b);
 - c) imputati direttamente a patrimonio in applicazione degli Oic (art. 83).
 - d) le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi **certi e precisi**.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

momento di imputazione Costi – Ricavi (competenza temporale)

beni mobili: data di *consegna o spedizione*, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;

beni immobili e le aziende: data di stipulazione dell'*atto di trasferimento (notarile)*, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;

Acquisti di **cosa futura:** al momento dell'esistenza del bene;

Prestazioni da cui derivano **corrispettivi periodici** (es. assicurazioni, locazioni): alla data in cui i corrispettivi maturano.

Prestazioni di servizi: alla data di *ultimazione della prestazione* (parcelle dei professionisti, es. legali: il costo è deducibile al termine della prestazione);



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costi dei professionisti

sono civilisticamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati utilizzati al fine di conseguire i ricavi, che coincide normalmente con l'esercizio in cui le prestazioni sono rese.

Fiscalmente occorre fare riferimento al principio di **competenza temporale** mancando la correlazione costi/ricavi.

Il periodo di **competenza** coincide con quello in cui **le prestazioni sono ultimate**, a nulla rilevando il pagamento.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costi dei professionisti

Non è possibile dedurre un costo professionale oltre il periodo in cui **le prestazioni sono ultimate**: non è fiscalmente ammessa la deduzione di un costo in un esercizio **successivo a quello di competenza**

E' fatto salvo il caso di mancanza dei requisiti di certezza e/o determinabilità (Cass. 2.5.97 n. 3809).

Eccezione: quando i costi dei professionisti sono costi pluriennali (es: costi di impianto ed ampliamento) o costi accessori al costo di una immobilizzazione (es: consulenze inerenti una partecipazione o consulenze di collaudo di un nuovo macchinario) o rimanenza (es: costi di progettazione di opere immobiliari per l'impresa edile) sia il trattamento contabile che quello fiscale sono attratti da quello riservato al costo principale.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costi di attività illecite

C.M. 42/2005/E per le attività illecite prevede

l'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite a condizione che gli stessi non siano sottoposti a sequestro o confisca

e

l'indeducibilità dei costi nell'ipotesi in cui l'attività svolta dal *contribuente* abbia una connotazione **penale**.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costi documentati da fatture false

Distinguiamo fatture:

Oggettivamente inesistenti, per mancanza assoluta dell'operazione o per la divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale;

Soggettivamente inesistenti, la transazione commerciale (cessione di beni o erogazione di servizi) è **effettivamente** avvenuta, ma il fornitore reale risulta essere differente da quello che appare, e che ha emesso la fattura.

Cassazione n. 3918/2015: la consumazione del reato coincide con l'emissione del documento falso; non è necessaria l'**utilizzazione** da parte del terzo né la realizzazione dell'**evasione** di imposta.

Numerose decisioni della Cassazione (decisioni recenti: n. 23065/2015, n. 2609/2016, n. 9448/2016 e n. 4335/2016):

nel caso di operazioni **oggettivamente inesistenti**, deve essere l'**A.F.** a **dimostrare che l'operazione contestata non è mai avvenuta**;

nel caso di operazioni **soggettivamente inesistenti**, spetta al contribuente fornire la prova che il cedente/prestatore non è fittiziamente interposto.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

momento di imputazione

Alcuni costi, anche se civilisticamente imputabili per competenza, si deducono fiscalmente ***per cassa***:

- compenso agli amministratori (art. 95.5);
 - interessi di mora (art. 109.7);
 - Oneri fiscali e contributivi: altre imposte diverse dalle imposte sui redditi (art. 99.1);
 - contributi alle associazioni sindacali e di categoria (art. 99.3).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Competenza contestata principio consolidato presso la giurisprudenza di legittimità: il contribuente non può essere arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell'art. 109.

Cassazione (sent. n. 10981/2009 e n. 2213/2011) ha affermato che *“in tema di reddito d’impresa, le regole sull’imputazione temporale dei componenti negativi, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la **detrazione** di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione (...)”*.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

ERRATA applicazione della competenza temporale

Il contribuente che non ha contabilizzato un componente negativo di reddito nell'esercizio di competenza e in un successivo periodo d'imposta, in bilancio, ha corretto l'errore contabile può, dopo aver sterilizzato ai fini fiscali la correzione, presentare la dichiarazione integrativa per correggere l'annualità in cui vi è stata l'omessa imputazione: l'eccedenza d'imposta che si genera potrà essere utilizzata come **credito in compensazione** (Circ. 31/E 2013 e art. 2 comma 8-bis DPR 322/1998).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Onere della prova

Se spetta all'Ufficio provare i componenti attivi del maggiore imponibile, **spetta al contribuente documentare che i costi esistono e sono inerenti all'attività dell'impresa** (Cass. nn. 9894/1997, 11514/2001, 10802/2002).

Spese per consulenze: l'onere della prova dei presupposti dei costi e oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione alle attività produttive dei ricavi, ricade sul contribuente (Cass. sent. 4554/2010).

Costi di assistenza alla clientela e per ricerche di mercato: sono indeducibili se il contribuente non prova l'inerenza all'attività d'impresa, anche con mezzi diversi dalle scritture contabili (Cass. n. 19489/2010).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costi documentati da fatture non dettagliate

Se gli elementi in fattura appaiono vaghi, possono scaturire presunzioni semplici in favore dell'AdE con conseguente onere dalla prova a carico del contribuente di dimostrare che non si tratta di fattura falsa (Cassazione n. 6203/2013).

La mancata individuazione in fattura della natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione impedisce di accertare **l'inerenza** e la **congruità** del costo o anche il **periodo** di prestazione rendendo il **costo indeducibile** (Cassazione n. 9846/2016; n. 7231/2016; n. 7878/2016; n. 21184/2014).

Hp: costi superiori a quelli di mercato - il Fisco può definirli **fittizi** e renderli **ineducibili** (Cass. n. 20451/2011).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Costituiscono ricavi (art. 85):

- i corrispettivi delle cessioni di merci, prodotti finiti, semilavorati, materie prime e sussidiarie;
 - i corrispettivi delle prestazioni di servizi;
 - il valore normale dei beni (sopra indicati) destinati al consumo personale, familiare o dei soci o comunque destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
 - le cessioni di titoli o partecipazioni facenti parte dell'attivo circolante.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

ricavi (art. 85):

i risarcimenti, anche assicurativi, per la perdita o il danneggiamento, dei beni innanzi indicati;

i **contributi**, in natura o in denaro (in conto capitale ed in conto esercizio) spettanti in base a contratto;

i **contributi** spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Codice civile 2425 bis:

I ricavi ed i proventi (i costi e gli oneri) vanno esposti al netto di resi, sconti di natura commerciale (quelli finanziari costituiscono proventi o oneri finanziari), abbuoni e premi.

Per una migliore informazione aziendale è opportuno tenere durante l'esercizio conti separati (per ricavi, sconti, abbuoni, resi) da stornare eventualmente in sede di chiusura.

Gli utili o perdite su cambi, al pari di quelli presunti calcolati a fine esercizio, vanno annotati tra i componenti di natura finanziaria (c.e. C.17bis) e quindi non influiscono sui ricavi originari.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Codice civile 2425 bis:

In Nota Integrativa i ricavi devono essere ripartiti (se tale indicazione risulta significativa) secondo categorie di attività e secondo aree geografiche, è opportuno predisporre appositi conti (art. 2427 n. 10) accesi ad esempio a Vendite Italia, Vendite UE, ecc..

Il principio di competenza è sancito all'art. 2423 bis, che ai numeri 3 e 4 dispone che, ai fini della redazione del bilancio, si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Occorre inoltre associare il **principio della prudenza** in base al quale devono essere indicati gli utili solo se **realizzati**.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OIC 15 - Crediti

Fermo il principio generale per cui il ricavo si rileva al momento del trasferimento sostanziale del titolo di proprietà, per il nuovo Oic 15 il parametro per stabilire se il passaggio è in sostanza avvenuto o meno è il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Medesima disciplina si trova nell'Oic 13 per le rimanenze.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Tutte le rettifiche ai ricavi, anche se non di competenza vanno riportate a riduzione della relativa voce di conto economico (ad es: sopravvenienze passive per resi su vendite di anni precedenti), ad eccezione della correzione di errori e del cambiamento di principi contabili.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE patrimoniali (Art. 86)

beni relativi all'impresa (no *beni-merce* 85.1 = *ricavi*) es.
beni immobili e mobili strumentali.

Concorrono alla formazione del reddito:

- a) se sono realizzate mediante **cessione a titolo oneroso**;
 - b) se sono realizzate mediante il **risarcimento**, anche in forma **assicurativa**, per la **perdita** o il **danneggiamento** dei beni;
 - c) se i **beni** vengono **assegnati ai soci** o **destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE patrimoniali: Valore relativo (Art. 86.2.3)

1. $P = (\text{corrispettivo} - \text{oneri accessori dir. Imp.}) - \text{Costo non ammortizzato};$
 2. $P = (\text{indennizzo} - \text{oneri accessori dir. Imp.}) - \text{Costo non ammortizzato};$
 3. $P = \text{valore normale} - \text{Costo non ammortizzato};$
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Periodo di tassazione

Le plusvalenze realizzate per **cessioni a titolo oneroso o per risarcimenti vanno imputate integralmente nell'esercizio di realizzo.**

Se la plusvalenza è relativa a beni posseduti da almeno **tre anni** è possibile rateizzarla in quote costanti nell'esercizio stesso e negli esercizi successivi, non oltre il 4° (**max in 5 esercizi**).

La scelta deve risultare in **dichiarazione dei redditi.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE => PARTECIPAZIONI **BLACK LIST** (art. 86.4 bis)

In caso di plusvalenze da realizzo di partecipazioni in imprese *-residenti o localizzate-* in paesi ***black-list***, al soggetto residente (cedente controllante o sue controllate cedenti residenti) è riconosciuto un **credito d'imposta** commisurato alle imposte assolte dalla società partecipata sugli utili maturati nel periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE – *Sale and lease back*

Contratto di *sale and lease back*:

1. Cessione di un cespite;
2. La locazione finanziaria dello stesso cespite.

C.c. (2425-bis) l'eventuale **plusvalenza deve essere ripartita in relazione alla durata del contratto di leasing.**

AdE (CM 38/e 23.06.2010) la plusvalenza rientra nel regime previsto dall'art. **86 Tuir** (tassazione in max 5 esercizi), l'eventuale minusvalenza è deducibile **nell'esercizio** in cui si origina.

Principio di **derivazione rafforzata** l'imputazione della plusvalenza effettuata ai fini civilistici vale anche ai fini fiscali: **quindi la tassazione avviene in relazione alla durata del contratto di leasing (R.M. n. 77 - 23.06.2017 interpello).**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE – *concordato preventivo*

La cessione di beni nel concordato preventivo **non comporta la realizzazione di plusvalenze tassabili.**

Anche il successivo trasferimento ai terzi dei beni ceduti nel corso dell'esecuzione del concordato non comporta la realizzazione di plusvalenze tassabili.

L'agevolazione tributaria quindi ha ad oggetto non solo la "cessione dei beni ai creditori", ma anche le vendite dei beni ceduti, effettuate (nei confronti di terzi) dal commissario giudiziale al fine di ricavare i mezzi liquidi necessari per soddisfare i creditori. (**AdE RM 29/e 01.03.2004**).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE esenti – **art. 87 (participation exemption – PEX)**

La plusvalenza si determina secondo i criteri dell'art. 86.1

Condizioni dell'esenzione (95%)

Spetta alle Società sogg. Ires per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in società di persone ed enti assimilati, in società ed enti soggetti ad Ires.

Partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e vengano soddisfatte 4 condizioni...



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PLUSVALENZE esenti – **art. 87 (participation exemption – PEX)**

Condizioni da soddisfare:

- 1. Requisito soggettivo** (della partecipante): Possesso ininterrotto minimo, dal primo giorno del **12° mese anteriore alla cessione**, considerando cedute per prime le partecipazioni acquistate in data più recente (Lifo);
- 2. Classificazione in bilancio** – iscrizione tra le **immobilizzazioni finanziarie** fin dal primo bilancio chiuso nel periodo di possesso (la prima scelta è vincolante);



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Condizioni da soddisfare (segue **Pex**):

- 3. Requisito oggettivo** (della partecipata): Residenza o localizzazione della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato **oppure** bisogna provare, a seguito dell'esercizio dell'**interpello**, che non si è voluto, sin dall'inizio del possesso della partecipazione, allocare redditi in Stati o territori a regime fiscale di favore;
 - 4. Esercizio di impresa commerciale: la società partecipata deve svolgere un'effettiva attività d'impresa commerciale** dall'inizio del 3° periodo di imposta anteriore a quello di cessione (requisito da verificare caso per caso).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

(segue Pex) Esercizio di impresa commerciale: **Presunzioni assolute**

- a) **Non si considera in ogni caso commerciale l'attività delle partecipate** il cui valore del patrimonio (attivo) è prevalentemente rappresentato da **beni immobili** (determinato a valori correnti e non a valori contabili) diversi dai beni-merce e da impianti e fabbricati utilizzati direttamente come strumentali nell'esercizio dell'impresa (Beni strumentali **inclusi ex lege** immobili concessi in leasing e i terreni utilizzati per attività agricole ed **esclusi** gli immobili concessi in locazione o comodato);
 - b) **Si considera in ogni caso commerciale** l'attività delle società con titoli negoziati in mercati regolamentati.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Sopravvenienze attive – art. 88

Si tratta di componenti di reddito correlati ad eventi che hanno avuto manifestazione economica e reddituale in precedenti esercizi. Si considerano sopravvenienze attive (***soggette al principio di competenza***):

- i ricavi conseguiti a fronte di spese ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in **precedenti esercizi** (es. incasso di somme per crediti stralciati, rimborso di imposte dedotte dal reddito in precedenti esercizi);
 - i ricavi o altri proventi conseguiti per **ammontare superiore** a quello che ha concorso a formare il reddito di precedenti esercizi (es. revisione prezzi);
 - la **sopravvenuta insussistenza** di spese perdite ed oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio, in precedenti esercizi;
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Sopravvenienze attive – **art. 88**

Se la sopravvenienza deriva da un **risarcimento** relativo a beni ammortizzabili *può essere ripartita in 5 esercizi (86.4)*, se soddisfatto il requisito del possesso da almeno 3 anni del bene (*86.4 come in hp di plusvalenza*).

Si ha **sopravvenienza** (e non plusvalenza) quando il risarcimento è liquidato in un periodo di imposta **successivo** a quello in cui si è verificato il danno (se l'indennizzo venisse liquidato nello stesso esercizio in cui si è verificato il danno si determinerebbe una plusvalenza).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Altre sopravvenienze attive – **art. 88**

Risarcimenti danni, anche in forma assicurativa, **su beni diversi da quelli rientranti nel patrimonio dell'impresa o da quelli che generano ricavi** (indennizzo su cespiti non di proprietà ma condotto in affitto, indennizzo da polizze “danni indiretti”);

Proventi in denaro o in natura **incassati** a titolo di liberalità o contributo, **escluse** le somme spettanti in base a contratto e i contributi in conto esercizio corrisposti in base a norme di legge (**che costituiscono ricavi art. 85 Tuir**) ed **esclusi** i contributi in conto impianti per costruzione o acquisto di beni ammortizzabili

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

sopravvenienze attive – **art. 88**

Contributi in conto capitale: i proventi conseguiti a titolo di liberalità o contributo, **diversi** dai *contributi in conto esercizio (ricavi art. 85 Tuir)* e **diversi** dai *contributi in conto impianti* seguono il criterio di **cassa**: costituiscono reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati oppure ripartiti, in quote costanti, nell'esercizio in cui sono incassati e nei successivi, ma non oltre il 4°.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

sopravvenienze attive – **art. 88**

Contributi in conto impianti: NON costituiscono sopravvenienze attive i contributi per l'acquisto dei beni strumentali ammortizzabili (materiali ed imm.li) seguono il criterio della **competenza economica**



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

sopravvenienze attive **non tassate** – **art. 88.**

Non si considerano fiscalmente imponibili:

I versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto in denaro o in natura a società commerciali (art. 73.1ab) o la rinuncia da parte dei soci ai crediti di ogni tipo, anche se in misura non proporzionale alle quote di partecipazione della società, non costituiscono sopravvenienze attive.

Si considera sopravvenienza attiva la rinuncia al credito che **eccede** il relativo costo fiscale (es. crediti acquistati sotto il valore nominale). Il socio comunica tale valore alla società **con dichiarazione sostitutiva di atto notorio** (altrimenti il valore fiscale del credito si considera pari a zero).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

sopravvenienze attive **non tassate** – **art. 88.**

Non si considerano fiscalmente imponibili:

Le riduzioni dei debiti dell'impresa in seguito a **concordato fallimentare** o **concordato preventivo**;

Le riduzioni dei debiti dell'impresa derivanti da un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (L.Fall. Art. 182 bis) o da un piano di risanamento stragiudiziale attestato (L.Fall. Art. 67.2d) iscritto al registro imprese. Dal 2016 limiti: la sopravvenienza è detassata solo per l'importo eccedente a) le perdite fiscali del periodo e pregresse dell'impresa; b) il plafond di interessi non dedotti e riportati (96.4c); l'eccedenza ACE (aiuto crescita economica) riportata negli esercizi precedenti (81).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

sopravvenienze attive – **art. 88.**

In ipotesi di riscatto anticipato dei beni in leasing i canoni di locazione già dedotti in precedenti esercizi non costituiscono sopravvenienza attiva;

In ipotesi cessione del contratto di leasing il valore normale del bene ceduto costituisce sopravvenienza attiva (anche se non è previsto un corrispettivo per la cessione).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Grazie per l'attenzione!
