

# Tax news.

---

Guida al Bilancio  
2023-2024

# Guida al Bilancio 2023-24

## Indice

### 1 Guida Amministrativa

1. Guadagni in Conto Capitale
2. Rinuncia ai Crediti
3. Interessi Attivi
4. Redditi da Dividendi
5. Reddito Estero
6. Determinazione del Reddito IRAP
7. Società Estere Controllate
8. Accordi di Prezzo (APA)
9. Rinuncia ai redditi
10. Consolidamento fiscale nazionale

### 2 Deduzioni Fiscali

1. Ammortamenti e Svalutazioni
2. Leasing finanziario
3. Pagamenti a consociate Estere
4. Deduzione delle Imposte
5. Interessi Passivi
6. Spese di rappresentanza
7. Crediti Inesigibili
8. Contributi in beneficenza
9. Spese di Vitto e Alloggio
10. Costi dell'auto
11. Spese telefoniche
12. Perdite Operative Nette

Una breve guida alla Redazione di un  
Bilancio Fiscale



## 1. Guadagni in conto capitale

Le plusvalenze sono imponibili nel periodo d'imposta in cui sono state realizzate, come segue:

• **Immobilizzazioni:** La plusvalenza realizzata dalla vendita di immobilizzazioni è imponibile sia ai fini IRES che IRAP. Inoltre, ai fini IRES, l'imposta sulle plusvalenze può essere ripartita su un massimo di cinque anni. Questo trattamento è consentito se la società possiede le immobilizzazioni da non meno di tre anni.

• **Investimenti finanziari:** È applicabile uno specifico regime di participation exemption (PEX). In base a questo regime, le plusvalenze realizzate da società italiane sulla vendita di partecipazioni sono esenti dall'IRES al 95%.

Il regime PEX si applica se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- La partecipazione è stata detenuta ininterrottamente per almeno 12 mesi prima della vendita.
- L'investimento è stato classificato tra le immobilizzazioni finanziarie nel bilancio relativo al primo periodo fiscale di possesso ininterrotto.
- La società controllata svolge effettivamente un'attività commerciale (ad esempio, le partecipazioni in società che svolgono principalmente attività di gestione di immobili propri non hanno diritto ai benefici PEX).
- La maggior parte del reddito della controllata non è generato in un paese black-listed.

La terza condizione deve essere soddisfatta sia al momento della vendita dell'investimento sia nei tre anni precedenti. La quarta condizione deve essere soddisfatta dall'inizio del periodo di azionariato o, se l'acquirente è un terzo, nel periodo di cinque anni precedente la cessione. Se queste condizioni non sono soddisfatte, la plusvalenza realizzata dalla società è normalmente tassata.

Le specifiche norme anti-dividend washing prevedono che, nel caso in cui le minusvalenze derivino dalla cessione di partecipazioni non ammissibili alla PEX, tali minusvalenze siano deducibili solo per la parte eccedente l'importo esente da imposte dei dividendi (si veda la discussione sui redditi da dividendi di seguito) percepiti dalle azioni in questione nei 36 mesi precedenti la cessione.

Le plusvalenze su investimenti finanziari sono generalmente escluse dalla base imponibile IRAP.

## 2. Rinuncia ai crediti

È applicabile un regime specifico per quanto riguarda la rinuncia a crediti (ad esempio finanziari e/o commerciali) nei confronti della società da parte del suo azionista. In particolare, la parte che eccede il valore fiscale del credito è considerata reddito imponibile. Inoltre, l'azionista è tenuto a fornire alla società una dichiarazione che indichi il valore fiscale del credito. Senza tale dichiarazione, la società dovrà tassare l'intero importo della rinuncia al credito.

## 3. Interessi attivi

I redditi da interessi fanno generalmente parte della base imponibile.

## 4. Reddito da dividendi

I dividendi percepiti da società residenti in Italia da società italiane o da società residenti in Paesi diversi dai paradisi fiscali (cioè non inclusi nella "black list") sono esclusi dalla base imponibile IRES per il 95% del loro ammontare. Al contrario, non si applica alcuna esenzione ai dividendi pagati da entità residenti in giurisdizioni di paradiso fiscale (a meno che tali dividendi non derivino da utili già tassati in base alle norme sulle società estere controllate [CFC] italiane). Esistono regole specifiche per le entità che adottano gli IFRS ai fini della redazione del bilancio d'esercizio italiano. Per tali soggetti, i dividendi derivanti da investimenti in azioni e altri strumenti finanziari detenuti per la negoziazione sono interamente imponibili.

Per evitare la tassazione ordinaria sui dividendi generati da un'entità estera residente in paradisi fiscali, purché siano soddisfatte alcune condizioni, le società madri italiane possono optare per un nuovo regime di imposta sostitutiva (aliquote dal 9% al 6%) sugli importi degli utili e delle riserve distribuiti. Per i soggetti con anno solare, l'imposta sostitutiva è dovuta entro il 30 giugno 2023 (o il 30 giugno 2024) e la relativa opzione è richiesta nella dichiarazione dei redditi. Il pagamento dell'imposta sostitutiva consente di aumentare il valore fiscale della partecipazione in sede di valutazione della base imponibile per la determinazione delle plusvalenze.

I dividendi sono generalmente esclusi dalla base imponibile IRAP.

## 5. Reddito estero

Una società residente in Italia è tassabile su tutti i redditi prodotti in Italia o all'estero. Gli utili conseguiti da società controllate residenti o situate in Paesi o territori diversi dai paradisi fiscali sono tassati solo al momento della distribuzione dei relativi utili. La doppia imposizione è, in linea di principio, evitata mediante crediti d'imposta esteri.

È disponibile un regime opzionale di branch exemption, che consente alle società italiane di esentare dalla tassazione italiana i redditi e le perdite delle filiali che sorgono al di fuori dell'Italia, invece del regime normale, che prevede la tassazione dei redditi mondiali con l'esenzione dal credito d'imposta estero. L'opzione riguarda tutte le sedi estere della società italiana ed è irrevocabile. Deve essere esercitata al momento della costituzione della filiale e ha effetto a partire da quell'anno fiscale.

## 6. Determinazione del reddito IRAP

Ai fini IRAP, i ricavi e i costi rilevanti sono quelli riportati nel bilancio civilistico. I componenti positivi e negativi derivanti dal trasferimento del ramo d'azienda non rientrano nell'ambito della base imponibile.

## 7. Società estere controllate

Una società italiana che controlla, direttamente o indirettamente, un'impresa, una società o un'altra entità estera è tenuta a consolidare il reddito imponibile derivante in proporzione alla percentuale di partecipazione detenuta, indipendentemente dal fatto che gli utili siano stati distribuiti o meno.

Il reddito delle CFC è tassato separatamente dagli altri redditi imponibili dell'impresa con l'aliquota IRES standard (cioè le altre perdite fiscali non possono essere utilizzate per compensare il reddito delle CFC). Le imposte estere pagate dalle CFC sono recuperabili attraverso un corrispondente credito d'imposta.

I dividendi ricevuti da un azionista italiano da una CFC sono esclusi dal reddito imponibile fino all'ammontare del reddito imponibile attribuito ai sensi delle suddette disposizioni CFC. L'eccedenza dei dividendi rispetto al reddito già incluso nel regime CFC è interamente imponibile in capo all'azionista.

L'esenzione dalle norme CFC può essere ottenuta tramite un ruling preventivo delle autorità fiscali italiane che dimostri che l'entità CFC svolge un'attività economica sostanziale utilizzando dipendenti, attrezzature, beni e locali.

Le norme CFC si applicano alle società controllate che soddisfano congiuntamente le seguenti condizioni:

- L'aliquota effettiva è inferiore al 50% dell'aliquota effettiva che tali società applicherebbero se fossero residenti in Italia.
- Più di 1/3 dei ricavi deriva da redditi passivi, compresi quelli derivanti dal commercio di beni e dalla fornitura di servizi a imprese associate con valore economico nullo o basso.

## 8. Accordi di prezzo anticipato (APA)

È possibile ottenere APA bilaterali e multilaterali quando l'Italia e gli Stati partner hanno concluso una convenzione contro le doppie imposizioni ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, del Modello di Convenzione OCSE. La procedura è disponibile per le società che svolgono "attività internazionale" e può riguardare questioni relative ai prezzi di trasferimento, all'allocazione degli utili alle sedi, ai dividendi, all'esistenza o meno di una sede italiana, alle royalties e agli interessi. Nel 2015, l'ambito di applicazione dell'APP è stato esteso anche ai valori di entrata e uscita di attività e passività in caso di cambio di residenza fiscale.

L'accordo stipulato tra le autorità fiscali e il contribuente è vincolante per l'anno fiscale in cui viene stipulato e per i quattro anni fiscali successivi e può essere successivamente rinnovato.

Le disposizioni di rollback sono disponibili come segue:

Per gli APA unilaterali, il rollback è consentito per gli anni fiscali ancora soggetti a verifiche fiscali;

Per gli APA non unilaterali, il rollback è consentito a partire dall'anno fiscale in cui la richiesta di APA è stata presentata alle autorità fiscali. Tuttavia, il rollback è consentito anche per gli anni fiscali precedenti, ancora soggetti a verifica fiscale, a condizione che:

- per questi periodi sussistono le stesse circostanze di fatto e di diritto sulla base dell'accordo stipulato con le autorità competenti dei Paesi esteri

- il contribuente ha richiesto il rollback nella richiesta di APA
- le autorità competenti dei paesi stranieri accettano di estendere l'accordo agli anni precedenti, e
- non sono state avviate ispezioni o verifiche fiscali o attività amministrative in relazione a questi anni fiscali.

## 9. Rinuncia ai crediti

È applicabile un regime specifico per quanto riguarda la rinuncia a crediti (ad esempio finanziari e/o commerciali) nei confronti della società da parte del suo azionista. In particolare, la parte che eccede il valore fiscale del credito è considerata reddito imponibile. Inoltre, l'azionista è tenuto a fornire alla società una dichiarazione che indichi il valore fiscale del credito. Senza tale dichiarazione, la società dovrà tassare l'intero importo della rinuncia al credito.

## 10. Consolidamento fiscale nazionale

Le società appartenenti allo stesso gruppo possono optare per il consolidato fiscale nazionale. Questo regime consente di determinare un'unica base imponibile IRES costituita dai redditi e dalle perdite imponibili di ciascuna delle entità partecipanti. Il consolidato fiscale non opera ai fini IRAP.

Se si verifica una posizione di perdita fiscale complessiva, questa può essere riportata e utilizzata a fronte di un futuro reddito imponibile consolidato. Al contrario, le perdite fiscali derivanti dagli anni fiscali precedenti all'elezione del consolidato fiscale nazionale possono essere riportate e utilizzate solo dalla società a cui appartengono.

La base imponibile determinata da ciascuna società partecipante al consolidato fiscale è inclusa nella sua interezza. Non viene effettuata alcuna ripartizione in relazione alla percentuale di controllo.

Per poter validamente optare per il regime di consolidato fiscale nazionale italiano, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- L'entità consolidante deve essere una società residente fiscale italiana e deve detenere, direttamente o indirettamente, più del 50% del capitale sociale delle entità consolidate (il cosiddetto "controllo legale").
- Tale controllo deve essere effettuato a partire dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si richiede il consolidamento fiscale.
- Tutte le società partecipanti al gruppo devono avere lo stesso fine anno.

Il regime di consolidamento opera su base elettiva. I contribuenti possono scegliere se essere inclusi o meno e non è necessario che tutte le società italiane del gruppo/sottogruppo optino congiuntamente per il consolidamento fiscale.

# Deduzioni Fiscali

## 1. Ammortamenti e svalutazioni

Tutte le immobilizzazioni utilizzate nell'attività dell'impresa, ad eccezione dei terreni, sono ammortizzabili ai fini fiscali (sia per l'IRES che per l'IRAP).

Per l'IRES, le aliquote massime di ammortamento delle immobilizzazioni materiali sono stabilite da un Decreto Ministeriale. Tali aliquote sono diverse a seconda del tipo di bene e del settore economico in cui opera la società. Nel caso in cui l'ammortamento contabile superi quello fiscale, si generano differenze temporanee.

Dall'anno fiscale 2023 all'anno fiscale 2027 l'ammortamento degli impianti strumentali per le imprese della grande distribuzione è stato esteso dal 3% al 6%.

L'ammortamento dell'avviamento derivante da un asset deal e l'ammortamento dei marchi sono deducibili per un importo non superiore a 1/18 del costo in ogni esercizio.

I brevetti, il know-how e le altre proprietà intellettuali (PI) possono essere ammortizzati su un periodo di due anni. I Diritti di concessione possono essere ammortizzati con riferimento al periodo di utilizzo stabilito dalla legge o dal relativo contratto.

Ai soli fini IRAP, gli ammortamenti (diversi da quelli relativi all'avviamento e ai marchi) sono deducibili in base agli importi riportati in bilancio, indipendentemente dai limiti sopra indicati.

## 2. Leasing finanziario

Le spese di leasing contabilizzate nel conto economico secondo i principi contabili italiani sono interamente deducibili dalla base imponibile IRES se il relativo contratto ha una durata minima. In particolare, se il contratto è stato stipulato a partire dal 1° gennaio 2014, la durata richiesta è la seguente:

- Per le immobilizzazioni materiali, almeno la metà del periodo di ammortamento previsto dal decreto ministeriale di cui sopra.

- Per gli immobili, almeno 12 anni.

Per i contratti di leasing finanziario stipulati prima del 1° gennaio 2014 sono previsti periodi di durata minima più lunghi.

Per i soggetti che adottano gli IFRS, la contabilizzazione del leasing prevista dall'IFRS 16 è rilevante ai fini dell'imposta sul reddito delle società (CIT) in base al principio di derivazione rafforzata.

## 3. Pagamenti a consociate estere

Le transazioni con società affiliate estere devono avvenire al "valore equo di mercato" e, in generale, secondo la definizione delle linee guida dell'OCSE.

## 4. Deduzione delle Imposte

Le seguenti voci IRAP sono deducibili nella determinazione della base imponibile IRES:

- 10% dell'IRAP pagata nell'anno.
- Un importo determinato sull'IRAP pagata sul costo dei dipendenti, al netto delle relative deduzioni.

L'IMU è deducibile ai fini IRES fino al 100% dell'importo pagato nell'esercizio 2022 e negli esercizi successivi. In precedenza era deducibile fino al 50% dell'importo pagato nell'esercizio 2019 e al 60% dell'importo pagato negli esercizi 2020 e 2021.

## 5. Interessi passivi

In generale, gli interessi passivi sono interamente deducibili fino all'ammontare degli interessi attivi. Successivamente, gli interessi passivi in eccesso sono deducibili fino al 30% dell'EBITDA lordo (capacità di deduzione degli interessi) rilevante ai fini fiscali (prima del 2019 si doveva fare riferimento all'EBITDA come riportato nel bilancio). Il margine operativo lordo è definito come la differenza tra i ricavi e i costi operativi, esclusi gli ammortamenti delle attività materiali e immateriali e gli oneri per i beni in leasing sulla base del loro valore fiscale.

Gli interessi passivi netti che superano il limite annuale vengono riportati negli esercizi successivi. Pertanto, gli interessi passivi netti non dedotti negli anni precedenti possono essere dedotti negli anni fiscali successivi, a condizione che il totale degli interessi in quell'anno non superi il 30% del margine operativo lordo. Se gli interessi passivi netti sono inferiori al limite annuale (cioè il 30% del margine operativo lordo), questa differenza può essere riportata per aumentare la capacità di deduzione degli interessi dell'azienda nei cinque anni successivi.

A partire dal 2019, gli interessi attivi che superano gli interessi passivi possono essere riportati per compensare gli interessi passivi futuri in tutti gli esercizi successivi.

I dividendi ricevuti dalle controllate estere sono esclusi dal calcolo dell'EBITDA utilizzato per determinare il limite di deducibilità degli interessi passivi (prima dell'esercizio 2017, questi dividendi erano inclusi).

Se si opta per il regime di consolidamento fiscale nazionale, la limitazione degli interessi passivi netti si applica al gruppo fiscale consolidato. Di conseguenza, se una società partecipante a un gruppo fiscale ha un'eccedenza di capacità di deduzione degli interessi, tale eccedenza può essere utilizzata contro il deficit di deduzione degli interessi di un'altra società appartenente allo stesso gruppo fiscale consolidato.

Le autorità fiscali hanno fornito delle linee guida in merito alle operazioni di leveraged buyout (LBO). Queste ultime sono considerate, in generale, legittime e gli interessi derivanti dal relativo finanziamento dell'acquisizione sono considerati, in linea di principio, deducibili entro i limiti ordinari (30% dell'EBITDA, regole sui prezzi di trasferimento, ecc.). È consigliabile richiedere una consulenza ad hoc prima di attuare operazioni di LBO.

## 6. Spese di rappresentanza

Ai fini IRES, le spese per omaggi e intrattenimenti che soddisfano i requisiti (sia qualitativi che quantitativi) contenuti nell'apposito Decreto Ministeriale sono interamente deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenute. Le spese di rappresentanza che non soddisfano tali requisiti non possono essere dedotte.

Le spese relative a doni di valore pari o inferiore a 50 euro sono interamente deducibili.

## 7.Crediti inesigibili

L'accantonamento annuale per i crediti inesigibili non garantiti da terzi e relativi a vendite di beni e servizi è fiscalmente deducibile fino allo 0,5% del valore lordo dei crediti. La deduzione non è più consentita quando l'importo totale del fondo svalutazione crediti supera il 5% del suddetto valore lordo dei crediti alla fine dell'esercizio.

Indipendentemente da quanto sopra, le perdite su crediti inesigibili sono deducibili se supportate da elementi precisi e oggettivi o, comunque, se il debitore è soggetto a procedure concorsuali, anche estere.

Ai crediti di modesta entità si applicano regole specifiche. In particolare, una perdita su un credito inesigibile può essere dedotta ai fini IRES quando si verificano congiuntamente le seguenti condizioni:

- Il termine di pagamento è scaduto da sei mesi.
- Il credito ha una soglia determinata. In particolare, la voce è fino a 2.500 euro per le piccole imprese e fino a 5.000 euro per le grandi aziende (con un fatturato superiore a 100 milioni di euro).

La perdita è fiscalmente deducibile, indipendentemente dall'importo, quando il diritto di riscossione è prescritto.

Inoltre, le perdite sono fiscalmente deducibili in caso di cancellazione dei crediti inesigibili applicata in conformità ai principi contabili (sia GAAP italiani che IFRS), sempre a condizione che sia soddisfatto il test di inerenza.

## 8.Contributi di beneficenza

La deduzione dei contributi di beneficenza è consentita. Gli importi consentiti per le deduzioni dipendono dalle caratteristiche specifiche dell'entità beneficiaria e la legge stabilisce limitazioni specifiche.

## 9.Spese di vitto e alloggio

Ai fini IRES, la detrazione per le spese di vitto e alloggio sostenute all'interno del Comune è limitata al 75% dell'importo sostenuto. Tuttavia, l'IIVA relativa a tali spese è interamente recuperabile.

## 10.Costi dell'auto

La deducibilità IRES delle spese relative alle autovetture utilizzate dalle aziende è la seguente:

- 20% per le auto non assegnate ai dipendenti o concesse ai dipendenti esclusivamente per uso lavorativo.
- 70% per le auto concesse ai dipendenti per scopi sia professionali che privati.

Le spese per le automobili possono essere interamente dedotte se (i) le automobili sono assolutamente necessarie per l'attività dell'azienda o (ii) le automobili sono un elemento essenziale dell'attività dell'azienda (ad esempio, i veicoli di proprietà di una società di autonoleggio).

## 11.Spese telefoniche

Ai fini IRES, è deducibile fino all'80% del totale delle spese relative alla telefonia mobile e fissa.

## 12.Perdite operative nette

Le perdite fiscali possono essere riportate a nuovo ai fini IRES e utilizzate per compensare i redditi dei periodi d'imposta successivi senza alcuna limitazione temporale.

Le perdite fiscali possono essere compensate con il reddito imponibile solo per un importo non superiore all'80% del reddito imponibile. Pertanto, le società di capitali sono tenute a pagare l'IRES su almeno il 20% del reddito imponibile.

Si noti che le perdite derivanti dai primi tre anni di attività possono essere compensate con il 100% del reddito imponibile.

Ai fini IRAP, le perdite fiscali non possono essere riportate.

Norme specifiche (antielusione fiscale) limitano il riporto delle perdite fiscali in caso di:

- cambio di controllo e
- un'effettiva modifica dell'attività principale (svolta dalla società che riporta le perdite).

I suddetti cambiamenti devono verificarsi congiuntamente affinché le limitazioni siano applicabili. Il cambiamento dell'attività principale è rilevante a questi fini se avviene nel periodo d'imposta in cui si verifica il cambiamento di controllo o nei due periodi successivi o precedenti.

Specifiche disposizioni antiabuso si applicano anche alle perdite operative nette in caso di fusione o scissione.

In Italia, le perdite fiscali non possono essere riportate.

Newsletter di Studio Gazzani

# Tax news.

