

# Memento Pratico

Francis Lefebvre

## IMPOSTE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

IRES e IRPEF



### Caratteristiche

Aggiornato al 9 giugno 2017  
Disponibile dal 26 giugno 2017  
Pagine: 1.000 circa  
Prezzo: 100,00 €  
Codice: 217130

# MEMENTO PRATICO IMPOSTE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ

Il volume analizza tutte le problematiche relative alla determinazione del reddito sia delle **società di capitali** che delle **società di persone**.

L'opera affronta le interazioni della disciplina fiscale con le **disposizioni civilistiche** ed i **principi di redazione del Bilancio** (OIC e IAS/IFRS) così come risultano a seguito dei recenti aggiornamenti.

Illustra i **principali adempimenti** connessi con la **determinazione dell'imposta**.

Dedica una parte specifica alle **operazioni straordinarie** e alla **tassazione dei gruppi nazionali e internazionali**.

---

**La nuova edizione 2017** è aggiornata con il **DL Milleproroghe** (DL 244/2016 convertito in L. 19/2017) che ha introdotto le disposizioni fiscali di coordinamento con i nuovi principi OIC e con la c.d. **Manovrina** (DL 50/2017 convertito in L. 96/2017) che include le modifiche alla deduzione ACE.

### Tra le principali novità segnaliamo in particolare:

- Riforma del bilancio e dei principi contabili nazionali (OIC)
- Norma di coordinamento TUIR/OIC
- ACE
- Super e Iper ammortamento
- Avviamento
- Spese di pubblicità e ricerca
- Rinnovo tacito per i regimi opzionali (consolidato, trasparenza, ecc.)
- Start-up innovative
- Transfer pricing
- Società di comodo
- IRI
- Regime di cassa
- Patent box
- Richiesta di scomputo delle perdite pregresse in caso di accertamento

# Piano generale dell'opera

Presentazione (p. 5)

## PARTE I Principi generali

- 51 Soggetti trattati
- 110 Principi di determinazione comuni a ricavi e costi
- 300 Principi riguardanti i costi

**VAI ALL'ESTRATTO**  
**APPROFONDIAMO I RIFLESSI DEI NUOVI OIC NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IL C.D. PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA)**

## PARTE II Determinazione del reddito Analisi delle specifiche voci di bilancio

### Titolo I - Individuazione dei principali componenti di reddito

- 405 Principali componenti di reddito

#### Titolo II - I beni dell'impresa

- 710 Beni di magazzino
- 1100 Beni mobili strumentali
- 2000 Immobili
- 2250 Beni in godimento ai soci
- 2300 Immobilizzazioni immateriali
- 2470 Titoli e partecipazioni
- 2820 Assegnazione/cessione agevolata di beni ai soci

**VAI ALL'ESTRATTO**  
**NEL DETTAGLIO LE ULTIME NOVITÀ E CHIARIMENTI PER GLI INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI (SUPER E IPER AMMORTAMENTO)**

#### Titolo III - Servizi

- 2855 Prestazioni rese dalla società
- 3010 Prestazioni ricevute dalla società

#### Titolo IV - Costo del lavoro

- 3252 Prestazioni di lavoro dipendente
- 3400 Altre prestazioni di lavoro

**Titolo V - Interessi**

3605	Interessi attivi
3630	Interessi passivi

**Titolo VI - Spese varie e altri oneri**

3800	Erogazioni liberali
3970	Oneri fiscali, contributivi e sanzionatori

**Titolo VII - Regole particolari di determinazione**

4200	Imprese che svolgono attività di R & S (patent box)
4300	Società marittime (tonnage tax)
4400	Società del settore agricolo

<b>PARTE III</b> Determinazione dell'imposta
---

**Titolo I - Regole generali**

4805	Società di capitali
4900	Società di persone
4990	Imposte pagate all'estero

VAI ALL'ESTRATTO  
**DEDUZIONE ACE, IMPATTO SULLE  
 DECORRENZE E SUGLI ACCONTI  
 DEGLI ULTIMI PROVVEDIMENTI**

**Titolo II - Regole particolari**

5054	Società di comodo
5250	Start-up innovative

<b>PARTE IV</b> Adempimenti
--------------------------------

5405	Adempimenti contabili
5600	Versamento delle imposte
5860	Dichiarazione dei redditi

<b>PARTE V</b> Gruppi societari
------------------------------------

6205	Gruppi nazionali
6900	Gruppi internazionali

<b>PARTE VI</b> Eventi straordinari
--

7303	Trasformazione
7460	Conferimento d'azienda
7780	Fusione
8010	Scissione
8250	Cessione o affitto d'azienda
8600	Liquidazione
8960	Stati di crisi dell'impresa
9800	APPENDICE
	INDICE

# Presentazione

Il Memento pratico IRES è un'opera di immediata consultazione che espone in maniera esauriente e sistematica la disciplina IRES riguardante le **società di capitali** e gli enti commerciali, con una trattazione specifica per le particolarità che interessano le **società di persone**.

Il volume è stato realizzato per fornire **risposte chiare** e **soluzioni pratiche** a tutti gli aspetti legati all'IRES.

L'opera prende in esame la normativa affrontando anche le interazioni della disciplina fiscale con le disposizioni civilistiche ed i principi contabili, sia nazionali che internazionali.

La materia trattata è suddivisa in **6 parti**:

- la prima, di carattere generale, affronta i soggetti interessati e i principi generali di determinazione del reddito;
- la seconda analizza le specifiche voci di bilancio e/o di reddito (merci, beni strumentali, servizi, oneri ecc.), in relazione ai criteri di determinazione del reddito;
- la terza illustra le regole, generali e particolari, di determinazione dell'imposta;
- la quarta è dedicata agli adempimenti contabili e dichiarativi, nonché al versamento dell'imposta;
- la quinta esamina le disposizioni particolari previste per i gruppi di società, sia nazionali che internazionali;
- la sesta affronta la disciplina degli eventi straordinari che riguardano le società (trasformazioni, conferimenti, fusioni, scissioni ecc.).

Ogni parte è strutturata in diversi capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**.

Il Memento, inoltre, è corredato da un'**appendice** contenente: coefficienti di ammortamento; prospetto delle opere, forniture e servizi in corso di esecuzione; white list; modello per beneficiare dell'esenzione di dividendi, interessi e canoni corrisposti a consociate UE; Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Completa il Memento un esauriente **indice analitico**. Esso è strutturato facendo riferimento a casi concreti, permettendo così un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Al fine di facilitare la ricerca il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

I rinvii al Memento Fiscale (MF) sono riferiti all'edizione 2017 dell'opera.

## CAPITOLO 2

# Principi di determinazione comuni a ricavi e costi

## SOMMARIO

<b>Sez. 1 - Periodo d'imposta</b> .....	115	II. Soggetti che adottano gli IAS/IFRS.....	220
<b>Sez. 2 - Principio di derivazione</b> .....	120	<b>Sez. 4 - Certezza e determinabilità</b> .....	235
<b>Sez. 3 - Principio di competenza</b> .....	150	Deroghe.....	248
I. Soggetti che adottano i principi contabili OIC.....	156	<b>Sez. 5 - Principio di continuità</b> .....	250
1. Cessioni di beni (mobili, immobili, aziende).....	160	<b>Sez. 6 - Principio di rilevanza</b> .....	254
2. Prestazioni di servizi.....	185	<b>Sez. 7 - Criteri di valutazione</b> (nozione di costo, proventi ed oneri in natura e in valuta estera).....	255
3. Principio di correlazione.....	200	<b>Sez. 8 - Redditi di fonte illecita</b> .....	280
4. Deroghe al principio di competenza	208		
5. Violazione del principio di competenza.....	210		

(omissis)

## SEZIONE 2

## Principio di derivazione

(art. 83 TUIR)

(omissis)

**126 Principio di derivazione «rafforzata»** (art. 83 c. 1 u.p. TUIR, conv. in L. 19/2017, art. 2 c. 1, 3, 4 DM 1° aprile 2009 n. 48) A partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, anche per i **soggetti** che applicano i **principi contabili nazionali** (nel seguito **soggetti OIC**), come già per i **soggetti IAS/IFRS**, il principio di derivazione ha assunto connotati più incisivi (c.d. derivazione rafforzata).

(omissis)

## 1. Soggetti che applicano i principi contabili nazionali

A seguito delle modifiche alle norme sul bilancio del codice civile (D.Lgs. 139/2015 in attuazione della Dir. UE 2013/34) l'Organismo italiano di contabilità ha coerentemente aggiornato i principi contabili nazionali.

Tali cambiamenti, legati in particolare all'adozione del **principio della prevalenza della sostanza** sulla forma anche per i principi OIC, hanno richiesto un coordinamento tra norme fiscali e civilistiche, senza il quale le prime non erano in grado di riconoscere le nuove casistiche generate dalle seconde. Si è scelto di adottare lo stesso impianto di coordinamento già previsto per gli IAS/IFRS.

Si tenga conto che, tanto più essendo stato riconosciuto per legge all'**Organismo Italiano di Contabilità**, il ruolo di standard setter per i principi contabili nazionali (art. 9 bis e ter D.Lgs. 38/2005), principi generali come la prevalenza della sostanza sulla forma, non sono suscettibili di autonoma interpretazione, ma soggetti a quella dettata dall'OIC nei principi in vigore.

Tra le modifiche al codice civile, assume innanzitutto rilevanza la distinzione tra le micro, le piccole e le medie/grandi imprese. Le **micro-imprese** sono state infatti escluse dall'ambito di applicazione del principio di derivazione rafforzata. Pertanto, ove queste ultime applichino un nuovo principio OIC, che determini una divergenza rispetto alla norma fiscale, dovranno apportare la necessaria variazione in dichiarazione dei redditi (oltre a tenere ove necessario il cd. doppio binario civilistico/fiscale).

I criteri alla base della classificazione ed i principali ulteriori impatti sono evidenziati nella seguente **tabella**:

Soggetti	Limiti (*)			Principi OIC		Norma fiscale
	Ricavi	Attivo stato patrimoniale	Dipendenti (occupati medi)	Valutazione crediti e debiti a costo ammortizzato	Valutazione derivati al fair value	Derivazione rafforzata
<b>Micro-imprese</b> art. 2435 ter c.c.	350.000	175.000	5	Facoltativa	Non consentita	Non si applica
<b>Soggetti bilancio abbreviato</b> art. 2435 bis c.c.	8.800.000	4.400.000	50	Facoltativa	Facoltativa	Si applica

(\*) Rientrano nella categoria i soggetti che non superano due dei tre limiti indicati nel primo esercizio di attività ed in seguito per due esercizi consecutivi.

**Prima applicazione o cambiamento dei principi contabili** Le modifiche di cui al n. 130 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, con impatto diretto sui bilanci d'esercizio che hanno inizio a partire da tale data.

In generale, in base al principio OIC 29, i cambiamenti obbligatori, cioè richiesti da nuovi principi contabili o da nuove leggi, sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle relative disposizioni transitorie; in assenza di disposizioni transitorie specifiche, i **cambiamenti obbligatori** sono contabilizzati secondo le modalità previste dallo stesso principio per i cambiamenti **volontari** (ossia quelli adottati autonomamente per migliorare la rappresentazione di bilancio).

Quest'ultimo prevede la determinazione retroattiva degli effetti derivanti da cambiamenti normativi, **sul saldo d'apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui avviene il cambiamento e, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio. Per le novità non derivanti da cambiamenti normativi, il nuovo principio contabile si applica a partire dall'esercizio in cui avviene il cambiamento (applicazione prospettica).

Esiste poi la facoltà di non applicare le nuove regole alle componenti riferite ad operazioni/voci che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio: in particolare, si tratta della valutazione al costo ammortizzato per crediti, debiti e titoli immobilizzati e dell'ammortamento dell'avviamento (art. 12 D.Lgs. 139/2015).

Per la disamina analitica delle disposizioni transitorie specifiche dei singoli principi contabili si fa rinvio al Memento Contabile.

**134** Nella **tabella** che segue sono illustrate le **norme fiscali** da applicare per la prima applicazione o variazione dei principi OIC.

<b>Effetti della prima applicazione/variazione OIC</b> (art. 13-bis DL 244/2016 conv. in L. 19/2017)	
Principio generale	Le nuove norme hanno efficacia a partire dalle operazioni rilevate in bilancio dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015. Le <b>operazioni pregresse</b> continuano con le norme previgenti (salvo eccezioni espressamente indicate)
Nel <b>primo esercizio</b> di applicazione, o a regime nel caso di: — variazioni ai <b>principi contabili</b> ; — cambiamento degli <b>obblighi di bilancio</b> per modifiche delle dimensioni dell'impresa	La <b>previa imputazione</b> a C/E richiesta dal principio di derivazione, risulta soddisfatta anche per i componenti di natura reddituale imputati direttamente a patrimonio
	Il ripristino e l'eliminazione, nell' <b>attivo patrimoniale</b> , rispettivamente, di costi già imputati a C/E di precedenti esercizi e di costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti
	L' <b>eliminazione</b> nel passivo patrimoniale di <b>passività</b> e <b>fondi</b> di accantonamento, considerati dedotti ai fini IRES, non rileva ai fini della determinazione del reddito. Resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi
Strumenti finanziari <b>derivati</b>	La valutazione dei derivati <b>non di copertura</b> che nel bilancio chiuso al 31/12/2015 risultano: — <b>non iscritti</b> , rileva per la determinazione del reddito al momento del realizzo; — <b>iscritti</b> , continuano ad applicare le norme di valutazione previgenti (art. 112 DPR 917/86 versione ante 2016)

*(omissis)*



## SEZIONE 3

**Principio di competenza****I. Soggetti che adottano i principi contabili nazionali****A. Principi contabili**

I **ricavi** devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni (OIC 11): **156**

- 1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- 2) lo scambio è avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.

Relativamente ai ricavi da **cessioni di beni**, ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza civilistica, il principio contabile relativo ai crediti OIC 15, individua quale **parametro di riferimento** per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.

In pratica, salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente, si può assumere che:

- 1) in caso di vendita di **beni mobili**, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi;
- 2) per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (ad esempio, **beni immobili**) il trasferimento dei rischi e benefici coincide con la data della stipulazione del contratto di compravendita;
- 3) nel caso della **vendita a rate con riserva della proprietà**, l'art. 1523 c.c. prevede che il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna e, pertanto, la rilevazione del ricavo avviene alla consegna, indipendentemente dal passaggio di proprietà (esempio di applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma). Contabilmente i ricavi per **prestazioni di servizi** sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata (OIC 15 par. 20).

**B. Regole fiscali**

Di seguito sono illustrate le norme fiscali declinandone le conseguenze applicative caso per caso per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. In caso di **divergenza** rispetto ai criteri applicativi dettati dai principi OIC, le norme del TUIR per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere: **158**

— applicate comunque per le **micro-imprese**, determinando la necessità di apportare le necessarie variazioni fiscali al risultato di bilancio e la tenuta extracontabile del dato fiscale (cd. doppio binario);

— disapplicate per gli **altri soggetti OIC**.

Quanto sopra è **derogato** nei casi previsti dal TUIR in cui il principio di competenza è sostituito dal **principio di cassa** (v. n. 208).

**1. Cessioni di beni**

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza fiscale delle cessioni, si distinguono i beni mobili dai beni immobili e le aziende (compresi i diritti reali sugli stessi). **160**

**Beni mobili** Se oggetto della cessione sono i beni mobili, compresi gli autoveicoli e gli altri mezzi di trasporto che devono essere trascritti nei pubblici registri, i corrispettivi si considerano generalmente conseguiti e le spese sostenute alla data della **consegna o spedizione** del bene. **162**

Tuttavia, se in base al contratto, il **trasferimento della proprietà** (o la costituzione di un diritto reale) si verifica **successivamente** alla consegna o spedizione, la norma fiscale coincide con quella civilistica, in quanto prevede che i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese sostenute in tale successivo momento.

Invece, se il trasferimento della proprietà (o la costituzione di un diritto reale) avviene **prima** della consegna o spedizione - come solitamente succede in ambito civilistico nel caso di stipula del contratto precedentemente alla consegna o spedizione - esso è irrilevante, in quanto prevale la disposizione tributaria (Cass. 11 settembre 2001 n. 11604). Analogamente, è altresì irrilevante l'emissione della fattura prima della consegna o spedizione (Cass. 8 agosto 2005 n. 16698).

**Esempio 1)** L'impresa A consegna la merce all'impresa B in data 23 dicembre 2013 e il trasporto avviene a cura dell'acquirente.

La merce viene fatturata (nel rispetto della norma sulla fatturazione differita) nel mese di gennaio 2014. Sempre nel mese di gennaio 2014, l'impresa B corrisponde all'impresa A il corrispettivo della fornitura.

Per il principio di competenza, l'impresa A dovrà imputare il ricavo nell'anno 2013, così come l'impresa B dovrà imputare la spesa nell'anno 2013.

**Esempio 2)** L'impresa X stipula un contratto di vendita di beni mobili con l'impresa Y in data 20 dicembre 2013, con contestuale versamento di acconto da parte di Y.

I beni vengono consegnati a Y il 10 gennaio 2014 e il pagamento del saldo avviene il 14 febbraio 2014.

Per il principio di competenza, l'impresa X dovrà imputare l'intero ricavo nell'anno 2014, così come l'impresa Y dovrà imputare l'intera spesa nell'anno 2014.

La disposizione che dà rilevanza alla consegna o spedizione **deroga al principio civilistico** secondo cui l'effetto traslativo della proprietà del bene oggetto del contratto di compravendita, consegue alla conclusione del contratto stesso, cioè con l'incontro della volontà delle parti contraenti (c.d. efficacia reale del contratto di compravendita, art. 1326 c.c.). La deroga è giustificata da evidenti ragioni di certezza e di semplicità nei rapporti tributari, in base alle quali assume maggiore importanza il profilo materiale della fuoriuscita del bene dalla sfera imprenditoriale, rispetto al profilo giuridico formale.

**Momento della consegna o spedizione** Ai fini dell'identificazione del momento della consegna o spedizione, si deve prestare attenzione al momento in cui l'acquirente entra nell'effettiva disponibilità dei beni; ciò dipende solitamente da chi effettua il **trasporto** del bene medesimo e, spesso, dalle clausole che stabiliscono il momento in cui si trasferiscono i rischi che la merce può correre (es. per danni, furti ecc.) dal cedente all'acquirente (c.d. Incoterms 2000).

Se il trasporto è effettuato **a cura dell'acquirente**, egli dispone dei beni immediatamente, al ritiro degli stessi (ossia quando i beni escono dal magazzino del venditore).

Se il trasporto avviene **a cura del venditore**, l'acquirente dispone dei beni al momento della consegna materiale degli stessi, effettuata generalmente al termine del trasporto.

Se il trasporto è **affidato a terzi**, vettori o spedizionieri, è necessario tenere conto oltre che della data del documento di trasporto anche delle condizioni generali del contratto, al fine di desumere un'eventuale non coincidenza della data di spedizione con l'effettivo trasferimento della disponibilità giuridica dei beni (Cass. 22 gennaio 1999 n. 578). In assenza di clausole contrarie, solitamente, la spedizione si considera effettuata al momento della consegna dei beni al vettore/spedizioniere (Cass. 14 febbraio 1986 n. 885). Se, invece, le condizioni generali del contratto prevedono che la proprietà si trasferisca in un momento successivo alla data di spedizione (o consegna), anche il relativo corrispettivo o la relativa spesa vanno considerati conseguiti o sostenuti in tale momento (salvo il caso particolare della vendita con clausola di riserva della proprietà, v. n. 166).

*(omissis)*

## CAPITOLO 2

**Beni mobili strumentali**

## SOMMARIO

<b>Sez. 1 - Beni di proprietà</b> .....	1106	2. Rimborsi e risarcimenti .....	1422
I. Acquisto o produzione .....	1110	g. Esproprio, pignoramento, confisca e nazionalizzazione dei beni .....	1438
a. Costo storico .....	1111	V. Settori economici particolari .....	1450
b. Contributi per l'acquisto .....	1134	a. Imprese concessionarie .....	1450
1. Contributi spettanti a norma di legge .....	1136	1. Imprese concessionarie in genere	1452
2. Contributi in base a contratto ....	1168	2. Imprese concessionarie per la co- struzione e l'esercizio di opere pub- bliche .....	1470
II. Ammortamento .....	1178	b. Imprese del gas e dell'energia elet- trica .....	1482
1. Modalità di calcolo .....	1182	<b>Sez. 2 - Beni in leasing</b> .....	1550
2. Beni nuovi acquisiti nel periodo 15/ 10/2015-31/12/2017 (c.d. super am- mortamento) .....	1220	I. Impresa utilizzatrice .....	1565
3. Beni digitali interconnessi acquisiti nel 2017 (c.d. iper ammortamento)....	1270	A. Iscrizione in bilancio .....	1568
4. Casi particolari .....	1304	B. Deducibilità del costo .....	1580
III. Spese di manutenzione, riparazione, trasformazione .....	1318	a. Metodo patrimoniale .....	1581
1. Regola generale .....	1320	b. Metodo finanziario .....	1635
2. Casi particolari .....	1343	C. Lease-back .....	1669
3. Pezzi di ricambio .....	1350	II. Impresa concedente .....	1682
IV. Fuoriuscita dei beni dal circuito pro- duttivo .....	1354	<b>Sez. 3 - Beni detenuti a titolo diverso</b> ..	1700
a. Vendita .....	1362	Locazione .....	1703
b. Permuta .....	1380	Usufrutto .....	1705
c. Mutamento di destinazione .....	1388	Comodato .....	1708
d. Mancato utilizzo .....	1394	<b>Sez. 4 - Mezzi di trasporto</b> .....	1800
e. Destinazione a finalità estranee al- l'attività d'impresa .....	1402	I. Strumentalità esclusiva .....	1823
f. Perdita o danneggiamento di beni per eventi straordinari .....	1406	II. Strumentalità non esclusiva .....	1830
1. Casi e prova .....	1408	A. Regole generali .....	1831
		B. Veicoli assegnati .....	1845
		C. Veicoli di società di agenzia e rap- presentanza .....	1860

*(omissis)*

## SEZIONE 1

## Beni di proprietà

*(omissis)*

## II. Ammortamento

*(omissis)*

2. Beni nuovi acquisiti nel periodo 15/10/2015-31/12/2017 (c.d. super ammortamento)  
(art. 1 c. 91 L. 208/2015, Circ. AE 26 maggio 2016 n. 23/E, Circ. AE 30 marzo 2017 n. 4/E)

**Beni agevolabili** Per i beni strumentali nuovi - cioè acquistati, nel periodo suddetto, direttamente dal produttore o dal commerciante o da soggetti diversi ma comunque mai utilizzati (anche se, a certe condizioni, consegnati entro il 30 giugno 2018) - è prevista un'agevolazione IRPEF/IRES (non IRAP), c.d. super ammortamento, consistente nella **maggiorazione del 40%**:

1220

— in caso di **acquisto** o di **appalto** o di realizzazione **in economia**, del costo da ammortizzare;  
— in caso di beni in **leasing**, della quota capitale dei canoni da dedurre, determinata con il metodo forfetario utilizzato per la determinazione degli interessi impliciti (v. n. 1587). Non è ricompresa la quota interessi che rappresenta il costo del finanziamento.

**Precisazioni 1)** Per determinati **beni digitali interconnessi** al sistema della produzione, acquisiti dal 2017, la maggiorazione è del 150% (c.d. **iper ammortamento**). La disciplina specifica è illustrata al n. 1270 e s.

**2)** Per i beni in **locazione operativa** o a **noleggio** la maggiorazione spetta al locatore o noleggiante solo se l'attività di locazione operativa o di noleggio costituiscono l'oggetto principale dell'attività. Se invece l'attività è occasionale (es. effettuata con società estere del gruppo) non spetta.

Per i beni concessi in **comodato** a terzi la maggiorazione spetta al comodante solo se i beni sono strumentali secondo le indicazioni illustrate al n. 1312.

L'agevolazione, che comporta un incremento del costo di acquisizione del bene e conseguentemente la deduzione di maggiori quote di ammortamento o di maggiori canoni di locazione, **interessa** i beni diversi da quelli indicati in **tabella**, indipendentemente dalla loro ubicazione ma a condizione che i relativi ammortamenti concorrano alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia. Spetta indipendentemente dalla **natura dell'impresa** (individuale o collettiva), dalla sua **dimensione**, dal **regime contabile** adottato (ordinario o semplificato).

1222

**Precisazioni 1)** In caso di beni **complessi** alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati, per soddisfare il requisito della novità si fa riferimento all'intero bene: è necessario quindi che l'incidenza del costo relativo ai beni usati non prevalga rispetto al costo complessivamente sostenuto; in caso di acquisto, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo. È nuovo anche il bene che viene **esposto in show room** ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore a scopo dimostrativo, quindi mai entrato in funzione.

**2)** Per i beni di **costo unitario non superiore a € 516,46**, la maggiorazione del 40% si applica comunque e l'importo maggiorato (al massimo di € 722,40) resta interamente deducibile nell'esercizio di sostenimento (secondo la regola illustrata al n. 1304).

Beni esclusi dal super ammortamento
Fabbricati e costruzioni Beni materiali strumentali con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (silos, serbatoi ecc.) (*) Aerei Condotte e condutture (di acque minerali, gas naturale, di stabilimenti termali) Materiale rotabile ferroviario e tramviario (escluse le motrici) Aerei con motore a terra
Dal <b>2017</b> , veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente come strumentali nell'esercizio di impresa (es. auto in uso promiscuo a dipendenti, amministratori, agenti)
(*) Rilevano i coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, non quelli stabiliti da altre disposizioni quali quelle sull'ammortamento finanziario per beni gratuitamente devolvibili o quelli specifici previsti per particolari settori quali gas ed energia, v. n. 1482 e s. (Ris. AE 14 settembre 2016 n. 74/E).

**Regole di applicazione** L'acquisizione dei beni rilevanti si considera avvenuta nel periodo 15/10/2015-31/12/2017 quando in tale periodo si verificano i seguenti eventi, individuati in base alle regole generali della competenza (v. n. 150 e s.).

A tale proposito si evidenzia inoltre che i seguenti eventi rilevano:

— a prescindere dall'**entrata in funzione** del bene (che rileva solo per la decorrenza dell'agevolazione, v. n. 1226);

— anche per i soggetti **IAS adopter** e per quelli, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali **OIC**, nonostante per essi trovi applicazione il principio di **derivazione rafforzata**.

Modalità di acquisizione	Evento rilevante per la spettanza della maggiorazione (1)
<b>acquisti</b>	consegna o spedizione o, se diverso e successivo, l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (le clausole di riserva della proprietà non rilevano)
<b>leasing</b>	data di consegna (a prescindere dalla data di stipula o di decorrenza del contratto, salvo la presenza di clausole per il collaudo, in cui rileva la dichiarazione di esito positivo) (2)
<b>appalto</b>	ultimazione della prestazione o la liquidazione di SAL definitivi accettati dal committente (limitatamente ai corrispettivi liquidati nel periodo agevolato)
<b>realizzati in economia (3)</b>	sostenimento dei costi imputabili all'investimento in base ai criteri di competenza (costi per progetti, materiali, mano d'opera diretta, ammortamenti, costi industriali ecc.)

(1) Il pagamento di **acconti** è irrilevante.  
 (2) Non rileva l'eventuale **mancato riscatto** del bene. Il riscatto, anche successivo al 31/12/2017, consente comunque l'applicazione della maggiorazione anche al prezzo relativo.  
 (3) Anche se iniziati in periodi precedenti o non terminati entro il 31/12/2017.

Inoltre, per i **beni acquisiti nel 2017**, si comprendono anche quelli **consegnati entro il 30/6/2018** per i quali, entro il 31/12/2017, vi siano stati un ordine accettato dal venditore e il pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione.

Per i contratti diversi dall'acquisto valgono le seguenti regole:

Modalità di acquisizione	entro il 31/12/2017	entro il 30 giugno 2018
<b>leasing</b>	stipula del contratto e pagamento canoni per almeno il 20% delle quote capitali dei canoni più il riscatto	consegna del bene o esito positivo del collaudo
<b>appalto</b>	stipula del contratto e pagamento di acconti per almeno il 20%	ultimata la prestazione o liquidato il SAL con accettazione del committente
<b>realizzati in economia</b>	pagamento costi per almeno al 20% dei costi complessivamente sostenuti dal 1/1/2017 al 30/06/2018	sostenimento costi agevolati

Dal momento di effettuazione degli investimenti - rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione - deve distinguersi il **momento dal quale è possibile fruire** del super ammortamento.

La maggiorazione si applica a partire dai seguenti eventi:

Modalità di acquisizione	Evento rilevante per la decorrenza della maggiorazione
<b>acquisti</b>	momento di entrata in funzione del bene, cioè dalla decorrenza dell'ammortamento (*)
<b>leasing</b>	data di decorrenza del contratto
<b>appalto</b>	momento di entrata in funzione del bene
<b>realizzati in economia</b>	

(\*) Esempio: bene consegnato nel 2016 ma entrato in funzione nel 2017, la maggiorazione spetta ma decorre dal 2017.

**1227 Operativamente**, bisogna distinguere l'acquisto in proprietà (a cui sono equiparati l'acquisizione mediante appalto e la realizzazione in economia) e il leasing. Inoltre, il super ammortamento, limitatamente al 2016, ha effetti anche sui limiti di deducibilità dei costi dei mezzi di trasporto.

In tutti i casi, il costo del bene agevolabile è assunto **al lordo di eventuali contributi** in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

**Precisazioni 1)** Le disposizioni relative al super ammortamento non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli **studi di settore** e nemmeno ai fini del test di operatività e della determinazione del reddito minimo per le **società di comodo**.

**2)** Se in un periodo d'imposta si **fruisce dell'agevolazione in misura inferiore** al limite massimo consentito, la differenza non dedotta non potrà essere recuperata nei periodi d'imposta successivi (a meno che non si presenti una dichiarazione integrativa a favore).

**1230 Acquisti in proprietà** L'agevolazione consiste in una **deduzione extracontabile** da effettuare nel modello Redditi SC (rigo RF55, codice 50) applicando al costo ammortizzabile di cui al n. 1186 i coefficienti di ammortamento massimi stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, anche se eventualmente in bilancio sono applicati coefficienti ridotti o coefficienti diversi (es. ammortamento finanziario per beni gratuitamente devolvibili o quelli specifici previsti per particolari settori, Ris. AE 14 settembre 2016 n. 74/E). Per i beni ad **uso promiscuo** la maggiorazione rileva per il 50% (per i mezzi di trasporto v. n. 1800 e s.).

Nel **primo esercizio** di entrata in funzione del bene, la maggiorazione, così come la quota di ammortamento deducibile, è ridotta alla metà (v. n. 1190).

Il super ammortamento non rileva:

— nel calcolo del **plafond delle manutenzioni**;

— in caso di **cessione del bene** prima della conclusione del processo di ammortamento, nella determinazione della plusvalenza/minusvalenza.

**1231**

**Esempio** Il 1° luglio 2017 viene consegnato ad Alfa un bene acquistato in proprietà per un costo di € 10.000. Coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale 20%.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40% (€ 4.000), corrispondente ad una quota di ammortamento «aggiuntiva» annua pari a € 800.

Anno	Ammortamento a C/e	Ammortamento fiscale	Variazione x super amm.
2017	1.000	1.000 (*)	400 (*)
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	2.000	2.000	800
2022	1.000	1.000	400
<b>Totale</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	<b>4.000</b>

(\*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio (art. 102 c. 2 DPR 917/86).

(omissis)

## 3. Beni digitali interconnessi acquisiti nel 2017 (c.d. iper ammortamento)

(art. 1 c. 9 L. 232/2016, Circ. AE 30 marzo 2017 n. 4/E)

**1270** Per determinati beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A L. 232/2016 (vedi sintesi nella **tabella** seguente) e **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura (c.d. macchinari «intelligenti» in grado di dialogare tra loro, in base a determinate tecnologie abilitanti), è prevista una **maggiorazione** del costo di acquisizione - mediante acquisto, leasing, appalto o realizzazione in economia - del **150%** (c.d. iper ammortamento).

Macchinari intelligenti modello «Industria 4.0» (*)	
Tipologia	Esempi
macchinari per la produzione il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite sensori e azionamenti	macchine e impianti di vario genere (operanti con laser) e robot dotati di precise caratteristiche di interconnessione e integrazione automatizzata ai sistemi informatici e logistici di fabbrica o con la rete di fornitura e che rispondano ai più recenti standard in termini di sicurezza, salute e igiene del lavoro
sistemi di controllo per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità	sistemi intelligenti di misura, monitoraggio, ispezione e verifica dei requisiti di qualità del prodotto e dei processi di produzione, inclusi i sistemi di controllo delle condizioni di lavoro delle macchine, i dispositivi per l'etichettatura o la marcatura automatica dei prodotti, le soluzioni per la gestione efficiente dei consumi energetici
dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro	postazioni di lavoro dotate di soluzioni ergonomiche in grado di adattarle in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori, sistemi in grado di agevolare in maniera automatizzata e intelligente il compito dell'operatore, interfacce uomo-macchina intelligenti che supportano l'operatore in termini di sicurezza ed efficienza delle operazioni
(*) I soggetti interessati possono presentare all'AE un'istanza di interpello (ordinario) per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete oppure se desiderano sapere se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione, possono richiedere il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico (Mise), limitandosi poi a conservarlo.	

**Precisazioni 1)** La maggiorazione spetta anche ai beni **contabilizzati ad incremento di beni già esistenti** non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping. Naturalmente, nel caso di revamping di un impianto consegnato prima del 2017, godono del beneficio i soli beni aventi natura incrementativa (dispositivi, strumentazione e componentistica compresi package e componenti di impianto) e non l'intero impianto ammodernato.

**2)** Per gli investimenti in determinati **beni immateriali** strumentali effettuati da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento è riconosciuta una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (v. n. 1280).

### Condizioni per l'agevolazione

Gli investimenti devono essere:

— **effettuati** dal 1° al 31 dicembre 2017 (con possibilità di includere i beni **consegnati entro il 30 giugno 2018** alle stesse condizioni viste per il super ammortamento, v. n. 1224);

— **interconnessi**, anche successivamente alle date predette. Pertanto, se la consegna e l'interconnessione avvengono nello stesso anno si può utilizzare da subito l'iper ammortamento, mentre se l'interconnessione è differita rispetto alla consegna, si differisce anche l'iper ammortamento (ma è possibile utilizzare da subito il super ammortamento, v. n. 1277). Senza l'interconnessione o nel caso di investimenti effettuati nel 2016 spetta solo il super ammortamento, se sussistono i presupposti.

**Esempio 1)** Beni acquistati nel 2016 ed entrati in funzione ed interconnessi nel 2017: non spetta l'iper ammortamento (solo il super ammortamento).

**Esempio 2)** Beni acquistati nel 2017, entrati in funzione nel 2017 ed interconnessi nel 2018: spetta il super ammortamento per il 2017 e l'iper ammortamento dal 2018.

**Esempio 3)** Per gli investimenti in appalto, con alcuni SAL dell'investimento accettati dal committente nel 2016 e alcuni SAL accettati dal committente nel 2017, secondo la dottrina i SAL 2016 applicano il super ammortamento, mentre i SAL 2017 applicano separatamente l'iper ammortamento, se e quando l'investimento è interconnesso.

1272

Un bene è **interconnesso** quando:

— consente lo **scambio di informazioni** con sistemi interni e/o esterni per mezzo di un collegamento basato su specifiche che siano documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es. TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);

— è **identificato univocamente**, per riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (indirizzo IP).

Lo scambio con il **sistema interno** è realizzato quando la macchina si interfaccia con il sistema gestionale, i sistemi di pianificazione, i sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, il monitoraggio, anche in remoto, e il controllo, o con altre macchine dello stabilimento ecc..

Lo scambio con il **sistema esterno** è realizzato quando la macchina o l'impianto è in grado di scambiare dati come gestione degli ordini, dei lotti, delle date di consegna, con altre macchine o con i sistemi informativi della rete di fornitura nella quale è inserita, che la collega con clienti, fornitori e/o partner nella progettazione e sviluppo collaborativo.

**1274** È inoltre richiesta un'**autocertificazione** del legale rappresentante dell'impresa attestante che il bene:

— possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco specifico richiamato al n. 1270;

— è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Per gli acquisti di **costo unitario superiore a € 500.000** l'attestazione deve risultare da una perizia tecnica giurata (preferibilmente corredata di un'analisi tecnica) rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (vedi [www.accredia.it](http://www.accredia.it)).

Tali documenti, che possono riguardare anche più beni agevolati, devono essere **acquisiti entro** il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione o, se successivo, entro il periodo in cui il bene è interconnesso.

È possibile produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in **due fasi separate e successive**: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avenuta interconnessione.

**1276 Regole di applicazione** Le modalità di fruizione del beneficio sono le stesse previste per il **super ammortamento** (v. n. 1224 e s.), tenendo tuttavia presente che la deduzione extracontabile del 150% spetta dal momento della interconnessione del bene, se successivo al momento della sua entrata in funzione.

Pertanto, i **momenti rilevanti** ai fini della concessione e dell'utilizzo dell'iper ammortamento sono:

— il periodo d'imposta di **effettuazione** dell'investimento (consegna del bene, ultimazione dell'appalto ecc.);

— il periodo d'imposta di **entrata in funzione**;

— il periodo d'imposta di **interconnessione**.

Per il resto rileva quando già illustrato per il super ammortamento: coefficiente di ammortamento, riduzione alla metà per il primo esercizio, canoni di leasing deducibili, rilevanza della cessione anticipata del bene agevolato, irrilevanza per gli studi di settore e per il test delle società di comodo ecc.

(omissis)



## CAPITOLO 1

## Società di capitali

## SOMMARIO

Reddito complessivo.....	4807	Deduzione per incrementi del capitale proprio (ACE) .....	4828
<b>A. Reddito imponibile</b> .....	4809	<b>B. Perdita</b> .....	4860
Calcolo dell'imposta .....	4812	Regole di imputazione .....	4866
Aliquota .....	4814	Divieto di riporto delle perdite.....	4870
Detrazioni .....	4818	Interpello disapplicativo .....	4875
Credito per imposte pagate all'estero ...	4820		
Ritenute d'acconto .....	4822		

(omissis)

## Deduzione per incremento del capitale proprio (ACE)

(art. 1 DL 201/2011 conv. in L. 214/2011 e DM 14 marzo 2012)

Le **società di capitali** e gli **enti commerciali** pubblici e privati (compresi i consorzi e i trust) residenti, nonché le **stabili organizzazioni** in Italia di società ed enti non residenti possono dedurre dal reddito d'impresa un importo (c.d. «rendimento nozionale») determinato in percentuale rispetto alla variazione in aumento, al netto di quelle in diminuzione, del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'**esercizio in corso** al 31 dicembre 2010 («**periodo di osservazione**»).

La parte del rendimento nozionale che **supera** il reddito complessivo netto dichiarato, oltre che in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi, può essere trasformato in un **credito d'imposta** utilizzabile in diminuzione dell'IRAP con le regole illustrate al n. 4852.

4828

Nei paragrafi seguenti si illustra la disciplina tenendo conto delle modifiche apportate dall'emendamento 7.6 al Ddl C.4444, di conversione in legge del DL 50/2017 che ha eliminato la prevista riduzione del periodo di osservazione a cinque anni sostituendola con una progressiva riduzione delle percentuali applicabili al rendimento nozionale.

**Precisazioni 1)** Il soggetto **residente all'estero che trasferisce la residenza in Italia** può fruire dell'ACE a **partire dal** periodo d'imposta in cui acquisisce la qualifica di soggetto residente, considerando tutti gli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati nel periodo di osservazione (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12).

**2)** Sono **esclusi** dall'agevolazione gli **enti non commerciali**, anche se svolgono attività commerciali, e le società assoggettate a procedure di **fallimento**, di **liquidazione coatta** o di **amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi (non finalizzata al risanamento della società), dall'inizio dell'esercizio in cui interviene, rispettivamente, la dichiarazione di fallimento, il procedimento che ordina la liquidazione, il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura.

**3)** Le **imprese marittime** possono fruire dell'ACE a condizione che i ricavi derivanti dall'attività per la quale si è esercitata l'opzione per la tonnage tax non siano prevalenti rispetto ai ricavi complessivi.

**Percentuali applicabili** Per i **periodi d'imposta in corso** al 31 dicembre 2016 e al 31 dicembre 2017, la percentuale per il calcolo dell'ACE è stabilita, rispettivamente, al 4,75% e al 1,6%. Dai periodi d'imposta **successivi**, è fissata al 1,5%.

4831

La determinazione dell'**acconto** per il 2017 va effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota dell'1,6%.

## 1. Variazioni del capitale proprio

In ciascun esercizio la variazione in aumento (incrementi meno decrementi) **non può eccedere il patrimonio netto** risultante dal relativo bilancio (che in base al nuovo OIC n. 28 è al netto della riserva per azioni proprie). Ai fini del raffronto, l'importo del patrimonio netto include l'utile o la perdita dell'esercizio determinati ipotizzando un carico fiscale teorico che non tenga conto dell'effetto dell'ACE (Istr. Mod. Redditi SC quadro RS).

4832

Se il **periodo d'imposta è inferiore o superiore** ad un anno, le variazioni (in aumento o diminuzione) del capitale proprio vanno ragguagliate alla durata del periodo stesso.

Nei paragrafi seguenti si esaminano:

- gli elementi positivi che incrementano il capitale proprio (v. n. 4834);
- gli elementi negativi che lo riducono (v. n. 4838);
- le disposizioni antielusive previste di alcune operazioni infragruppo (v. n. 4841 e s.);
- le particolarità dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili (OIC o IAS) (v. n. 4844).

**Elementi positivi** Nella tabella sono indicati gli elementi positivi che incrementano il capitale proprio e la rispettiva data di decorrenza, ossia da quando l'evento ha rilevanza ai fini del computo dell'agevolazione.

4834

Per le imprese **costituite successivamente al 31 dicembre 2010**, si assume come incremento anche il patrimonio di costituzione, per l'ammontare derivante da conferimenti in denaro.

**Non costituiscono incrementi** gli apporti a fronte dei quali **non si può acquisire la qualità di socio** (ad esempio, riferiti a strumenti finanziari partecipativi ex art. 2346 c. 6 c.c. e ai c.d. «Tremonti Bond» ex art. 12 DL 185/2008), nonché i **finanziamenti** erogati dai soci, ancorché infruttiferi; gli stessi infatti rappresentano debiti per la società (Relazione illustrativa al DM 14 marzo 2012).

— conferimenti in denaro versati dai soci o partecipanti nonché per acquisire la qualificazione di soci o partecipanti <b>(1) (2)</b>	dalla data del versamento
— rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società <b>(1)</b>	dalla data dell'atto di rinuncia
— compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale <b>(1)</b>	dalla data in cui assume effetto la compensazione
— conversione in azioni di obbligazioni	dalla data in cui ha effetto la conversione
— utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili <b>(3) (4)</b>	dall'inizio dell'esercizio in cui le riserve sono formate, ossia in cui l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio (Circ. AE 20 settembre 2012 n. 35/E)

**(1)** La rinuncia e le compensazioni rilevanti riguardano esclusivamente **crediti di natura finanziaria**, ossia derivanti da precedenti finanziamenti in denaro (Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E).

**(2)** Condizione è l'**effettiva esecuzione** dei conferimenti. Rilevano i conferimenti tipici, destinati a incremento del capitale sociale, e quelli destinati al **ripianamento di perdite** o accantonati a riserva. Ad **esempio**, versamenti effettuati: per la ricostituzione o l'aumento del capitale sociale o del Fondo di dotazione; a fondo perduto o in conto capitale (senza obbligo di restituzione); in conto futuro aumento di capitale; per sovrapprezzo azioni o quote; per interessi di conguaglio, effettuati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote (Relazione illustrativa al DM 14 marzo 2012).

**(3)** Ad **esempio**, l'utile realizzato nell'esercizio 2015, accantonato a riserva per effetto di una delibera del 2016, rileva ai fini ACE a partire dall'esercizio 2016 (modello redditi SC 2017). Secondo la Relazione illustrativa al DM 14 marzo 2012, nella pratica, assumono rilevanza tutti gli utili che risultano **mantenuti nell'economia dell'impresa**, a prescindere dall'accantonamento a riserva e pertanto anche quelli portati a nuovo o destinati direttamente alla copertura di perdite.

**(4)** Sono **rilevanti**, quali variazioni in aumento, gli accantonamenti alle **seguiti riserve**: legale, statutaria, facoltativa, indivisibile delle cooperative e loro consorzi; nonché quelle in sospensione d'imposta per le reti d'impresa.

Si considerano **riserve di utili non disponibili**, le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti in quanto derivanti da processi di valutazione (ad **esempio**, la riserva valutazione da equity method; la riserva ex art. 2426 n. 8-bis c.c. derivante da attività e passività in valuta; riserva per rivalutazioni volontarie; riserve ex art. 6 D.Lgs. 38/2005 per le società che applicano gli IAS), nonché le riserve che, per disposizioni di legge, sono o divengono non distribuibili né utilizzabili ad aumento di capitale sociale né a copertura di perdite (ad esempio, riserva relativa ai derivati di copertura dei flussi finanziari attesi - art. 2426 c. 11 bis c.c.). Nell'esercizio in cui viene meno la condizione di indisponibilità, assumono rilevanza anche le riserve non disponibili formate successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, per la quota dei maggiori valori successivamente realizzati dal momento della riclassificazione (Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E).

Specularmente, non rilevano, ai fini dell'agevolazione, le riserve disponibili che hanno fruito dell'ACE dal momento in cui vengono riclassificate quali riserve indisponibili (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12/E).

## 4838 Elementi negativi

Sono rilevanti le seguenti variazioni:

<p><b>riduzioni del capitale proprio con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti, a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene assunta la relativa delibera (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12)</b></p>	<p>Si tratta di devoluzione di riserve di utili (ad esempio, distribuzione di utili ai soci) e di devoluzione di capitale o riserve di capitale quali, ad esempio: riduzione del capitale sociale, della riserva sovrapprezzo azioni, della riserva per versamenti a fondo perduto o in conto capitale, della riserva per interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni</p>
<p><b>incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2010 (art. 1 c. 6 bis DL 201/2011)</b></p>	<p>—</p>

**Non rilevano** quali decrementi:

- le riduzioni di patrimonio derivanti da perdite;
- le distribuzioni dell'utile dell'esercizio;
- i decrementi conseguenti a operazioni di fusione o scissione.

*(omissis)*

Copyright by - Francis Lefebvre s.r.l. - 2017

*I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi*

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per involontari errori o inesattezze.*