

Bilancio	Dichiarazioni fiscali	Iva
Adempimenti	Diritto societario	Bilancio
Agevolazioni	Enti pubblici	Riscossione
Bilancio	Fiscalità locale	Privacy
Contabilità	Immobili & Fisco	Regimi contabili
Contenzioso	Imposte indirette	Sicurezza
Contratti	Irpef	Successioni
Contribuzione	Irap	Studi di Settore
Consulenza del lavoro	Ires	

## IL BILANCIO DI ESERCIZIO (2)

### Gli adempimenti successivi all'approvazione del bilancio

Continuiamo a puntare il mouse sugli adempimenti in scadenza relativi al bilancio d'esercizio. Nel precedente numero abbiamo approfondito le operazioni contabili di chiusura della contabilità e il calendario del procedimento di approvazione del bilancio per le società di capitali. Questo mese esaminiamo gli adempimenti post-approvazione del bilancio di una società di capitali, ovvero la trasmissione al Registro delle Imprese, e le tematiche fiscali per il raccordo dei dati contabili alle dichiarazioni reddituali

#### SOMMARIO

Le istruzioni per il bilancio XBRL di Antonio Gigliotti	Pagina 2
La sottoscrizione digitale dei documenti da trasmettere di Massimiliano De Bonis	Pagina 8
Le rettifiche fiscali e il "terzo binario" IRAP di Patrizia Macri	Pagina 15
Le voci dal Forum	Pagina 29



## Le istruzioni per il bilancio Xbrl di Antonio Gigliotti

L'obbligo, a partire dalla campagna bilanci 2010, del deposito dei bilanci in formato XBRL va nell'ottica dell'ammodernamento della comunicazione finanziaria.

L'utilizzo del medesimo formato per tutti i bilanci consentirà la comparazione dei dati contabili nell'ambito di analisi economiche e statistiche, e le imprese, dal canto loro, potranno sfruttare il patrimonio informativo derivante dai bilanci depositati.

Data l'importanza e anche il carattere obbligatorio del deposito dei bilanci in formato XBRL, Unioni Camere e CNDCEC hanno stilato una serie di istruzioni per le società nella Circolare del 12 aprile 2011.

Il livello di standardizzazione della comunicazione finanziaria italiana è, ancora oggi, connotato da un significativo impiego di supporti cartacei e, quindi, inefficiente per la trasmissione e gestione delle informazioni.

Un ammodernamento della comunicazione finanziaria, che utilizzi le tecnologie disponibili, e consenta di agevolare la gestione sia nella fase di definizione dei contenuti che in quella di scambio e loro distribuzione, si rende, allora, necessaria.

In tale direzione è stato, infatti, previsto l'obbligo, a partire dalla campagna bilanci 2010, del deposito dei bilanci in formato XBRL che è il formato per la comunicazione elettronica di informazioni finanziarie.

### L'XBRL

L'XBRL (Extensible Business Reporting Language) è un linguaggio per la comunicazione elettronica di informazioni finanziarie, che fa capo ad un consorzio internazionale presente in 18 paesi attraverso "giurisdizioni" nazionali. Si tratta di un linguaggio di contrassegno estensibile, che è stato creato appositamente per la comunicazione dei dati economico-finanziari in formato elettronico elaborabile.

L'utilizzo del formato XBRL permette, infatti, di superare alla fonte le problematiche connesse all'eterogeneità dei formati e degli schemi contabili adottati nei diversi rendiconti, consentendo lo scambio e la corretta interpretazione delle informazioni finanziarie, anche in ambito internazionale.

La codifica informatica di tipo XBRL si attua definendo e attribuendo ad ogni campo del documento contabile, un identificativo (un ID, un codice chiave), che consente la corretta generazione delle voci di bilancio, in base ai principi normativi vigenti, definendo così la tassonomia del documento.

### La tassonomia

La tassonomia XBRL rappresenta una sorta di "dizionario" di voci contabili contenente le definizioni, le traduzioni, le relazioni, le regole ed i concetti che sottendono le informazioni che verranno rappresentate nel documento contabile.

*Continua*



Essa consente una loro analitica presentazione, interpretazione ed elaborazione.

Lo schema di tassonomia ITCC (Italia Codice Civile), attualmente definito secondo i principi contabili italiani stabiliti per la redazione del bilancio civilistico, riguarda le tabelle di:

- Stato Patrimoniale;
- Conto Economico;
- Conti d'ordine

### I vantaggi del formato XBRL

La modalità divenuta ora obbligatoria porterà vantaggi su diversi fronti.

In primo luogo le imprese potranno sfruttare il patrimonio informativo derivante dai bilanci depositati in quanto elaborabili. XBRL non dovrà essere considerato soltanto un adempimento in più, ma un'opportunità.

Tra l'altro, l'utilizzo del medesimo formato per tutti i bilanci consente la comparazione dei dati contabili nell'ambito di analisi economiche e statistiche.

Evidenti i vantaggi offerti dal formato XBRL anche per quanto concerne il risparmio dei costi per gli operatori economici, le Camere di Commercio e in generale la Pubblica Amministrazione, nella trasmissione e nella gestione delle informazioni. Infatti l'estensione XBRL consentirà di velocizzare ed automatizzare i controlli da parte del Sistema Camerale.

### Quando depositare il bilancio in formato XBRL

Le società di capitali e le cooperative devono depositare il bilancio d'esercizio presso l'Ufficio del Registro delle imprese entro trenta giorni dalla data della sua approvazione.

Dal momento che il 29 aprile è la data ultima per la convocazione dell'assemblea chiamata, in prima convocazione, per l'approvazione del bilancio, il bilancio deve essere depositato entro il 29 maggio.

### Chi deve depositare il bilancio in formato XBRL

Il D.P.C.M. del 10 dicembre 2008 e il successivo comunicato del Ministero dello Sviluppo Economico (G.U. n. 48 del 27/02/2009) hanno chiarito che l'obbligo del deposito del bilancio in formato XBRL è in vigore già dal 2009 per le società che chiudono l'esercizio dopo il 16/02/2009.

Sono esclusi i bilanci approvati in date successive al 16 febbraio 2009, ma riferiti a chiusure d'esercizio precedenti.

In particolare la presentazione in formato XBRL è prevista per le istanze di deposito dei bilanci individuati dall'elenco seguente:

*Continua*



- Bilancio ordinario (codice atto 711);
- Bilancio abbreviato (codice atto 712);
- Bilancio consolidato di esercizio (codice atto 713);
- Situazione Patrimoniale di consorzi (codice atto 720).

Sono, quindi, obbligati a depositare il bilancio in formato XBRL le seguenti società:

- Società a responsabilità limitata (Srl);
- Società per azioni (Spa);
- Società in accomandita per azioni (Sapa);
- Società in nome collettivo (Snc) e Società in accomandita semplice (Sas) interamente possedute da società di capitali obbligate a redigere il bilancio consolidato;
- Società cooperative e loro consorzi;
- Consorzi Fidi;
- Consorzi con attività esterna;
- Società consortili;
- Società estere aventi sede secondaria in Italia;
- Mutue assicuratrici;
- Enti autonomi lirici, istituzioni concertistiche trasformate in fondazioni di diritto privato;
- Gruppi Europei di Interesse Economico (GEIE).

### Casi particolari

Le società di capitali che si sono trasformate in società di persone e/o che sono state incorporate in altre per fusione prima dell'approvazione del bilancio, non sono tenute al deposito del bilancio.

Le società di persone che si sono trasformate in società di capitale sono tenute al deposito del bilancio a seconda della durata di chiusura del primo esercizio prevista nell'atto di trasformazione.

Le società di capitali che trasferiscono la sede in altra provincia depositano il bilancio presso la CCIAA ove sono iscritte al momento del deposito.

Le società in liquidazione NON devono depositare il bilancio iniziale di liquidazione, obbligatorio solo ai fini fiscali, mentre devono depositare il bilancio di esercizio previsto dallo statuto.

Le società di persone i cui soci illimitatamente responsabili siano SPA, SAPA ed SRL, sono tenute a redigere ed a depositare nel registro delle imprese il bilancio consolidato.

### Cosa presentare

Il bilancio che le società dovranno depositare sarà composto da:

- stato patrimoniale;
- conto economico;
- nota integrativa.

Esso deve essere corredato:

- dalla relazione sulla gestione degli amministratori (tale documento può essere omesso, se il bilancio è redatto in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435 bis del Codice Civile, purché la nota integrativa contenga le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell'articolo 2428 C.C.);
- dalla relazione del collegio sindacale (se esistente);
- dal verbale di approvazione dell'assemblea.

*Continua*



La versione di tassonomia attualmente disponibile per i bilanci civilistici, non è ancora in grado di codificare l'intero bilancio (in particolare la nota integrativa), pertanto i soli prospetti contabili (Stato Patrimoniale e Conto Economico) dovranno essere depositati in formato XBRL.

### La Circolare di Unioni Camere e CNDCEC

Data l'importanza, e anche il carattere obbligatorio del deposito dei bilanci in formato XBRL, Unioni Camere e CNDCEC hanno stilato una serie di istruzioni per le società nella Circolare del 12 aprile 2011.

Per prima cosa la Circolare chiarisce quali sono le modalità di presentazione dei bilanci che, per la maggior parte delle società di capitali, deve essere depositato al Registro delle Imprese in formato XBRL.

La domanda di deposito del bilancio deve avvenire utilizzando l'apposita modulistica, già utilizzata in passato, le cui specifiche tecniche sono state approvate dal Ministero dello Sviluppo Economico con il decreto ministeriale del 14 agosto 2009. Il modulo che dovrà essere utilizzato sarà il tradizionale Modulo B, per la cui compilazione si deve fare riferimento alla circolare del 9 settembre 2009 n. 3628/C. In secondo luogo la Circolare dà una serie di indicazioni circa il formato per la redazione del bilancio di esercizio e consolidato.

In particolare, la Circolare spiega come i prospetti contabili, costituiti da stato patrimoniale e conto economico, debbano essere codificati esclusivamente in formato XBRL sulla base della tassonomia vigente.

La nota integrativa e tutti gli altri documenti che accompagnano il bilancio, ad esempio la relazione sulla gestione, la relazione del collegio sindacale, il giudizio del revisore contabile ed il verbale di approvazione dell'assemblea, saranno allegati alla pratica in formato PDF/A, non potendo essere ancora resi nel nuovo formato elettronico elaborabile. Il prospetto contabile in formato PDF/A dovrà essere allegato alla pratica di deposito in aggiunta al formato XBRL solo nell'ipotesi in cui la vigente tassonomia non sia sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale. Ciò nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e verità di cui all'art. 2423 del codice civile.

In questo senso, molte sono state le difficoltà che si sono riscontrate l'anno trascorso con la tassonomia di riferimento, laddove non c'è stata aderenza tra il prospetto contabile in formato XBRL e quello approvato in assemblea. In questi casi, infatti, si è verificato un doppio deposito, sia in formato XBRL che PDF/A.

### La tassonomia: la nuova versione

Per tali motivi, evitare, cioè, il doppio deposito, il 3 febbraio 2011 è stata approvata una nuova versione della tassonomia che consente agli operatori di eliminare alcune difformità tra la tassonomia e le informazioni del prospetto presentato in assemblea.

Dal 4 febbraio 2011 è disponibile sui siti web di Xbrl e DigitPa la nuova versione della tassonomia (versione 2011-01-04), creata al fine di rendere ancora più efficace l'elaborazione dei prospetti contabili.

In particolare la nuova versione ha introdotto tre modifiche che prevedono:

- una nuova scheda anagrafica in grado di contemplare tutte le disposizioni previste dagli artt. 2250 e 2497-bis del Codice Civile, fondamentale per la trasparenza societaria e la qualità dell'informazione;

*Continua*

- un maggior livello di dettaglio nei conti d'ordine e riserve;
- un miglioramento della traduzione automatica dei prospetti contabili di bilancio in inglese, francese e tedesco.

Lo scopo principale della nuova versione della tassonomia è quello di evitare che le società che hanno l'obbligo di presentare il bilancio al Registro delle imprese presentino il bilancio sia in formato XBRL (perché ne hanno l'obbligo), sia, per prudenza, in formato PDF/A (fenomeno noto come "doppio deposito").

La nuova versione della tassonomia consente, infatti, agli operatori di eliminare alcune difformità tra la tassonomia e le informazioni del prospetto presentato in assemblea.

Per quanto riguarda la nuova scheda anagrafica, essa consente di considerare tutti i dati previsti dall'art. 2250 del c.c. secondo il quale devono essere indicati:

- la sede della società e l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è iscritta;
- l'ufficio e il numero di iscrizione;
- il capitale delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, secondo la somma effettivamente versata e risultante dall'ultimo bilancio;
- lo stato di liquidazione;
- l'ipotesi che le società per azioni e le società a responsabilità limitata siano partecipate da un unico socio.

Si tratta di un passo importante dal momento che è prevista una sanzione che va da € 206 a € 2.065, irrogata a ciascun componente dell'organo amministrativo, se non sono rispettate le disposizioni sulle informazioni anagrafiche contenute nell'art. 2250 del c.c.

Per ciò che concerne le informazioni che precedentemente non potevano essere indicate, è previsto che le riserve non presenti nella tassonomia e raggruppate nella voce "altre riserve" o "altri conti d'ordine" siano dettagliabili attraverso una nota testuale a piè di pagina.

La tecnica della nota a piè di pagina, dovrebbe ridurre drasticamente i fenomeni di doppia presentazione (prospetto XBRL e prospetto in formato PDF/A) offrendo l'opportunità agli operatori di poter mantenere le medesime descrizioni e valori, per le riserve e i conti d'ordini esposti nei bilanci redatti sia in forma ordinaria che abbreviata, producendo il prospetto XBRL con il necessario livello di dettaglio.

Inoltre, la nuova versione consente di adottare anche per il bilancio abbreviato il dettaglio delle riserve della voce A.VII del patrimonio netto, nella medesima modalità prevista nella tassonomia XBRL per i bilanci redatti in forma ordinaria.

Con la nuova versione della tassonomia è stata migliorata la traduzione automatica delle voci di bilancio in inglese e tedesco nei prospetti contabili depositati. Alcuni termini della versione inglese sono stati

*Continua*

rivisti per coerenza rispetto alla traduzione di analoghi concetti già operata a livello di vocabolario IFRS, mentre, per la traduzione in tedesco fondamentale è stato il supporto della Camera di Commercio di Bolzano.

### La sottoscrizione dei documenti e la dichiarazione di conformità

La circolare fornisce anche altre indicazioni in merito ai soggetti che possono sottoscrivere i documenti e rendere la dichiarazione di conformità.

Per ciò che concerne la sottoscrizione della domanda di deposito del bilancio, la stessa può essere firmata:

- da un amministratore o dal liquidatore della società;
- dal professionista incaricato ai sensi dell'articolo 31, commi 2 quater e 2 quinquies della legge 24 novembre 2000 n. 340.

Il professionista, deve dichiarare di essere stato incaricato dalla società ad eseguire l'adempimento pubblicitario.

- da un rappresentante dell'amministratore o del liquidatore della società, cui sia stata conferita procura ai sensi dell'art. 38, comma 3-bis del DPR n. 445/2000, sottoscritta in forma autografa dall'amministratore o dal liquidatore e accompagnata dal documento d'identità del conferente procura.

La dichiarazione di conformità del prospetto contabile in formato XBRL al documento conservato dalla società, può essere, invece, resa dal professionista incaricato, ovvero dal soggetto cui è conferito la rappresentanza ai fini della presentazione dell'istanza di deposito ex, art. 38, comma 3- bis DPR 445/2000.

### Soggetti esonerati

La circolare individua anche i soggetti esonerati dalla presentazione del bilancio in formato XBRL che sono i soggetti che redigono i bilanci in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, ai sensi dell'art. 3, comma 2 lett. b) del DPCM 10 dicembre 2008.

### Elenco dei soci

La circolare chiarisce che occorre distinguere tra le società a responsabilità limitata e gli altri tipi di società di capitali al fine di determinare l'obbligatorietà del deposito dell'elenco dei soci.

Per le società a responsabilità limitata e consortili a responsabilità limitata, dal 30 marzo 2009 è stato abolito l'obbligo di deposito dell'elenco soci.

Pertanto, a partire da tale data le società a responsabilità limitata e le società consortili a responsabilità limitata non devono più depositare l'elenco soci.

Per le società per azioni, società in accomandita per azioni e società consortili per azioni è fatto obbligo di trasmissione telematica mediante utilizzo della firma digitale anche del deposito per l'iscrizione dell'elenco soci di cui al comma 2 dell'articolo 2435 C.C.

Le società per azioni, in accomandita per azioni e le società consortili per azioni, sono tenute, quindi, al deposito dell'elenco dei soci riferito al periodo che intercorre tra la data di approvazione dell'ultimo bilancio e la data di approvazione del bilancio attuale.

## La sottoscrizione digitale dei documenti da trasmettere di Massimiliano De Bonis

Il bilancio è “chiuso”! Con questa affermazione (a dire il vero più adeguata per l’attività di un esercizio commerciale che non per la stesura del più importante documento contabile di una impresa) il professionista suggella un lavoro meticolosamente seguito per circa 16 mesi.

Ha provveduto al controllo ed alla sistemazione di tutte le partite contabili, alle scritture di chiusura, alla stesura della nota integrativa con tutte le informazioni complementari e “dichiara” conclusa la sua attività.

Ma, quanto meno per le società di capitali, non è così! La sua creatura necessita ancora di essere accompagnata per mano negli archivi del registro delle imprese, per ricevere la definitiva consacrazione di ufficialità. Solo a quel punto il suo lavoro diventerà pubblico e potrà ricevere il giudizio di investitori, banche, fornitori, dipendenti e chiunque altro abbia a cuore le sorti dell’impresa.

Tuttavia, è un dato costante che il professionista, sia egli attore interno che esterno l’impresa, preferisca delegare questo ultimo adempimento affidandosi ad agenzie di servizi o a professionisti terzi che curino esclusivamente l’esecuzione della trasmissione telematica.

Ha seguito questo lavoro dal primo vagito della fattura registrata con protocollo n.1/2011, lo ha visto crescere alimentandosi di ogni tipo di movimento contabile e lo ha forgiato fino alla determinazione delle imposte dirette, eppure si rifiuta di seguirlo nel suo ultimo, ma decisivo, percorso. E corre il rischio di veder vanificato, ad opera di mani inesperte, il lavoro di oltre un anno.

Si ritiene al contrario che, se non l’intera procedura di trasmissione telematica, quantomeno la preparazione dei documenti da presentare al registro delle imprese, sia un compito che debba preferibilmente seguire il professionista.

Ciò anche al fine di prevenire comportamenti non corretti dei propri clienti. E’, ad esempio, assai diffusa la cattiva abitudine dei rappresentanti legali delle aziende, di non provvedere direttamente alla sottoscrizione digitale dei documenti da trasmettere al Registro delle Imprese, preferendo affidare il proprio dispositivo di firma digitale al consulente o addirittura ad una società di servizi e/o terzi che si adoperino in sua vece.

Rammentiamo che, pur non esistendo una sanzione specifica per l’affidamento del proprio dispositivo di firma digitale a soggetti terzi, tale condotta è sicuramente non legittima, giacchè l’apposizione della firma ad un documento informatico è esclusiva del titolare.

Oltre a non essere lecita, è anche una pratica decisamente incauta poiché impugnare la nullità di un documento sottoscritto digitalmente è decisamente arduo, in quanto, a differenza di firma autografa contraffatta, il documento firmato con dispositivo elettronico, è sostanzialmente sempre autentico, indipendentemente da chi materialmente ha provveduto a digitare la formula magica (PIN) sulla tastierina numerica del PC.

*Continua*

## I prospetti di bilancio

Gli schemi contabili del bilancio (Stato Patrimoniale, Conti d'Ordine e Conto Economico) dovranno essere trasmessi nel formato "Xbrl", formato che consente e rispetta la classificazione contabile univoca.

La maggior parte dei software in commercio sono ormai strutturati per generare tale formato per i dati del bilancio, tuttavia è disponibile una utility (predisposta sia per l'elaborazione con software Excel che Open Office) che consente l'immissione manuale delle singole poste del bilancio e la generazione del file da trasmettere, all'indirizzo:

[https://webtelemaco.infocamere.it/client\\_TEBEplus/WebTLMC/Strumenti.html](https://webtelemaco.infocamere.it/client_TEBEplus/WebTLMC/Strumenti.html)

Al medesimo indirizzo internet è fruibile altresì una utility di verifica della conformità del file xbrl da trasmettere.

La conversione dei dati di un bilancio dal formato cartaceo al formato digitale Xbrl può assumere un grado di delicatezza in funzione della competenza professionale dei soggetti chiamati a svolgere questa funzione: In estrema ratio il rischio è quello di depositare un bilancio difforme da quello approvato in assemblea.

Eppure spesso è lo stesso commercialista che decide di "subappaltare" questa fase di lavorazione a terzi.

## Gli altri documenti

Gli altri documenti da allegare al bilancio all'atto della trasmissione al Registro delle Imprese, sono invece da predisporre nel formato PDF/A (trattasi di uno standard di evoluzione del formato PDF compatibile con le versioni di Acrobat successive alla 5).

Nota integrativa (in attesa che in un prossimo futuro sia predisposta la tassonomia definitiva per il formato Xbrl)

Verbale di assemblea di approvazione del bilancio

Eventuali verbali del collegio sindacale o del soggetto incaricato della revisione legale e relazione sulla gestione.

Rammentiamo che i prospetti del bilancio vanno trasmessi anche nel formato PDF/A esclusivamente nel caso in cui la tassonomia Xbrl non sia giudicata sufficiente a garantire la rappresentazione chiara, veritiera e corretta del bilancio di esercizio (si tratta di casi decisamente residuali, e vanno motivati in nota integrativa).

Esistono ormai diversi software (anche gratuiti) in grado di effettuare la conversione da documento di testo alla specifica richiesta; in alternativa è comunque possibile generare il documento mediante scansione digitale del documento cartaceo originale, purchè sia rispettato il formato grafico PDF/A.

Per gli utenti Telemaco (il servizio fornito da Infocamere) è altresì possibile verificare che il file prodotto sia effettivamente conforme allo standard richiesto per la trasmissione telematica (sezione software/strumenti).

*Continua*



## La sottoscrizione dei documenti

Una volta predisposti, questi documenti informatici necessitano della sottoscrizione digitale:

Le alternative che il legislatore ci propone sono tre:

- I documenti vengono sottoscritti dal legale rappresentante con il proprio dispositivo di firma digitale;
- Il rappresentante legale firma (autografa) una specifica procura ad un soggetto terzo che sottoscriverà digitalmente i documenti con proprio dispositivo;
- Il rappresentante legale firma (autografa) una specifica procura ad un soggetto abilitato che sottoscriverà digitalmente i documenti con proprio dispositivo.

I soggetti normativamente abilitati sono i ragionieri e dottori commercialisti iscritti all'albo, sono pertanto esclusi i consulenti del lavoro o i tributaristi, o qualsiasi altro professionista iscritto ad albi differenti da quello dei ragionieri, periti commerciali e dottori commercialisti. O quanto meno sono esclusi salvo assumere l'incarico in qualità di procuratore dell'amministratore.

Il procedimento per apporre la propria firma elettronica è estremamente semplice ed intuitivo. Sarà sufficiente dotarsi del software "Dike" distribuito gratuitamente da Infocamere, all'indirizzo:

[https://www.firma.infocert.it/installazione/installazione\\_DiKe.php](https://www.firma.infocert.it/installazione/installazione_DiKe.php)



A. [Note installazione DiKe](#)

[PDF - 1,22 MB]

B. [Manuale Utente DiKe](#)

[PDF - 210 KB]

C. [Download DiKe 5.3.0](#)

[EXE - 13 MB]

D. [Download CardOS API 2.4.1.5](#)

Per utilizzare i token con numero di serie che inizia per 1401... , 1402..., 1501... e 1502...

[ZIP - 7,23 MB]

E. [Download CardOS API 2.5.0.1 \(solo per Windows Vista™\)](#)

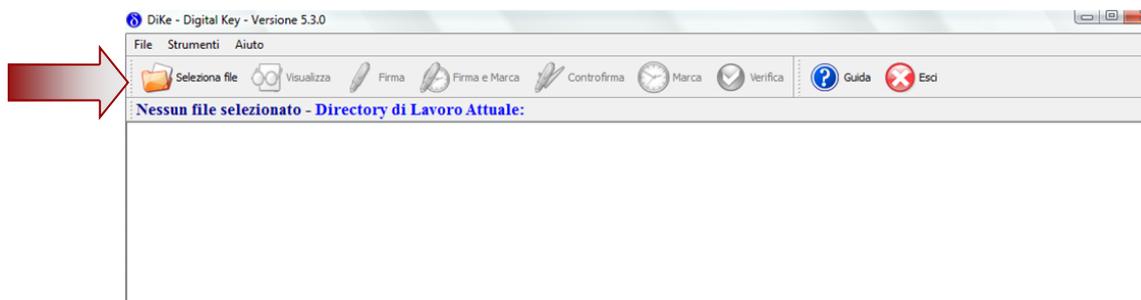
Per utilizzare i token con numero di serie che inizia per 1501... e 1502...

[ZIP - 6,17 MB]

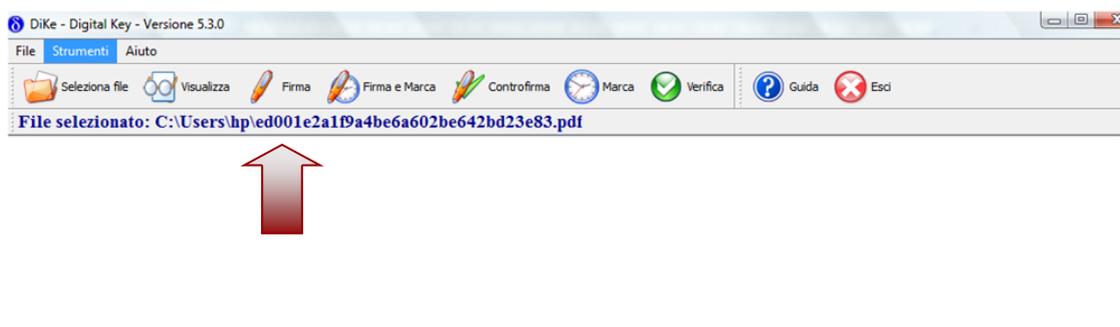


Una volta installato ed avviato il software, ci si presenterà una schermata come la seguente, sarà sufficiente selezionare il file da sottoscrivere digitalmente;



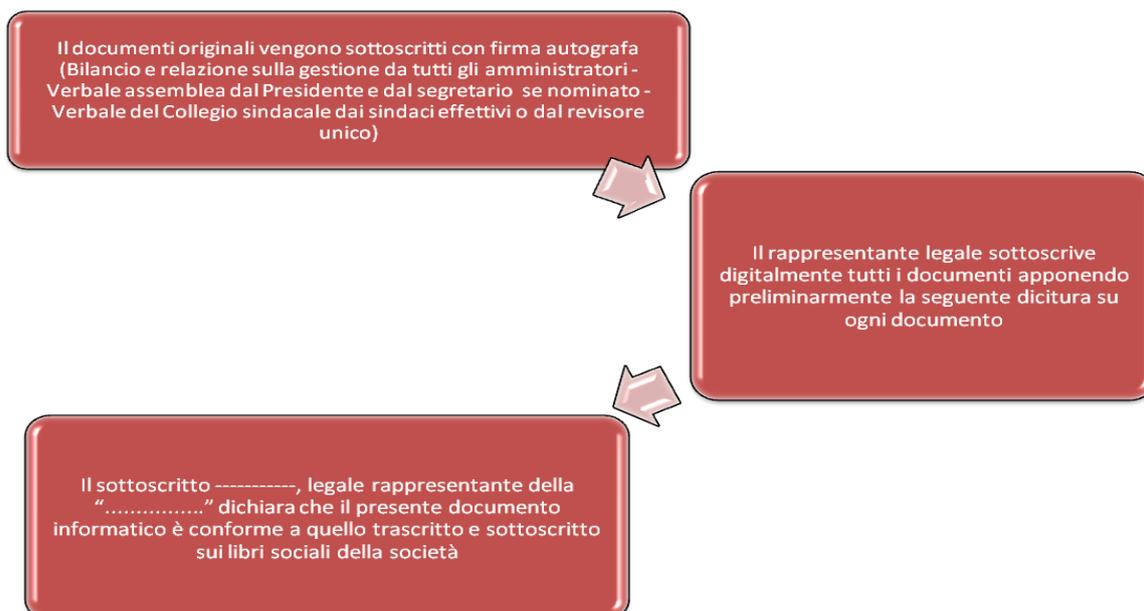


E quindi procedere alla firma cliccando sull'icona presente nella barra degli strumenti:



digitando il codice Pin associato al dispositivo di firma il software produrrà un ulteriore file con estensione "P7M", ovvero copia del precedente ma con sottoscrizione elettronica.

Schematizzando, il rappresentante legale della società può decidere di sottoscrivere direttamente i documenti attenendosi alla seguente procedura:



Continua

O può in alternativa delegare un professionista abilitato:

Il documenti originali vengono sottoscritti con firma autografa (Bilancio e relazione sulla gestione da tutti gli amministratori - Verbale assemblea dal Presidente e dal segretario se nominato - Verbale del Collegio sindacale dai sindaci effettivi o dal revisore unico)

Il rappresentante legale sottoscrive con firma autografa un incarico al professionista abilitato alla trasmissione telematica

Il professionista firma digitalmente tutti i documenti apponendo preliminarmente la seguente dicitura su ogni documento

Il sottoscritto professionista incaricato dal legale rappresentante dalla società alla presentazione della pratica attesta, ai sensi dell'art. 31, comma 2, quinquies della legge 340/2000, che il documento informatico in formato XBRL contenente lo stato patrimoniale e il conto economico, nonché il documento informatico relativo alla nota integrativa, sono conformi agli originali depositati presso la società

Il Professionista dovrà altresì aggiungere nelle note del modulo B la seguente dichiarazione: Il sottoscritto (nome, cognome, dottore commercialista/perito commerciale, ai sensi dell'art. 31, legge 340/2000 dichiara:  
di essere iscritto all'albo professionale dei (dottori commercialisti/ragionieri o commercialisti/periti commerciali) della provincia di...al n...e di non essere attualmente sottoposto a provvedimenti disciplinari di sospensione;  
di essere stato incaricato al deposito del bilancio e degli altri documenti di cui all'art. 2435 c.c. da (nome e cognome) quale legale rappresentante della società...;  
che i poteri conseguiti all'incarico non hanno formato oggetto di revoca, di limitazione o di modificazione in data successiva al loro conferimento e che non sussiste impedimento alcuno al loro libero esercizio;  
che la documentazione allegata alla domanda è conforme agli originali depositati presso la società.

Continua

Si rammenta infine che i documenti informatici dovranno altresì contenere le seguenti diciture:

### La metodologia di assolvimento dell'imposta di bollo.

Imposta di bollo assolta in modo virtuale tramite la Camera di Commercio di \_\_\_\_\_, autorizzata con prov. Prot. n. \_\_\_\_\_ del \_\_/\_\_/\_\_\_\_ del Ministero delle Finanze – Dip. Delle Entrate

(l'esempio sopra riportato si riferisce alla metodologia di assolvimento mediante il servizio Telemaco).

### La conformità degli schemi contabili del bilancio.

Il documento informatico in formato XBRL contenente lo stato patrimoniale e il conto economico è conforme ai corrispondenti documenti originali depositati presso la società.

### L'eventuale necessità di allegare gli schemi di bilancio anche nel formato Pdf/A.

lo stato patrimoniale e il conto economico sono redatti in modalità non conforme alla tassonomia italiana XBRL, in quanto la stessa non è sufficiente a rappresentare la particolare situazione aziendale, nel rispetto dei principi di chiarezza, correttezza e veridicità di cui all'art. 2423 c.c

### Gli estremi di registrazione del verbale di assemblea in caso di delibera di distribuzione di utili

Registrazione effettuata presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_ al n. \_\_\_\_\_

**SEGUI COSTANTEMENTE GLI AGGIORNAMENTI PROFESSIONALI  
DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO**

**SIAMO PRESENTI ANCHE SUI SOCIAL NETWORK  
CERCACI SU FACEBOOK—TWITTER—LINKEDIN**



## VIENI A SCOPRIRE LE RISORSE DEL “COMMERCIALISTA TELEMATICO” SULL'ARGOMENTO TRATTATO



Rivedi il videocorso sulla predisposizione del bilancio  
del 12 Aprile 2012

A cura del Dott. Enrico Larocca

Puoi acquistarla per rivederla ogni volta che vuoi!!

<http://www.commercialistatelematico.com/bilancio-2011-videoconf>



## La soluzione per la redazione del Bilancio di esercizio delle società e degli adempimenti ad esso collegati.

C.T. BILANCIO 2012 permette la creazione del bilancio in formato XBRL basato sulla recente tassonomia "Principi contabili italiani" rilasciata il 04 gennaio 2011.

Con C.T. BILANCIO 2012 è possibile produrre automaticamente il Bilancio Riclassificato U.E. nelle due forme previste dal codice civile, ordinaria ed abbreviata (art. 2435 bis), sia in italiano che in inglese.

C.T. BILANCIO 2012 consente di calcolare automaticamente le imposte IRES ed IRAP, evitando errori nell'accantonamento delle imposte. I prospetti delle imposte, integrati nel programma, sono aggiornati con le ultime novità fiscali ed aiutano l'utente nella valutazione delle variazioni fiscali in aumento e diminuzione.

C.T. BILANCIO 2012 consente di redigere automaticamente la nota integrativa sia in forma abbreviata che ordinaria. I documenti oltre a generare in automatico le tabelle dei dati e delle variazioni del bilancio, contengono tutti i punti del Bilancio con commenti estesi ed appropriati e sono aggiornati con le ultime novità civilistiche. L'utente può personalizzare ed arricchire con la propria professionalità i dettagli della nota integrativa.

Con C.T. BILANCIO 2012 è possibile effettuare un'analisi dell'andamento reddituale, patrimoniale e finanziario attraverso la redazione automatica del Rendiconto Finanziario e di numerosi indici di bilancio per la valutazione delle performance aziendali, con i commenti e con i grafici, necessari per la stesura della Relazione sulla gestione.

Ogni versione contiene i seguenti documenti:

- Facsimile di Relazione sulla gestione;
- Facsimile di Verbale di riunione C.d.A. per il differimento dei termini per l'approvazione del bilancio;
- Facsimile di Verbale di riunione C.d.A. per l'approvazione del progetto di bilancio;
- Facsimile di Verbale Assemblea deserta;
- Facsimile di Verbale approvazione del bilancio C.d.A. / Amministratore Unico con le diverse previsioni di destinazione del risultato o di copertura della perdita.

Per il Bilancio al 31/12/2011 non perdere tempo, rivolgiti al **Commercialista Telematico** per la redazione del Bilancio, della Nota Integrativa e di tutti gli allegati.



## SERVIZIO DI PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO 2011

### Il Servizio

Il Servizio di Predisposizione del Bilancio di esercizio è un servizio che mette a disposizione di chi lo richiede la redazione del Bilancio, il calcolo delle imposte e la stesura della Nota Integrativa e del Verbale di Approvazione del Bilancio.

Tale servizio, realizzato dal Commercialista Telematico in collaborazione con professionisti abilitati alla professione esperti nella redazione dei bilanci, ha come obiettivo quello di supportare le Società, i Professionisti e le Associazioni di categoria nella predisposizione del Bilancio di esercizio delle Società di Capitali nei formati richiesti da Infocamere, compresa l'istanza in XBRL.

I dati saranno gestiti direttamente dal Commercialista Telematico on line o tramite posta, nei tempi concordati e garantendo assoluta sicurezza relativamente alla riservatezza e alla protezione dei dati inviati. La redazione del bilancio avviene mantenendo una stretta comunicazione con il cliente.

Per la redazione del Bilancio relativo al 2011 è sufficiente inviare la richiesta tramite mail, con l'indicazione dei Vostri dati al seguente indirizzo:

[info@commercialistatelematico.com](mailto:info@commercialistatelematico.com)



## Le rettifiche fiscali e il “terzo binario” IRAP

### di Patrizia Macrì

Uno dei compiti più importanti che deve essere affrontato nella gestione di un'impresa è quello di rilevare tutte quelle operazioni che interessano la vita dell'azienda e che sono inerenti con l'esercizio dell'impresa stessa. Tale rilevazione avviene in diversi modi ma il più importante è rappresentato, senza ombra di dubbio, dalla *contabilità generale* (Co.Ge.). Attraverso le registrazioni contabili, si giunge a fine anno alla redazione di un documento denominato **bilancio**, il quale rappresenta la sintesi di tutte le informazioni registrate nella contabilità generale. Per mezzo del bilancio può essere determinato il reddito conseguito in un dato periodo amministrativo di riferimento, solitamente coincidente con l'anno solare. Tuttavia il reddito di bilancio non rappresenta il risultato economico su cui vengono calcolate le imposte, ma identifica solamente il *punto di partenza* per determinare il **reddito fiscale dell'impresa**. La differenza tra i due tipi di redditi non è solamente una differenza di terminologia, in quanto per giungere alla determinazione dell'uno o dell'altro bisogna attenersi a regole e normative sostanzialmente differenti, ossia la normativa civilistica per quanto riguarda il reddito di bilancio e la normativa fiscale per quanto concerne, invece, il reddito fiscale. I principi e i criteri posti alla base dell'una o dell'altra normativa rispondono ognuno ad esigenze proprie: il risultato civilistico, infatti, serve a quantificare l'andamento economico, finanziario e patrimoniale di un'impresa, mentre il risultato fiscale serve a determinare la base imponibile su cui saranno calcolate le imposte. Il passaggio tra il reddito di bilancio e il reddito fiscale avviene nella dichiarazione annuale dei redditi, attraverso la compilazione di un apposito quadro di collegamento.

### La normativa tributaria

La fonte normativa che disciplina le deduzioni secondo **criteri fiscali** è l'art. 109 del T.u.i.r. secondo cui *“i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (comma 1) ..... Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza (comma 4) ..... Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili 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 (comma 5).*

I **principi fiscali** che sono alla base della determinazione del reddito fiscale di impresa sono pertanto:

Il **principio della competenza**: i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza. E' importante, pertanto, stabilire il *momento di maturazione* dell'operazione analizzata e non la sua manifestazione finanziaria (incasso o pagamento), ad eccezione di eventuali deroghe come nel caso del compenso all'amministratore, i contributi in conto capitale, le imposte diverse da quelle sui redditi, ecc.. E' bene precisare che affinché i costi e i ricavi siano imputati per competenza alla data della chiusura, gli stessi devono essere:

Continua



**Certi nell'esistenza:** sono considerati certi solamente quei costi e quei ricavi comprovati dalla presenza di un atto pubblico ovvero relativi a merci già spedite o consegnate;

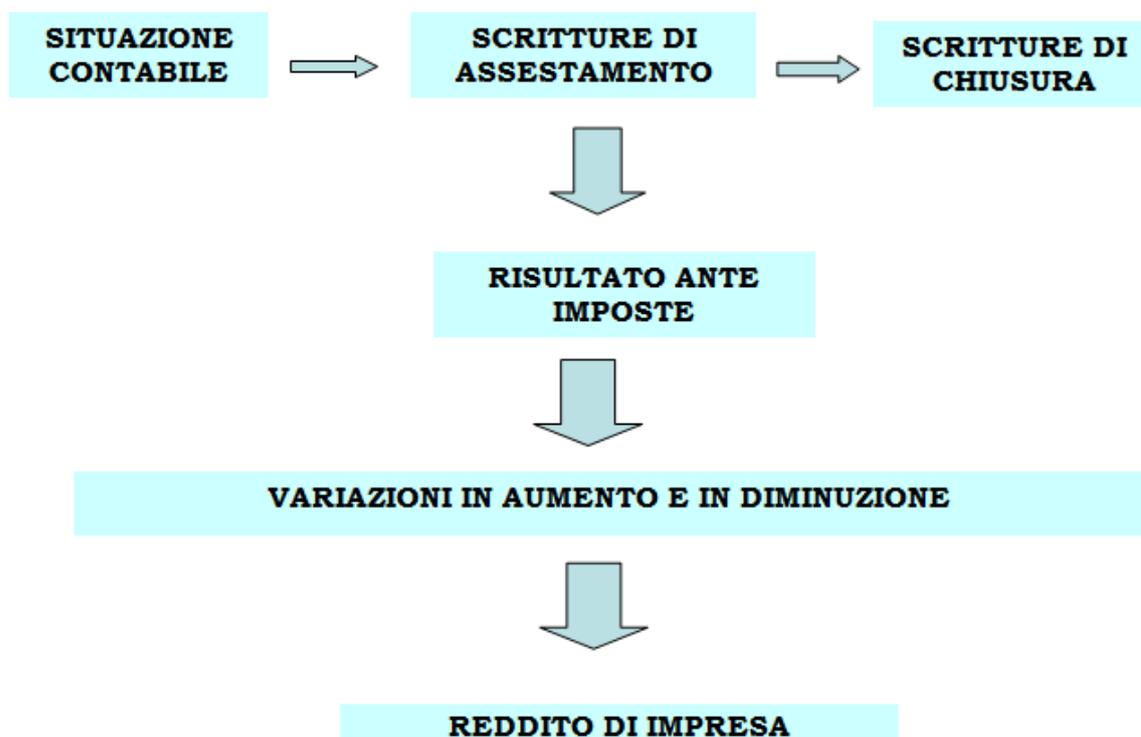
**Determinati o oggettivamente determinabili:** sono considerati determinati o oggettivamente determinabili quei costi e quei ricavi che risultino da atti o documenti probatori che possano permettere una valutazione oggettiva e non basata su stime discrezionali.

**Il principio dell'imputazione al conto economico:** le spese e gli altri componenti negativi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui sono imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Pertanto un costo che non è stato iscritto nel conto economico non ha rilevanza fiscale. Tuttavia, in riferimento a questo principio, bisogna precisare che è stata introdotta una deroga per cui gli ammortamenti di beni materiali e immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono comunque deducibili purché vengano indicati nella dichiarazione dei redditi (quadro EC) il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi.;

**Il Principio dell'inerenza:** le spese e gli altri componenti negativi sono considerati deducibili 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 d'impresa.

In riferimento al principio dell'inerenza è bene tenere presente che se le spese e gli altri componenti negativi si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

### Determinazione del reddito di Impresa



Continua



E' bene sottolineare il fatto che nel caso in cui siano presenti delle deduzioni superiori alle quote imputate nel bilancio civilistico per cui si renda necessaria la compilazione del prospetto riepilogativo, la normativa dispone che l'utile conseguito non può essere ripartito tra i soci a meno che l'azienda non disponga di riserve sufficienti a coprire i costi dedotti in sede extra-contabile. Come detto il passaggio dal reddito di bilancio al reddito fiscale deve avvenire tramite la dichiarazione dei redditi; il quadro del Modello Unico Società di Capitali in cui devono essere esposte le variazioni fiscali è il **quadro RF** nel quale devono essere anche indicate le variazioni in aumento dovute alle imposte IRES e IRAP dal momento che il dato di partenza da indicare in questo quadro è l'utile o la perdita di esercizio *al netto delle imposte*. Dall'anno d'imposta 2004 inoltre è necessario compilare, oltre al quadro RF, anche il **quadro EC** ossia il prospetto riepilogativo introdotto con la riforma fiscale al fine di eliminare le interferenze fiscali; è infatti tramite la compilazione di questo quadro, in cui devono essere indicati i valori civilistici e fiscali degli ammortamenti di beni materiali e immateriali, delle rettifiche di valore quali ad esempio le svalutazioni dei crediti nonché degli altri accantonamenti, che è possibile usufruire del maggior valore fiscale, anche se non imputato a Conto Economico, utilizzando le variazioni in diminuzione.

### Esempi Pratici

Proviamo ora a vedere alcuni casi di variazioni in aumento e variazioni in diminuzione da apportare all'utile di bilancio per ottenere il reddito fiscale partendo dalla seguente situazione contabile economica:

SITUAZIONE CONTABILE ECONOMICA AL 31.12.2011			
Esistenze iniziali merci	1.200,00	Ricavi vendita	325.000,00
Acquisto merci	152.000,00	Rimanenze finali merci	4.500,00
Acquisto materiali consumo	12.300,00	Sopravv. Attive	2.000,00
Spese telefoniche	3.200,00	Interessi attivi c/c	6.000,00
Compensi Amministratori	20.000,00	Plusvalenze	1.500,00
Attrezzatura varia (< 516,46)	2.500,00	Ricavi e proventi vari	3.000,00
Ammor. Impianti & Macchinari	3.500,00		
Ammor. Costi impianto	2.200,00		
Svalutazione crediti	2.500,00		
Canoni locazione	12.000,00		
Spese di rappresentanza	2.400,00		
Salari e Stipendi	95.750,00		
Quota T.F.R.	7.092,59		
Contributi Inps	10.246,85		
Contributi Inail	4.980,00		
Interessi passivi c/c	7.000,00		

Continua



Spese manutenzione	2.750,00		
Oneri Bancari	1.200,00		
Quota amm. Attrez. minuta	500,00		
Totale costi	343.319,44	Totale ricavi	342.000,00
		<b>Perdita esercizio</b>	<b>1.319,44</b>
Totale a pareggio	343.319,44	Totale a pareggio	343.319,44

La situazione contabile economica al 31.12.2011 presenta una perdita civilista pari a € 1.319,44. Devono, però, essere apportate le variazioni in aumento e in diminuzione relative a:

- Spese di rappresentanza
- Compenso agli amministratori
- Svalutazione crediti
- Spese di manutenzione
- Plusvalenze
- Ammortamenti

### Le spese di rappresentanza

La deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza è stabilita dall'art. 108 comma 2 del Tuir. Secondo tale articolo le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di 1/3 del loro ammontare e sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 4 successivi. Pertanto, partendo dal valore indicato in bilancio di € 2.400,00 per ottenere l'ammontare della quota deducibile fiscalmente avremo:

Spese sostenute nell'esercizio	€	2.400,00
Ammontare deducibile fiscalmente (1/3 del totale)	€	800,00
Quota deducibile nell'esercizio corrente (1/5)	€	160,00

L'applicazione della normativa fiscale determina una **variazione in aumento** così calcolata:

Variazione fiscale in aumento pari a 2/3 del totale	€	1.600,00
Variazione fiscale in aumento pari ai 4/5 del costo deducibile fiscalmente	€	640,00

Nel rigo **RF24** del Modello Unico Società di Capitali deve, pertanto, essere indicata una **variazione in aumento** di € (1.600,00 + 640,00) 2.240,00 derivante dall'applicazione della normativa fiscale per le spese di rappresentanza.

Conseguentemente nei quattro anni successivi nella dichiarazione dei redditi andrà registrata una variazione fiscale annua in diminuzione del valore di € 160,00 da indicare nel quadro RF43.

### Il Compenso all'amministratore

La deducibilità fiscale del compenso all'amministratore è stabilita dall'art. 95 comma 5 del Tuir secondo il quale i compensi agli amministratori delle società sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti.

Continua



Partendo dalla situazione contabile economica in cui sono registrati compensi per gli amministratori per € 20.000,00 procediamo ad effettuare una variazione in aumento dal momento che i compensi effettivamente pagati entro il 12.01.2012 ammontano a € 16.000,00. Si ricorda infatti che la normativa prevede che i compensi agli amministratori pagati entro il 12.01 dell'anno successivo sono considerati pagati nell'anno di competenza. In questo caso la **variazione in aumento** sarà pari all'ammontare del compenso non ancora erogato ossia (20.000,00 – 16.000,00) 4.000,00 da indicare nel rigo **RF15**.

### Il Fondo svalutazione crediti

La normativa fiscale ha stabilito dei criteri ben definiti per la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti. Una definizione così puntuale dei criteri di deducibilità può essere spiegata con l'esigenza avvertita dal legislatore di eliminare tutte quelle componenti di soggettività che sono rinvenibili nel criterio civilistico della valutazione secondo il presumibile valore di realizzazione. In particolare viene stabilito un duplice limite alla deducibilità dei costi per svalutazione crediti: uno di tipo qualitativo e uno di tipo quantitativo. Attraverso il limite qualitativo viene stabilito che non tutti i crediti sono svalutabili, ma lo sono esclusivamente quelli:

Risultanti in bilancio

Non coperti da garanzie assicurative

Che danno origine a ricavi

Il limite quantitativo stabilisce invece le quote deducibili. Il fondo svalutazione crediti, infatti, risulta essere fiscalmente deducibile in ciascun esercizio, ai sensi dell'art. 106 comma 1 del Tuir, nel limite dello 0,50% del valore nominale dei medesimi fino al raggiungimento del 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio. Ipotizzando che l'ammontare dei crediti commerciali al 31/12/2011 sia pari a 250.000,00 euro e che il fondo svalutazione crediti accantonato sia pari a euro 11.500,00 calcoliamo sia lo 0,50% deducibile, sia il tetto massimo del 5%:

Importo massimo deducibile (0,50% del valore nominale dei crediti) 1.250,00

Tetto massimo deducibilità (5% del valore nominale dei crediti) 12.500,00

Il costo deducibile fiscalmente sarebbe pari a € 1.250,00 ma dal momento che il tetto massimo di deducibilità del fondo svalutazioni crediti è pari a € 12.500,00 di cui 11.500,00 già accantonato, il costo deducibile per la svalutazione dei crediti per l'anno 2011 sarà pari solamente a 1.000,00 euro. Nella dichiarazione Unico Società di capitali indicheremo, pertanto, una **variazione in aumento** di € 1.500,00 nel rigo **RF26**.

### Le spese di Manutenzione

L'art. 102 del Tuir prevede la possibilità di imputare le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione ad incremento del costo del bene a cui si riferiscono, purché tale incremento risulti dal Bilancio di esercizio. Tuttavia lo stesso articolo dispone anche che, nel caso in cui tali spese non risultino imputate ad incremento del costo dei beni a cui si riferiscono, le stesse sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. Pertanto, stante il tenore della norma, per calcolare la quota deducibile, si deve prendere come base di calcolo l'intero ammontare dei beni ammortizzabili esistenti nel periodo d'imposta ivi compresi quelli su cui non è stato effettuato alcun tipo di intervento.

Continua



Nel caso in cui alcuni beni presenti nel registro beni ammortizzabili siano stati ceduti nel corso dell'anno la percentuale di deducibilità del 5% dovrà essere calcolata proporzionalmente al periodo di possesso. Inoltre nel caso in cui la durata dell'esercizio non sia coincidente con quella dell'anno solare, ma sia inferiore o superiore, la quota parte deducibile pari al 5% del valore dei beni strumentali iscritti al registro cespiti nell'esercizio stesso, deve essere riproporzionato in base alla durata effettiva dell'esercizio considerato. La quota delle spese di manutenzione e riparazione sostenute dall'azienda durante l'anno ma eccedenti la quota deducibile del 5% non può essere portata in deduzione nell'esercizio ma dovrà essere iscritta nel registro dei beni ammortizzabili e portata in deduzione, in quote costanti, nei successivi 5 esercizi. Pertanto nell'anno in cui le spese vengono sostenute dovrà essere operata una variazione in aumento del reddito da bilancio pari all'eccedenza per ottenere il reddito fiscale, mentre negli anni successivi dovrà essere effettuata una variazione in diminuzione, pari all'ammontare della quota deducibile nell'anno, in sede di dichiarazione dei redditi. Ipotizzando che l'ammontare dei beni ammortizzabili registrati nel relativo registro nell'anno 2011 sia pari a € 35.000,00 e che il costo sostenuto dall'azienda per manutenzioni e riparazioni sia pari a € 2.750,00, calcolando il 5% del costo totale dei beni è possibile stabilire quanta parte del costo sostenuto nell'anno (2.750,00) sia deducibile nello stesso anno.

Calcolo Plafond deducibilità

$$35.000,00 * 5 \% = 1.750,00$$

**Variazione fiscale in aumento**

$$2.750,00 - 1.750,00 = 1.000,00$$

La differenza di € 1.000,00 non deducibile nell'anno 2011 sarà deducibile in quote costanti nei successivi 5 esercizi ( $1.000 / 5 = 200,00$  annui).

### La plusvalenza

La plusvalenza può realizzarsi allor quando un bene strumentale viene ceduto ad un prezzo superiore rispetto al suo valore residuo rinvenibile dal registro cespiti. L'art. 86 del Tuir precisa quali sono i beni che, una volta venduti, possono generare una plusvalenza tassabile ovvero:

Tutti i beni strumentali sia materiali che immateriali;

Azioni e quote di partecipazioni in società commerciali che risultano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e che sono prive dei requisiti per poter usufruire del regime di esenzione;

Strumenti finanziari non partecipativi iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie.

La normativa fiscale prevede una doppia possibilità per la partecipazione al reddito delle plusvalenze, ovvero il contribuente può scegliere se tassare l'intero importo direttamente nell'anno in cui la plusvalenza viene realizzata oppure suddividere l'ammontare della plusvalenza in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quadro. Questa seconda opzione può, però, essere fatta valere solamente nel caso in cui i beni sono stati posseduti dall'impresa per un minimo di 3 anni. Ovviamente nel caso in cui l'impresa opti per la suddivisione della plusvalenza in rate costanti anche la tassazione subirà uno spostamento temporale. La scelta di un'opzione in luogo di un'altra deriva anche dalla situazione reddituale dell'anno in considerazione: è ovvio, infatti, che se l'esercizio chiude con una perdita fiscale non è certamente conveniente usufruire della ripartizione della plusvalenza, mentre nel caso in cui si dovesse prevedere che l'esercizio successivo si concluda con una perdita fiscale o con un

*Continua*



minor utile rispetto all'anno in corso, risulterebbe conveniente ripartire la plusvalenza in quote costanti. Dal momento che civilisticamente la plusvalenza viene registrata interamente nell'anno in cui viene conseguita, al reddito di bilancio, per raggiungere il reddito fiscale, dovrà essere imputata una variazione in diminuzione per l'intero importo della plusvalenza realizzata e una variazione in aumento per la quota deducibile nell'esercizio considerato.

Ipotizziamo che una società abbia ceduto il 31.12.2011 al prezzo di € 10.500,00 una bene strumentale acquistato nel 2008. Avendo l'impresa posseduto il bene per più di 3 anni è consentita la possibilità di rateizzare la plusvalenza realizzata.

Determiniamo ora la plusvalenza:

	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010
<b>Costo storico</b>	15.000,00			
<b>Quota amm.to</b>	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
<b>F.do amm.to</b>	1.500,00	3.000,00	4.500,00	6.000,00
<b>Valore residuo</b>	13.500,00	12.000,00	10.500,00	9.000,00

Il valore residuo del bene ceduto è pari a € 9.000,00. Essendo stato venduto a € 10.500,00 è stata realizzata una plusvalenza pari a € ( 10.500,00 – 9.000,00) 1.500,00. Pertanto al fine di ottenere il reddito fiscale dovremo operare una **variazione in diminuzione** pari a € 1.500,00 dal indicare nel rigo **RF37** e una **variazione in aumento** pari a 1/5 di 1.500,00 cioè 300,00 euro da indicare nel rigo **RF10**. Negli altri 4 anni successivi la plusvalenza originerà solamente una variazione in aumento di € 300,00 da indicare nel rigo RF10.

### Ammortamento dei beni materiali

La deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali è stabilita dall'art. 102 del Tuir. Non tutti i beni presenti in azienda, però possono essere ammortizzati: *conditio sine qua non* per procedere all'ammortamento del bene è che lo stesso sia identificabile come **bene strumentale** per l'esercizio d'impresa. Rientrano in questa categoria due tipologie di beni, ossia:

Quelli utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa;

Quelli che non possono essere impiegati in maniera diversa se non subendo radicali trasformazioni.

Per espressa previsione normativa le quote di ammortamento possono essere *rimandate* e portate in deduzione, ai fini fiscali, a partire dall'esercizio in cui il bene concorre alla produzione di ricavi. Pertanto se un bene viene acquistato da un'azienda nel 2010 ma non viene messo in funzione prima del 2011, la deduzione delle quote di ammortamento potrà iniziare nell'anno 2011, anno di entrata in funzione del bene stesso. Civilisticamente, invece, l'ammortamento può essere effettuato già dal periodo in cui il bene può essere concretamente utilizzabile anche se ciò dovesse avvenire in un periodo antecedente al suo effettivo utilizzo. Le quote di ammortamento non sono libere ma sono stabilite dalla normativa che fissa, tramite un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, il **coefficiente di ammortamento** in riferimento al settore di attività in cui opera l'impresa e alla categoria a cui appartiene il bene. Per il primo anno di utilizzo del bene vige la riduzione del 50% di tali coefficienti. Nel caso in cui un bene debba essere dimesso dall'azienda ma non sia ancora completamente ammortizzato è ammessa la deduzione del costo residuo. Infine i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro possono

*Continua*



essere portati in deduzione (sempre ai fini fiscali) integralmente nell'esercizio in cui sono stati acquistati. Poniamo, infatti il caso, che un'azienda nel corso del 2011 abbia acquistato beni strumentali di costo unitario inferiore ai 516,46 euro per complessivi 2.500,00 euro, la situazione sarebbe la seguente:

Civilisticamente il costo di detti beni può essere portato in deduzione solamente per la quota di ammortamento calcolata applicando il coefficiente di ammortamento stabilito per la categoria di beni a cui il bene appartiene (esempio  $2.500,00 * 20\% = 500,00$ );

Fiscalmente il costo di detti bene può essere portato in deduzione interamente nell'anno in cui il bene è acquistato.

### Calcolo carico fiscale IRES Anno 2011

<b>CARICO FISCALE IRES</b>	
Reddito da bilancio (perdita)	- 1.319,00
Componenti negativi indicati nel quadro EC	- 2.000,00
<b>Variazioni fiscali in aumento</b>	
Spese di rappresentanza	2.240,00
Compensi amministratori	4.000,00
Svalutazione crediti	1.500,00
Manutenzioni e riparazioni	1.000,00
Plusvalenza	300,00
<b>Variazioni fiscali in diminuzione</b>	
Plusvalenza	1.500,00
<b>Reddito Fiscale imponibile IRES</b>	<b>4.221,00</b>
Aliquota IRES	27,50 %
<b>IRES dell'esercizio</b>	<b>1.160,77</b>

### La base imponibile ai fini IRAP

L'IRAP è un'imposta regionale sul VALORE AGGIUNTO prodotto che colpisce la ricchezza allo stadio della **sua produzione** e non, come avviene per le imposte sul reddito (Irpef, Ires) a quello della **sua percezione** o ancora, come nel caso dell'IVA, a quello del **suo consumo**. Nel caso dell'IRAP il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazioni

di servizi. La base imponibile IRAP, pertanto, si differenzia molto dalla base imponibile IRES in quanto per la sua determinazione non viene preso come base di calcolo il reddito di bilancio, bensì il **valore**

*Continua*



della produzione netta (VPN) dato dal risultato della somma algebrica di alcune voci di conto economico, opportunamente valutate dal punto di vista fiscale. Il valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile ai fini IRAP, deriva dall'attività caratteristica dell'impresa ed è determinata dalla differenza tra la somma delle voci classificabili nel **valore della produzione** (lett. A art. 2425 c.c.) e di quelle classificabili nei costi della produzione (lett. B art. 2425 c.c.) con esclusione di alcuni costi, specificatamente previsti dalla normativa.

VALORE DELLA PRODUZIONE
- COSTI DELLA PRODUZIONE DEDUCIBILI
VALORE NETTO DELLA PRODUZIONE

La determinazione della base imponibile IRAP ha subito numerose modifiche a seguito dell'emanazione della Legge 244/2007. In particolare, a partire dal periodo d'imposta 2008, la determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali e degli enti commerciali non segue più le regole dettate per la determinazione della base imponibile Ires, in modo tale che possano essere prese in considerazioni esclusivamente quelle voci di bilancio che risultano essere rilevanti ai fini Irap. Ancora, è stato previsto che i soggetti che redicono il bilancio avvalendosi dei principi internazionali determinino la base imponibile ai fini Irap nello stesso modo in cui viene determinata dalle società che invece redicono il bilancio secondo quanto stabilito dal c.c.. Infine la legge 244/2007 ha introdotto una *base imponibile irap* apposita per le società di persone e le ditte individuali consentendogli però di optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole fissate per le società di capitali. Pertanto i metodi di determinazione della base imponibile Irap possono essere suddivisi, oggi, in tre distinte categorie:

**Determinazione della Base imponibile quale derivazione dai dati di bilancio.** Questa tipologia si applica a:

- Società di Capitali,
- Enti Commerciali,
- Imprese individuali per opzione,
- Società di persone per opzione.

**Determinazione della Base imponibile quale derivazione dai valori fiscali.** Questa tipologia si applica a:

- Imprese individuali,
- Società di persone.

**Determinazione della Base imponibile secondo il metodo retributivo.** Questa tipologia si applica a:

- Enti non commerciali,
- Amministrazioni pubbliche.

Il passaggio dai dati di bilancio, ovvero dai dati fiscali a seconda della tipologia di impresa per cui deve essere calcolata l'Irap e a seconda dell'eventuale opzione che la stessa ha esercitato, deve essere effettuato tramite il modello di dichiarazione. E' previsto uno specifico quadro a seconda delle varie situazioni possibili, ossia:

*Continua*



<b>DICHIARAZIONE IRAP E QUADRI</b>	
Quadro <b>IQ</b>	Persone Fisiche
Quadro <b>IP</b>	Società di persone
Quadro <b>IC</b>	Società di capitali
Quadro <b>IE</b>	Enti non commerciali
Quadro <b>IK</b>	Amministrazioni ed enti pubblici

### **DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE DELLE SOCIETA' DI CAPITALI**

Per le società di capitali, a seguito dalla modifica normativa introdotta con la legge 244/2007 la base imponibile Irap viene determinata partendo dai **dati di bilancio**. In particolare essa è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A e B dello schema di conto economico. Sono però esclusi dalla formazione della base imponibile:

- Costi del personale (B.9)
- Svalutazione delle immobilizzazioni (B.10.c)
- Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante (B.10.c)
- Accantonamenti per rischi (B.12)
- Altri accantonamenti (B.13)
- Proventi e oneri finanziari (C)
- Rettifiche di valore di attività finanziarie (D)
- Proventi e oneri straordinari (E)
- Imposte sul reddito dell'esercizio (E.22)

<b>DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE SOCIETA' DI CAPITALI</b>
TOTALE DELLA VOCE A DEL CONTO ECONOMICO
- COSTI DELLA PRODUZIONE :
Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.6)
Costi per servizi (B.7)
Costi per godimento beni di terzi (B.8)
Ammortamento immobilizzazioni immateriali (B.10.a)
Ammortamento immobilizzazioni materiali (B.10.b)
Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (B.11)
Oneri diversi di gestione (B.14)
<b>= VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA</b>

*Continua*



Non sono invece deducibili:

- Gli accantonamenti per rischi e oneri qualora sia stato adottato il criterio di classificazione per natura dei costi e siano stati perciò imputati ad altre voci dello schema di Conto Economico diverse da quelle indicate nei punti B.12 e B.13;
- Le spese sostenute per il personale dipendente e per redditi assimilati comprese quelle sostenute per i contratti di lavoro interinale e quelle per l'utilizzo di personale distaccato;
- I compensi erogati per attività commerciali e per prestazioni di lavoro non esercitate abitualmente nonché i compensi derivanti da obblighi di fare, non fare o permettere;
- I costi sostenuti per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa ad eccezione dei casi in cui la prestazione sia resa da un soggetto nell'ambito della propria attività artistica o professionale;
- I compensi erogati per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- Gli utili di competenza degli associati in partecipazione;
- le quote di interessi dei canoni di locazione finanziaria così come indicato nel contratto;
- le perdite su crediti nel caso in cui siano state imputate a voci dello schema di conto economico che sono rilevanti al fine della determinazione del valore della produzione.

Non sono, invece, soggetti a tassazione:

- i contributi che vengono erogati sulla base di norme di legge e che sono collegati a costi non deducibili;
- i contributi erogati che la stessa legge istitutiva del contributo, o altra disposizione, esclude dalla base imponibile Irap nonché le somme spettanti a titolo di recupero delle spese per oneri versati per il personale distaccato presso terzi;

Sono, invece, considerati sempre elementi da includere nella determinazione del valore della produzione:

- le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili facenti parti del patrimonio ovvero di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e nemmeno beni implicati direttamente nell'attività di produzione o di scambio oggetto dell'attività d'impresa. Il valore che deve essere preso in considerazione per la determinazione della plusvalenza o per la minusvalenze è il valore fiscale del bene;
- le quote di ammortamento dei costi sostenuti per l'acquisto di marchi d'impresa o per l'avviamento. Il costo è rilevante per un importo non superiore ad 1/18 del costo a nulla rilevando l'imputazione nel conto economico;
- tutti gli elementi sia positivi che negativi che vengano classificati in voci del conto economico che non concorrono alla determinazione della base imponibile ma che sono collegati ad elementi che invece hanno contribuito alla determinazione della stessa in periodi d'imposta successivi o precedenti a quello in corso. Rientrano in questa casistica i resi e gli sconti che fanno riferimento alla vendita di merci avvenute in precedenti esercizi e che sono classificati nella voce E.21 dello schema di conto economico oppure ai risarcimenti ottenuti dall'assicurazione a seguito del verificarsi di eventi che non rientrano nella normale attività d'impresa (ad esempio un incendio) che possono determinare una perdita delle giacenze di magazzino e che vengono imputati alla voce E.20 dello schema di conto economico.

*Continua*



E' infine da tenere presente che generalmente gli elementi positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione devono essere valutati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa (principi derivanti dal c.c. ovvero principi internazionali) indipendentemente da come sono stati classificati nello schema di conto economico.

### DEDUZIONI IRAP PER IL PERSONALE DIPENDENTE

Uno degli elementi che è stato maggiormente discusso per quanto riguarda la determinazione della base imponibile Irap è il fatto che i costi sostenuti per il personale dipendente non risultano essere deducibili. Dal momento che in un'impresa questo tipo di costi rappresenta la spesa maggiore da dover affrontare, tale normativa è da sempre stata considerata ingiusta. Il legislatore ha poi cercato di raddrizzare il tiro, permettendo, almeno in parte, la deducibilità dei costi per il personale al verificarsi di determinate situazioni.

### TIPOLOGIA DI DEDUZIONI

Alcuni costi sostenuti per il personale dipendente sono ammessi in deduzione dalla base imponibile IRAP, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, mentre in altri casi è prevista una deduzione forfettaria dalla base imponibile. In particolare si tratta:

della deduzione dei contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro identificabili nella maggior parte dei casi nei contributi Inail;

*N.B. I contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro sono deducibili dalla base imponibile Irap per le imprese in base al principio di competenza, con il rispetto ovviamente dei limiti dei contributi dovuti. I lavoratori autonomi, invece, determinano la deducibilità in base al principio di cassa con il rispetto dei limiti dei contributi pagati.*

di una deduzione forfettaria su base annua (c.d. **cuneo fiscale**) di:

4.600,00 euro (c.d. **deduzione base**) spettante per ciascun dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato;

9.200,00 euro (c.d. **deduzione maggiorata**) prevista per i dipendenti impiegati in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

*N.B. Nel caso in cui il periodo di imposta non sia coincidente con l'anno solare ma sia inferiore o superiore a 12 mesi, ovvero in caso di inizio o cessazione di attività nel corso dell'anno, la deduzione forfettaria deve essere rapportata ai giorni di durata del rapporto di lavoro all'interno del periodo di imposta.*

della deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali relativi ai lavoratori assunti a tempo indeterminato a carico del datore di lavoro (c.d. **cuneo contributivo**);

*N.B. La deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali non è prevista nei confronti dei dipendenti impiegati all'estero e per i soggetti che determinano l'Irap con il metodo retributivo*

Continua



della deduzione forfettaria su base annua di euro 1.850,00 per ogni dipendente assunto a tempo determinato o indeterminato fino ad un massimo di 5 dipendenti;

*N.B. La deduzione forfettaria di 1.850,00 a dipendente NON SPETTA alle Pubbliche Amministrazioni e, nei confronti dei soggetti a cui sé applicabile, la stessa può essere fruita solamente nel caso in cui l'ammontare dei componenti positivi che partecipano alla determinazione della base imponibile Irap è ≤ a 400.000,00 euro.*

della deduzione delle spese per i dipendenti addetti alla ricerca e sviluppo, per gli apprendisti, per i disabili e per il personale assunto con contratto di formazione e lavoro.

L'importo delle deduzioni che l'azienda può usufruire per ciascun dipendente non può in ogni caso superare il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese posti a carico del datore di lavoro.

#### APPLICABILITA' DELLE DEDUZIONI

Le deduzioni sopra indicate non sono applicabili contemporaneamente: alcune possono essere applicate solamente in alternativa ad altre. In particolare la fruibilità del:

c.d. cuneo fiscale

c.d. cuneo contributivo

è **alternativo** alla possibilità di usufruire delle deduzioni:

delle spese per gli addetti alla ricerca e allo sviluppo, per i disabili e per i dipendenti assunti con contratto di formazione e lavoro;

di euro 1.850,00 per ogni dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti.

La deduzione dei contributi assicurativi obbligatori contro gli infortuni è, invece, **sempre applicabile**.

#### Il tuo aggiornamento fiscale quotidiano

Migliaia di articoli, approfondimenti e commenti curati da autorevoli [esperti](#).

Consulta tutti gli articoli riservati contrassegnati con il simbolo rosso , una risorsa indispensabile per professionisti e aziende.

Ogni mattina avrai "sulla tua scrivania" tutte le **novità fiscali** commentate.



 **ABBONATI ORA**

Abbonamento annuale (365 giorni)  
al costo di **120 € + IVA**, **fiscalmente deducibile!**

#### Qualità degli articoli e commenti in materia fiscale



Pubblichiamo oltre **1.600 articoli** l'anno **riservati agli utenti abbonati**. Inoltre con l'abbonamento accedi a tutti gli articoli e approfondimenti già pubblicati negli anni precedenti, una banca dati formidabile!



L'abbonamento per un anno ha un costo di **solo 120 € + IVA**, **fiscalmente deducibile**.

L'abbonamento dura **12 mesi** a partire dal giorno in cui ti abboni, NON scade il 31 dicembre, ma 365 giorni dopo il pagamento.



La **qualità** degli approfondimenti e dei commenti in materia fiscale è garantita da autorevoli esperti. Tra cui: Gianfranco Ferranti, Gianfranco Antico, Angelo Buscema, Fabio Carriolo, Sandro Cerato, Massimo Conigliaro, Valeria Fusconi, Antonio Gigliotti, Mauro Nicola, Carlo Nocera, Tonino Morina, Maurizio Villani. E ancora: Borgoglio, D'Andò, Dulcamare, Gavioli, Larocca, Mazzanti, Mocci, Righetti, Romano, Sciuto e tanti altri.

*Continua*



DEDUZIONI DALLA BASE IMPONIBILE IRAP		
TIPO DEDUZIONE	QUADRO DICH. IRAP	CUMULABILITA'
Contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (generalmente contributi Inail)	IS 1 Colonna 2	SI
Deduzione forfettaria ( <b>cuneo fiscale</b> ): <ul style="list-style-type: none"> <li>4.600,00 (deduzione base)</li> <li>9.200,00 (deduzione maggiorata)</li> </ul> Per ciascun dipendente assunto a <b>tempo indeterminato</b>	IS 2 Colonna 2	NO
Contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro ( <b>cuneo contributivo</b> ) per i dipendenti assunti a <b>tempo indeterminato</b>	IS 3 Colonna 2	NO
Spese (salari e stipendi, contributi previdenziali, quota accantonamento TFR ecc.) riferite a: <ul style="list-style-type: none"> <li>apprendisti</li> <li>dipendenti disabili</li> <li>dipendenti con contratto formazione e lavoro</li> <li>dipendenti addetti alla ricerca e sviluppo</li> </ul>	IS 4 Colonna 2	NO
Deduzione forfettaria: 1.850,00  per ciascun dipendente assunto a <b>tempo determinato</b> o a <b>tempo indeterminato</b> fino ad un massimo di 5 dipendenti	IS 5 Colonna 2	NO



**VISITA IL NOSTRO SITO E SCOPRI I SERVIZI  
PER AZIENDE E PROFESSIONISTI**





## VOCI DAL FORUM

*Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro.*

*Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.*



### Invio bilancio

**marbe**

Per l'invio del bilancio, immagino che farò l'invio di:

bilancio xbrl, nota integrativa, verbale approvazione bilancio.

Ho un dubbio su chi firma questi documenti (amministratore-intermediario/commercialista),

o se la firma dell'intermediario va apposta solo sulla distinta di presentazione.

Inoltre leggendo i post precedenti ho sentito parlare di procure per presentazione di bilancio e documenti d'identità da inviare sempre in queste occasioni. Potreste gentilmente spiegarmi in che caso si invia il documento d'identità (di chi?) e la procura? E' una procedura che si fa ad ogni invio?

-----  
**Contabile**

I documenti bilancio XBRL, nota integrativa e verbale assemblea vanno firmati digitalmente dall'amministratore. Poi lo stesso amministratore firma la distinta che sarà anche firmata dall'intermediario. Tutto questo nel caso l'amministratore sia munito di firma digitale.

-----  
**marbe**

Ok, ora è più chiaro, allora io, come intermediario, firmerò solo la distinta, l'amministratore firmerà la distinta e tutto il resto

Mi sa dire qualcosa anche in merito al documento d'identità da inviare?

-----  
**LB1967**

Credo che vada inviato quando l'amministratore non firma digitalmente ma da procura al commercialista per la trasmissione telematica del tutto: quindi a convalida della firma autografa (sulla procura, sul bilancio, sulla n.i., sul verbale assemblea di approvazione) va allegato il documento di identità

-----  
**marbe**

Ho capito! Nel mio caso l'azienda ha la sua smart card con firma dell'amministratore. In questo caso la distinta di presentazione a nome di chi va presentata? Dell'amministratore, in qualità appunto di amministratore, oppure dal commercialista in qualità di professionista incaricato?

-----  
**Contabile**

Nel caso l'amministratore sia munito di firma digitale occorre indicare il Legale rappresentante/Amministratore unico.

-----  
**Giotto**

oppure solo dall'intermediario commercialista, ragioniere o perito commerciale, il quale dovrà dichiarare di essere stato incaricato dal legale rappresentante della società ad adempiere al deposito presso il Registro delle Imprese e di essere iscritto all'apposito albo professionale.



Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno III

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: [info@commercialistatelematico.com](mailto:info@commercialistatelematico.com)

domicilio: via Tripoli 86 - Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

- capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

- R.E.A. 285198

- periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini



Comitato Tecnico Scientifico

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO

