

Edizione di giovedì 4 aprile 2019

IVA

Nota di variazione Iva in caso di risoluzione di contratti per prestazioni periodiche
di Marco Peirolo

IMU E TRIBUTI LOCALI

Imu: i valori deliberati dal Comune sono autolimitanti
di Fabio Garrini

IVA

Piccole imprese comunitarie ed esterometro
di Clara Pollet, Simone Dimitri

AGEVOLAZIONI

Affrancamento riserva di rivalutazione: pro e contro
di Sandro Cerato

BILANCIO

Consolidato fiscale: effetti contabili
di Federica Furlani

IVA

Nota di variazione Iva in caso di risoluzione di contratti per prestazioni periodiche

di Marco Peirolo

Con la nuova formulazione dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) ad opera della **L. 208/2015** (Legge di Stabilità 2016) e della **L. 232/2016** (Legge di Bilancio 2017) è stata appositamente disciplinata l'ipotesi della **variazione in diminuzione da operare per i contratti ad esecuzione continuata o periodica** risolti a seguito dell'attivazione, da parte del cedente/prestatore, della **clausola risolutiva espressa** collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente.

L'ipotesi ricorre frequentemente in molti settori industriali, come in quelli delle **forniture di energia elettrica**, gas, servizi telefonici, servizi televisivi, ecc., nei quali le imprese emettono le **fatture** prima del pagamento del corrispettivo e si trovano, quindi, ad **anticipare all'Erario l'imposta addebitata** ai clienti in via di rivalsa. Tali imprese devono gestire una mole considerevole di **mancati pagamenti** per importi unitari il più delle volte contenuti e si trovano a subire notevoli oneri finanziari per il fatto di dover versare un'imposta che non hanno potuto ribaltare sui clienti.

Nei **contratti ad esecuzione continuata o periodica**, le parti hanno convenuto che il mancato adempimento di una data obbligazione (ad esempio dell'obbligo di pagamento del prezzo di una fornitura) possa determinare la **risoluzione del contratto** a seguito della semplice dichiarazione resa alla controparte di volersi valere della clausola.

Dato che la risoluzione, in questa ipotesi, esplica **effetto "di diritto"**, senza necessità di adire l'autorità giudiziaria, si è sostenuto che la possibilità di effettuare la **variazione in diminuzione** fosse ammessa per il solo fatto che il fornitore dichiarasse di volersi avvalere della **clausola**, senza necessità di promuovere una **procedura esecutiva** e attenderne l'esito.

Tale conclusione **non era condivisa dagli Uffici** i quali, in varie occasioni, avevano **contestato** la legittimità delle variazioni nel presupposto che la disciplina prevista dall'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) per i **mancati pagamenti dei corrispettivi** fosse applicabile anche nei casi in cui il contratto fosse stato risolto – a causa dell'inadempimento – relativamente alle prestazioni eseguite e non pagate.

Con il novellato [comma 9](#) dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) è stata risolta la questione con una disposizione di **interpretazione autentica**, secondo cui **è possibile recuperare l'imposta per i corrispettivi non pagati** relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti ad

esecuzione continuata o periodica nei casi in cui la risoluzione conseguente all'inadempimento (sia giudiziale che di diritto) abbia **effetto retroattivo a partire dalle forniture per le quali non è stato pagato il corrispettivo** nonostante il cedente/prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti.

Come sottolineato da **Assonime** nella **circolare n. 5/2016**, non è di ostacolo a tale soluzione la circostanza che l'articolo 1458 cod. civ. dispone, proprio con riferimento a questa tipologia di contratti, che l'effetto retroattivo della risoluzione non si estende alle **prestazioni già eseguite**. Per **prestazioni eseguite**, infatti, s'intendono quelle che abbiano avuto **piena efficacia satisfattiva**. La dottrina civilistica ha precisato cosa deve intendersi con la suddetta locuzione, ritenendo che le prestazioni già eseguite sono quelle per le quali si sia realizzata la **piena soddisfazione delle reciproche ragioni creditorie in attuazione del nesso sinallagmatico**, in modo che, rispetto alle reciproche prestazioni, il rapporto si è esaurito e non vi è ragione di prevedere un effetto restitutorio, dato che per tali prestazioni pregresse si è già realizzato il **riequilibrio delle situazioni reciproche** delle parti. La nuova disposizione si pone, quindi, nel solco di tale orientamento, riconoscendo che la **risoluzione** verrebbe a travolgere le forniture per le quali si è verificato **l'inadempimento**, lasciando invece **impregiudicate** quelle per le quali il cessionario ha regolarmente adempiuto all'**obbligo di pagamento del prezzo**.

Con il **principio di diritto n. 13 del 2 aprile 2019**, l'Agenzia delle Entrate, dopo avere ricordato che, “*in ipotesi di risoluzione (giudiziale o di diritto) dei contratti a prestazione periodica e continuativa, la facoltà di emettere nota di variazione, di cui all'articolo 26, comma 2), del d.P.R. n. 633 del 1972 non si estende, ai sensi del successivo comma 9), alle operazioni già eseguite da entrambe le parti contraenti*”, ha puntualizzato che, “*qualora il fornitore si avvalga della clausola risolutiva espressa prevista in contratto per «supposto» mancato adempimento della controparte, che contesta l'addebito in sede giudiziale, gli effetti della clausola invocata, ai fini della disciplina in esame, risultano subordinati all'esito del giudizio*”.

Dal punto di vista operativo, **l'impresa che voglia avvalersi della facoltà di recuperare l'imposta a seguito della risoluzione** deve **registrare la variazione** annotandola nel **registro degli acquisti** per recuperare l'imposta attraverso il **meccanismo della detrazione**. La **nota di variazione** deve essere emessa nei confronti del cessionario/committente ai fini del **riversamento dell'imposta** a suo tempo **detratta** mediante l'annotazione della variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi. **La nota non deve essere necessariamente inviata al cliente se non è un soggetto d'imposta** e, quindi, in assenza dell'obbligo di riversamento dell'imposta, **non avendo detratto** l'imposta relativa alle forniture non pagate.

Seminario di specializzazione
I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE
Scopri le sedi in programmazione >

IMU E TRIBUTI LOCALI

Imu: i valori deliberati dal Comune sono autolimitanti

di Fabio Garrini

Altro tassello sul tema dei **valori** che devono essere assunti quale **base imponibile** per le **aree fabbricabili** e, soprattutto, sul delicato aspetto della valenza da attribuire alle **delibere comunali** che fissano tali valori per zone omogenee.

Dopo l'[ordinanza n. 4969 del 02.03.2018](#), commentata in un [precedente intervento](#), pubblicato sul presente quotidiano telematico, nella quale la **Cassazione** aveva assunto una posizione a dir poco singolare, secondo la quale i **valori deliberati dal Comune** avrebbero potuto essere da questo **disattesi** in sede di **accertamento**, più di recente i giudici della Suprema Corte (con la [sentenza n. 2620 del 30.01.2019](#)) hanno invertito la rotta, tornando nel solco della più **consolidata (e corretta) interpretazione**, che attribuisce a tali valori **effetto autolimitante**.

L'effetto autolimitante

L'[articolo 5, comma 5, D.Lgs. 504/1992](#) individua la **base imponibile** delle **aree fabbricabili** nel **valore venale in comune commercio**; per ridurre l'alea riguardante la valorizzazione dei terreni edificabili, i **Comuni** determinano periodicamente e per zone omogenee i valori delle aree fabbricabili, al fine di introdurre una **limitazione del potere di accertamento del Comune** qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di **ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso**.

L'[articolo 59, comma 1, lett. g\), D.Lgs. 446/1997](#), che conteneva tale previsione, è stato abrogato dal **D.L. 16/2012**, limitando il rinvio delle disposizioni Imu al solo **articolo 52**, riguardante la generale **potestà regolamentare del Comune**.

Va però segnalato che nelle “**linee guida regolamentari**” approvate dal Ministero si legge: “**Nulla vieta, peraltro, che la disposizione regolamentare di autolimitazione dei poteri di accertamento possa essere riproposta anche per l'Imu.**”

Ciò sta a significare che:

- se il Comune introduce tale effetto “autolimitante” (come era nel passato) il contribuente può adeguarsi al valore deliberato ricevendo il relativo **effetto definitorio**;
- se il Comune nulla dice nel proprio regolamento, i **valori deliberati sono solo indicativi**

e l'adeguamento a tali valori non offre nessun effetto benefico per il contribuente.

Come detto, la Cassazione, nell'[ordinanza n. 4969 del 02.03.2018](#) negò l'effetto autolimitante, stabilendo che tali valori hanno esclusivamente un **effetto presuntivo**, e che, se vi sono **altri elementi** che comprovano un **valore superiore di tale area**, nel proprio accertamento il Comune ha diritto di **superare i valori deliberati**: *"il perseguitamento della finalità deflattiva del contenzioso non è ostacolato dal riferimento a valori di mercato agevolmente ed univocamente desumibili da "atti pubblici o privati" di cui il Comune [...] abbia il possesso o la concreta conoscenza, trattandosi di elementi sufficientemente specifici ed in grado di contraddire quelli di segno diverso ricavati in via presuntiva dai rilevati valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche"*.

In altre parole, **secondo tale pronuncia**, ogni valore deliberato dal Comune per il contribuente costituirebbe nient'altro che un **mero parametro di riferimento**, senza alcun effetto concreto; conseguentemente, se così fosse, l'**adeguamento** a tali valori **non sarebbe in alcun modo idoneo a limitare l'attività accertativa** del Comune stesso.

Con il conseguente **venir meno di ogni incentivo ad adeguarsi** a tali valori.

Tale pronuncia, fortunatamente, risultava isolata e, recentemente, è stata sconfessata da una nuova presa di posizione; con la [sentenza n. 2620 del 30.01.2019](#) la Cassazione torna nel solco della **linea interpretativa** secondo cui tali valori possono avere effetto **autolimitante** per il comune.

Nel caso esaminato il **Comune** aveva infatti deliberato dei **valori** per le annualità 2006 e 2007 (quindi annualità per le quali era pienamente vigente la lett. g) dell'**articolo 59 D.Lgs. 446/1997**, per cui non si ponevano dubbi sulla rilevanza di tale previsione) e successivamente aveva emesso **accertamenti a carico di un contribuente** contestando valori superiori a quelli deliberati, affermando che **dalla valorizzazione per zone omogenee risultavano escluse "tutte le situazioni in cui la particolarità dell'intervento edilizio evidenziava una potenzialità edificatoria superiore"**.

La giurisprudenza di merito aveva dato ragione al **contribuente**, il quale si era **adeguato** ai **valori deliberati dal Comune**; gli atti emessi dall'ente impositore erano pertanto stati **annullati** dalle Commissioni tributarie.

Sul punto la Cassazione si esprime **respingendo il ricorso per Cassazione** proposto dall'ente **impositore**, confermando **l'impossibilità per l'ente stesso di superare i valori deliberati** quando i contribuenti ad essi si siano allineati: i giudici di legittimità affermano che **il regolamento comunale** ha lo scopo di rendere **trasparente l'attività amministrativa** di verifica e **il contribuente è titolare di una posizione giuridica direttamente tutelabile, costituita dalla autolimitata potestà accertatrice derivante dal regolamento con il quale sono state approvate le delibere**.

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Piccole imprese comunitarie ed esterometro

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Negli altri Stati membri dell'Unione esistono regimi agevolati definiti delle **"piccole imprese"**, analoghi al regime forfettario italiano; tali soggetti fruiscono di numerose semplificazioni ai fini Iva al punto che, in alcuni Stati, **non è neanche prevista l'apertura di una posizione Iva in loco**.

I soggetti di imposta italiani che intrattengono rapporti con tali imprese, devono distinguere il **trattamento ai fini Iva** secondo quanto indicato dalla [circolare 36/E/2010](#) (paragrafo 1.4):

1. **acquisti di beni o servizi** presso un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese – il cessionario/committente italiano (IT1) **non effettua un acquisto intracomunitario**, in quanto si deve supporre che trattasi di operazione **rilevante ai fini Iva nello Stato membro di origine**. IT1, se non ha ricevuto dal proprio dante causa un'apposita documentazione rappresentativa dell'operazione, emette comunque autofattura senza applicazione dell'imposta per documentare l'acquisto e **non compila l'elenco riepilogativo Intrastat**;
2. **cessione di beni o servizi resi** ad un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese – il cedente/prestatore italiano (IT2) **effettua un'operazione intracomunitaria**, per la quale l'imposta è dovuta nello Stato membro di destinazione del bene (cessione di beni) o di stabilimento del committente (prestazioni di servizi). IT2, quindi, emette fattura senza addebito d'imposta (**operazione non imponibile articolo 41 D.L. 331/1993 per le cessioni di beni e articolo 7-ter D.P.R. 633/1972 inversione contabile per le prestazioni di servizi generiche**) e **compila l'elenco riepilogativo Intrastat**.

Il tema torna di attualità con la [risposta all'istanza di intervento n. 85/E/2019](#) riguardante un'operazione di acquisto di servizi da soggetto inglese "piccola impresa" privo di Vat number e la rispettiva **compilazione dell'esterometro**.

La richiesta riguarda la possibilità di **escludere l'operazione dall'esterometro** dal momento che non deve essere compilato l'**elenco Intrastat**. Secondo l'Agenzia delle entrate *"l'invio in esame (esterometro) riguarda tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, senza ulteriori limitazioni. Ai fini, infatti, dell'adempimento di detto obbligo comunicativo: – è rilevante solo la circostanza che il soggetto non sia stabilito in Italia, indipendentemente dalla natura dello stesso; – non è significativo il fatto che l'operazione sia o meno rilevante, ai fini IVA, nel territorio nazionale.* Pertanto, non risultando applicabili i chiarimenti forniti con la circolare n. 36/E del 2010, si è dell'avviso che, nel caso prospettato, i

soggetti passivi d'imposta italiani siano tenuti alla comunicazione prevista dal citato articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo n. 127 del 2015 (cfr., per le relative modalità, l'"Allegato A - Specifiche Tecniche" al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757/2018 del 30 aprile 2018, punto 3 e ss".

A parere di chi scrive la risposta lascia qualche perplessità.

Ricordiamo che le operazioni descritte (punto 1), possono essere registrate sul registro Iva acquisti come operazioni **fuori campo Iva** oppure solo in **contabilità generale**. A prescindere dalla registrazione nel registro Iva acquisti, tali operazioni non sono inserite tra quelle passive della **dichiarazione annuale Iva** e neanche nelle operazioni passive della **comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva** (modello Lipe).

Per quanto riguarda **l'esterometro** gli operatori Iva residenti devono riportare con riferimento alle operazioni di cessione di beni e di **prestazione di servizi** effettuate e **ricevute** verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato le seguenti informazioni, secondo le specifiche tecniche allegate al [provvedimento 89757/2018](#):

- i dati identificativi del cedente/prestatore,
- i dati identificativi del cessionario/committente,
- la data del documento comprovante l'operazione,
- **la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione)**,
- il numero del documento, la base imponibile, l'aliquota Iva applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.

La trasmissione telematica è effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della **data di ricezione del documento** comprovante l'operazione. Per data di ricezione si intende la **data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'Iva** ([provvedimento 89757 del 30 aprile 2018](#), paragrafo 9.3).

Pertanto, si ritiene che solo a seguito **della registrazione di queste fatture nel registro Iva acquisti**, le operazioni andranno inserite **nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere** (esterometro), con indicazione della **natura operazione N2**. Restano problemi pratici di compilazione del file e di superamento dei controlli per l'invio, in presenza di un prestatore Ue privo di partita Iva, non affrontati nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia, inoltre, sembra non tener conto dell'ipotesi in cui il cessionario nazionale scelga di **registrare l'operazione passiva esclusivamente in contabilità**, senza passare dal registro Iva acquisti: in tal caso, a nostro avviso, non è necessario inserire l'operazione nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere.

L'onere di comunicare anche le **operazioni passive** registrate solo in contabilità dovrebbe

passare da **apposita previsione normativa**, così come avvenne, ad esempio, in occasione della comunicazione Iva delle operazioni black list. Con la [circolare 2/E/2011](#), paragrafo 1.8, era stato precisato quanto segue con riferimento agli acquisti di carburante effettuati all'estero: **"in quanto operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, non sono soggette all'obbligo di registrazione ai fini Iva e, quindi, neppure alla comunicazione in esame. L'obbligo per quanto concerne le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva, riguarda solo le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in virtù di espressa previsione contenuta nell'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010."**

Per quanto riguarda, infine, le **operazioni attive** (ipotesi 2), **resta sempre l'obbligo di comunicare le operazioni transfrontaliere**. In alternativa il contribuente può emettere una fattura elettronica in formato xml, da inviare al Sistema di Interscambio, indicando nel **codice destinatario "XXXXXXX"**.

Seminario di specializzazione
**IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO:
REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Affrancamento riserva di rivalutazione: pro e contro

di Sandro Cerato

L'affrancamento della riserva di rivalutazione può avere conveniente se i beni rivalutati non sono alienati prima dell'effetto fiscale della rivalutazione, altrimenti **la riserva si libera** per effetto dell'**alienazione anticipata** dei beni stessi.

È questo uno degli aspetti che le imprese devono valutare in relazione all'opportunità di procedere alla **rivalutazione dei beni d'impresa nel bilancio 2018**, così come previsto dall'[articolo 1, commi 940 e seguenti, L. 145/2018](#).

Preliminarmente si ricorda che la **rivalutazione** proposta dal legislatore della **Legge di Bilancio 2019** ricalca in buona sostanza quanto già previsto nelle ultime leggi di rivalutazione.

Le **caratteristiche principali della rivalutazione** in esame sono le seguenti:

- i **beni oggetto di rivalutazione** sono tutti i **beni materiali ed immateriali**, con esclusione dei beni-merce, e le **partecipazioni** in società controllate e collegate iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie;
- i beni devono essere iscritti già nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2017, e **la rivalutazione avviene nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2018**;
- la rivalutazione deve avvenire per **categorie omogenee di beni**;
- è previsto il **pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%** sul valore rivalutato dei **beni ammortizzabili** e del **12%** sul maggior valore dei **beni non ammortizzabili** (**terreni e partecipazioni**);
- la **rivalutazione ha effetto fiscale differito al 2021** per la deduzione degli **ammortamenti** ed al **1° gennaio 2022** per la **plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione**.

Il maggior valore attribuito ai beni rivalutabili deve essere iscritto in una **riserva in sospensione d'imposta** che può essere oggetto di **affrancamento previo pagamento di un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%**. L'opportunità di procedere all'affrancamento della riserva deve essere valutata con attenzione, poiché gli effetti sono differenti in relazione al **soggetto che esegue l'affrancamento stesso**.

In particolare, per le **società di capitali** l'affrancamento libera la riserva solo in capo alla società, mentre per i **soci** l'eventuale **distribuzione** è tassata come **dividendo** anche se la **riserva è affrancata**; diversamente per le **società di persone** l'affrancamento ha effetti direttamente in capo ai soci (per trasparenza) con conseguente **incremento del costo fiscale**.

della partecipazione e successiva riduzione dello stesso all'atto della distribuzione ([circolare AdE 33/E/2005](#)).

Nel valutare l'affrancamento è necessario tuttavia tener conto della circostanza che, se i **beni oggetto di rivalutazione sono alienati prima dell'effetto fiscale** (quindi **prima del 1° gennaio 2022**), poiché la società paga le imposte sulla **plusvalenza** tenendo conto del **costo prima della rivalutazione**, si determina una **corrispondente liberazione della riserva di rivalutazione iscritta**.

In altre parole, in tal modo la riserva si libera “forzatamente” in quanto **gli effetti fiscali della rivalutazione non hanno ancora avuto efficacia**.

Ora, tenendo conto che il termine per l'**affrancamento** è stretto (l'imposta deve essere infatti versata entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi per il periodo d'imposta 2018) è quindi opportuno che le imprese siano consapevoli che **la rivalutazione ed il contestuale affrancamento della riserva** richiede necessariamente di **mantenere in bilancio i beni rivalutati fino al 1° gennaio 2022**, data a partire dalla quale il maggior valore è riconosciuto anche fiscalmente.

In caso contrario, al “**danno**” (pagamento del 10% di imposta sostitutiva per l'affrancamento) si aggiunge la “**beffa**” (la riserva si sarebbe comunque liberata, almeno per l'importo corrispondente ai beni rivalutati e ceduti, all'atto della vendita dei beni prima del 1° gennaio 2022).

Si ricorda, infine, che **la rivalutazione impatta nel bilancio del 2018 solamente dal punto di vista patrimoniale** (per l'iscrizione della riserva) e non anche economico in quanto gli **ammortamenti** sono imputati prima dell'iscrizione del **maggior valore dei beni oggetto di rivalutazione**.

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

Consolidato fiscale: effetti contabili

di Federica Furlani

Per le società che aderiscono al regime del **consolidato fiscale** ([articoli da 117 a 129 Tuir](#)), in base al quale l'**Ires** viene **determinata e liquidata** dalla consolidante **in modo unitario per l'intero gruppo di imprese** partecipanti al consolidamento, **non vien meno l'obbligo di rilevare a Conto economico le imposte di propria competenza**.

Ricordiamo che il predetto regime di tassazione consolidata **non ha rilevanza ai fini Irap**; pertanto, le società partecipanti continueranno a rilevare tale imposta su base **separata**.

Ai fini **Ires** invece, le singole società aderenti devono iscrivere nel **Conto economico** del proprio bilancio d'esercizio il relativo carico fiscale determinato tenendo conto sia della **normativa tributaria** che degli **accordi di natura privatistica** tra le stesse società (c.d. **accordi di consolidamento**); accordi che hanno lo scopo di **regolare la reciproca assegnazione di somme in compensazione degli eventuali vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti**.

Le **imposte correnti Ires** così determinate vanno iscritte nella **voce 22 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate"** del **Conto economico** di ciascuna società, unitamente alle **imposte differite attive e passive** di competenza che ogni *fiscal unit* determinerà tenendo conto delle proprie differenze temporanee generate.

Gli **effetti contabili** che derivano dall'imputazione di perdite fiscali e dall'effettuazione di rettifiche di consolidamento dipendono da quanto specificamente previsto dagli **accordi di consolidamento** in merito ai criteri di ripartizione, tra le società partecipanti, dei benefici e degli oneri conseguenti al consolidamento.

Nello Stato patrimoniale del bilancio d'esercizio:

- **della società consolidante:** va esposto il complessivo **credito/debito per Ires verso l'Erario e i crediti e i debiti verso le società consolidate** derivanti dalla liquidazione dei vantaggi fiscali ricevuti/attribuiti;
- **di ciascuna consolidata:** sono iscritti i **crediti e i debiti verso la consolidante** derivanti dalla quantificazione dei **vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti**, mentre nessun rapporto di credito o debito per Ires sarà evidenziato nei confronti dell'Erario.

Per quanto riguarda il **trasferimento di ritenute, eccedenze Ires e acconti** autonomamente versati dalle società consolidate, trattandosi di una vera e propria **cessione di attività al consolidato**; la società consolidante rileva un **credito tributario** a fronte dell'iscrizione di un

debito verso la controllata, per un importo pari al valore nominale della posta assegnata.

Più nel dettaglio, **la società consolidante iscrive nello Stato patrimoniale**:

- l'**Ires di sua competenza**, sia **corrente**, che troverà come contropartita un “*debito per consolidato fiscale*” che poi si chiuderà nel conto di debito/credito verso l’Erario di tutto il gruppo, sia, se vi sono i presupposti, l’Ires **differita e/o anticipata**;
- i **crediti verso le società consolidate** per le **imposte correnti** sugli imponibili Ires positivi di queste ultime da versare alla consolidante, da classificarsi nella **voce CII2 “crediti verso imprese controllate”**;
- i **debiti verso le società consolidate** per il compenso dovuto a queste ultime per il trasferimento alla consolidante delle **perdite Ires da esse generate** nel periodo di validità del consolidato fiscale, da classificarsi nella **voce D9 “debiti verso imprese controllate”**;
- i **debiti verso le società consolidate** a fronte del trasferimento da queste ultime alla consolidante di eccedenze Ires formatesi in esercizi precedenti, di crediti d’imposta e di ritenute subite, da classificarsi nella **voce D9 “debiti verso imprese controllate”**;
- il **credito o il debito verso l’Erario per il saldo Ires** determinato su base consolidata, rilevato rispettivamente nelle voci CII4-bis **“crediti tributari”** e D12 **“debiti tributari”**.

Le società consolidate iscrivono nello Stato patrimoniale:

- i **debiti verso la società consolidante** per le **imposte correnti** sull’imponibile Ires positivo da versare alla consolidante, da classificarsi nella **voce D11 “debiti verso controllanti”**;
- i **crediti verso la società consolidante** per il compenso da ricevere per il trasferimento alla consolidante delle perdite Ires generate dalla consolidata nel periodo di validità del consolidato fiscale, da classificarsi nella **voce CII4 “crediti verso controllanti”**;
- i **crediti verso la società consolidante** a fronte del **trasferimento di eccedenze Ires** formatesi in esercizi precedenti, di **crediti d’imposta** e di **ritenute subite** dalla consolidata, da classificarsi nella **voce CII4 “crediti verso controllanti”**;
- le **attività e le passività per imposte differite** calcolate sulle proprie **differenze temporanee**, sulle proprie **perdite Ires riportabili a nuovo** generate in esercizi precedenti all’adesione al consolidato fiscale e sulle **perdite Ires trasferite alla consolidante** successivamente all’adesione, eccedenti il reddito imponibile di gruppo, da classificarsi rispettivamente nelle voci CII4-ter **“imposte anticipate”** e B2 **“Fondi per imposte, anche differite”**.

La **società consolidata** rileva il compenso per il trasferimento alla consolidante delle **perdite fiscali** generate dalla stessa consolidata in una **sottovoce specifica della voce 22 “imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate”** del Conto economico denominata **“Proventi da consolidato fiscale”**.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)