

RAFFAELE D'ALESSIO
VALERIO ANTONELLI



SUMMA BILANCIO

Estratto

2026


MAGGIOLI
EDITORE

SOMMARIO

PRESENTAZIONE V

AUTORI VII

1 - IL BILANCIO NEL SISTEMA DEL CODICE CIVILE E DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

1. Nozione, finalità, postulati e modelli del bilancio 3

1.1. Funzioni del bilancio d'esercizio 4

1.2. Società che redigono il bilancio civilistico 5

1.3. Disciplina civilistica del bilancio 9

1.4. Postulati del bilancio secondo la disciplina civilistica 9

2. Principi contabili nazionali e regole generali per la loro applicazione 17

2.1. Continuità aziendale 18

2.2. I principi di bilancio 18

2.3. Prevalenza della sostanza sulla forma 21

2.4. Competenza 23

2.5. Prudenza 24

2.6. Costanza dei criteri di valutazione 25

2.7. Comparabilità 26

3. Schemi e principi di redazione del bilancio in forma ordinaria 27

3.1. Composizione del bilancio civilistico ordinario 28

3.2. Stato patrimoniale 33

3.3. Conto economico ordinario 39

3.4. Rendiconto finanziario 41

3.5. Nota integrativa 54

3.6. Relazione sulla gestione 75

4. Schemi e principi di redazione del bilancio in forma abbreviata e iper abbreviata 85

4.1. Bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c. 86

4.2. Bilancio in forma iper-abbreviata ex art. 2435-ter 98

5. Report di sostenibilità 105

5.1. Fondamenti concettuali della sostenibilità 106

5.2. Quadro normativo europeo e nazionale 107

5.3. Standard e framework internazionali di rendicontazione 110

5.4. Assurance della rendicontazione di sostenibilità 111

5.5. Rendicontazione volontaria e strumenti operativi 114

5.6. Prospettive future e impatti professionali 117

6. Regole dell'OIC 29 121

6.1. Cambiamenti dei principi contabili 122

6.2. Cambiamenti di stime contabili 126

6.3. Errori contabili e loro correzioni 128

6.4. Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio 136

7. Cambiamento di framework contabile 141

7.1. Passaggi ai principi contabili nazionali 142

2 - STATO PATRIMONIALE

8. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti 159

8.1. Norme del codice civile 160

8.2. Principi contabili nazionali	161
8.3. Riflessi sulla nota integrativa	162
8.4. Riflessi sulla relazione sulla gestione	162
8.5. Riflessi sullo stato patrimoniale	162
9. Immobilizzazioni immateriali	163
9.1. Norme del codice civile	164
9.2. Principi contabili nazionali	167
9.3. Costi di impianto ed ampliamento	176
9.4. Costi di sviluppo	190
9.5. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	195
9.6. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	220
9.7. Avviamento	235
9.8. Immobilizzazioni in corso e acconti	247
9.9. Altre immobilizzazioni immateriali	248
9.10. Casi particolari	258
9.11. Riflessi sulla nota integrativa	261
9.12. Riflessi sulla relazione sulla gestione	262
10. Immobilizzazioni materiali	265
10.1. Norme del codice civile	266
10.2. Principi contabili nazionali	267
10.3. Voci di bilancio	293
10.4. Riflessi sullo stato patrimoniale	327
10.5. Riflessi sulla nota integrativa	328
10.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	330
11. Immobilizzazioni finanziarie	331
11.1. Inquadramento generale	332
11.2. Partecipazioni	334
11.3. Crediti finanziari immobilizzati	393
11.4. Titoli di debito immobilizzati	395
11.5. Casi particolari	415
11.6. Riflessi sulla nota integrativa	430
12. Strumenti finanziari derivati	433
12.1. Definizioni e inquadramento generale	434
12.2. Norme del codice civile	438
12.3. Principi contabili nazionali	439
12.4. Profili fiscali degli strumenti finanziari derivati	467
12.5. Riflessi sul bilancio in forma abbreviata e iper-abbreviata	468
12.6. Riflessi nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione	469
13. Rimanenze e lavori in corso	471
RIMANENZE	
13.1. Nozione e classificazione	474
13.2. Rilevazione «iniziale» dei beni in rimanenza	484
13.3. Valutazione e rilevazioni successive	489
13.4. Materie prime sussidiarie e di consumo	493
13.5. Costo dei beni fungibili	497
13.6. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	512
13.7. Prodotti finiti	514
13.8. Merci	530

13.9. Acconti.....	536
13.10. Inventario e contabilità di magazzino.....	537
13.11. Scorte vive.....	545
13.12. Riflessi sulla nota integrativa.....	547
13.13. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	549
LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE	
13.14. Definizione, inquadramento e classificazione in bilancio.....	550
13.15. Rilevazione iniziale e valutazioni successive.....	555
13.16. Casi particolari.....	587
13.17. Riflessi sulla nota integrativa.....	601
13.18. Riflessi sullo stato patrimoniale.....	601
13.19. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	602
14. Crediti.....	603
14.1. Norme del codice civile.....	604
14.2. Principi contabili nazionali.....	605
14.3. Voci di bilancio.....	641
14.4. Riflessi sullo stato patrimoniale.....	661
14.5. Riflessi sulla nota integrativa.....	662
14.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	664
15. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.....	665
15.1. Norme del codice civile.....	666
15.2. Principi contabili nazionali.....	667
15.3. Voci di bilancio.....	667
15.4. Riflessi sulla nota integrativa.....	695
15.5. Riflessi sullo stato patrimoniale.....	695
15.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	696
16. Disponibilità liquide.....	697
16.1. Norme del codice civile.....	698
16.2. Principi contabili nazionali.....	698
16.3. Riflessi sulla nota integrativa.....	715
16.4. Riflessi sullo stato patrimoniale.....	715
16.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	716
17. Ratei e risconti attivi.....	717
17.1. Norme del codice civile.....	718
17.2. Principi contabili nazionali.....	718
17.3. Riflessi sulla nota integrativa.....	725
17.4. Riflessi sullo stato patrimoniale.....	725
17.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	726
18. Patrimonio netto.....	727
18.1. Norme del codice civile.....	728
18.2. Patrimonio netto nel codice civile.....	732
18.3. Classificazione e contenuto delle voci.....	733
18.4. Rilevazione iniziale del capitale e movimentazioni successive.....	763
18.5. Riflessi sulla nota integrativa.....	801
18.6. Patrimoni destinati.....	805
18.7. Riflessi sulla relazione sulla gestione.....	805
19. Fondi per rischi ed oneri.....	817
19.1. Norme del codice civile.....	818

19.2. Principi contabili nazionali	818
19.3. Voci di bilancio	823
19.4. Riflessi sullo stato patrimoniale	846
19.5. Riflessi sulla nota integrativa	847
19.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	848
20. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	849
20.1. Norme del codice civile	850
20.2. Principi contabili nazionali	852
20.3. Profili fiscali	855
20.4. Riflessi sullo stato patrimoniale	856
20.5. Riflessi sulla nota integrativa	856
20.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	856
21. Debiti	857
21.1. Norme del codice civile	858
21.2. Principi contabili nazionali	860
21.3. Voci di bilancio	890
21.4. Riflessi sullo stato patrimoniale	933
21.5. Riflessi sulla nota integrativa	934
21.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	938
22. Ratei e risconti passivi	939
22.1. Norme del codice civile	940
22.2. Principi contabili nazionali	941
22.3. Riflessi sullo stato patrimoniale	944
22.4. Riflessi sulla nota integrativa	945
22.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione	945
3 - CONTO ECONOMICO	
23. Ricavi delle vendite e delle prestazioni	949
23.1. Norme del codice civile	950
23.2. Principi contabili nazionali	950
23.3. Casi particolari di cessione dei beni	955
23.4. Ricavi da prestazione di servizi	993
23.5. Profili fiscali	1007
23.6. Riflessi sul conto economico	1008
23.7. Riflessi sulla nota integrativa	1009
23.8. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1010
24. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	1011
24.1. Norme del codice civile	1012
24.2. Profili fiscali	1015
24.3. Profili IRAP	1026
24.4. Riflessi sul conto economico	1026
24.5. Riflessi sulla nota integrativa	1027
24.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1027
25. Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	1029
25.1. Norme del codice civile	1030
25.2. Principi contabili nazionali	1030
25.3. Profili fiscali	1030
25.4. Riflessi sul conto economico	1033

25.5. Riflessi sulla nota integrativa	1033
25.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1034
26. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	1035
26.1. Norme del codice civile	1036
26.2. Principi contabili nazionali	1036
26.3. Profili fiscali	1037
26.4. Riflessi sul conto economico	1038
26.5. Riflessi sulla nota integrativa	1039
26.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1039
27. Altri ricavi e proventi	1041
27.1. Norme del codice civile	1042
27.2. Principi contabili nazionali	1042
27.3. Casi particolari	1043
27.4. Riflessi sul conto economico	1073
27.5. Riflessi sulla nota integrativa	1073
27.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1074
28. Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	1075
28.1. Norme del codice civile	1076
28.2. Principi contabili nazionali	1076
28.3. Profili fiscali	1077
28.4. Riflessi sul conto economico	1082
28.5. Riflessi sulla nota integrativa	1083
28.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1083
29. Costi per servizi	1085
29.1. Norme del codice civile	1086
29.2. Principi contabili nazionali	1086
29.3. Casi particolari	1087
29.4. Riflessi sul conto economico	1117
29.5. Riflessi sulla nota integrativa	1117
29.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1118
30. Costi per godimento di beni di terzi	1119
30.1. Norme del codice civile	1120
30.2. Principi contabili nazionali	1120
30.3. Riflessi sul conto economico	1144
30.4. Riflessi sulla nota integrativa	1145
30.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1146
31. Costi per il personale	1147
31.1. Norme del codice civile	1148
31.2. Principi contabili nazionali	1148
31.3. Voci di bilancio	1150
31.4. Aspetti fiscali	1164
31.5. Riflessi sul conto economico	1167
31.6. Riflessi sulla nota integrativa	1168
31.7. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1168
32. Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali	1169
32.1. Norme del codice civile	1170
32.2. Principi contabili nazionali	1171
32.3. Profili fiscali	1175

32.4. Bilancio in forma iper–abbreviata	1181
32.5. Riflessi sul conto economico	1181
32.6. Riflessi sulla nota integrativa	1181
32.7. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1182
33. Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali	1183
33.1. Norme del codice civile	1184
33.2. Principi contabili nazionali	1185
33.3. Profili IRES	1201
33.4. Riflessi sul conto economico	1210
33.5. Riflessi sulla nota integrativa	1210
33.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1211
34. Altre svalutazioni	1213
34.1. Norme del codice civile	1214
34.2. Principi contabili nazionali	1215
34.3. Profili fiscali e rilevazione della fiscalità differita	1229
34.4. Riflessi sul conto economico	1234
34.5. Riflessi sulla nota integrativa	1234
34.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1235
35. Svalutazioni dei crediti	1237
35.1. Norme del codice civile	1238
35.2. Principi contabili nazionali	1238
35.3. Profili IRES	1240
35.4. Riflessi sul conto economico	1246
35.5. Riflessi sulla nota integrativa	1247
35.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1247
36. Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	1249
36.1. Norme del codice civile	1250
36.2. Profili fiscali	1251
36.3. Profili IRAP	1255
36.4. Riflessi sul conto economico	1255
36.5. Riflessi sulla nota integrativa	1255
36.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1256
37. Accantonamenti per rischi	1257
37.1. Norme del codice civile	1258
37.2. Principi contabili nazionali	1258
37.3. Profili fiscali	1258
37.4. Riflessi sul conto economico	1261
37.5. Riflessi sulla nota integrativa	1262
37.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1262
38. Altri accantonamenti	1263
38.1. Norme del codice civile	1264
38.2. Principi contabili nazionali	1264
38.3. Profili IRES	1265
38.4. Casi particolari	1266
38.5. Riflessi sul conto economico	1276
38.6. Riflessi sulla nota integrativa	1276
38.7. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1276

39. Oneri diversi di gestione	1277
39.1. Norme del codice civile	1278
39.2. Principi contabili nazionali	1278
39.3. Casi particolari	1279
39.4. Riflessi sul conto economico	1303
39.5. Riflessi sulla nota integrativa	1303
39.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1304
40. Proventi da partecipazioni	1305
40.1. Norme del codice civile	1306
40.2. Profili fiscali	1306
40.3. Riflessi sul conto economico	1308
40.4. Riflessi sulla nota integrativa	1308
40.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1308
41. Altri proventi finanziari	1309
41.1. Casi particolari	1310
41.2. Norme del codice civile	1310
41.3. Principi contabili nazionali	1310
41.4. Riflessi sul conto economico	1321
41.5. Riflessi sulla nota integrativa	1323
41.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1323
42. Interessi e altri oneri finanziari	1325
42.1. Norme del codice civile	1326
42.2. Principi contabili nazionali	1326
42.3. Profili IRES	1327
42.4. Profili IRAP	1335
42.5. Casi particolari	1336
42.6. Riflessi sul conto economico	1337
42.7. Riflessi sulla nota integrativa	1339
42.8. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1339
43. Utili e perdite su cambi	1341
43.1. Norme del codice civile	1342
43.2. Principi contabili nazionali	1343
43.3. Profili IRES	1347
43.4. Riflessi sul conto economico	1349
43.5. Riflessi sulla nota integrativa	1350
43.6. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1350
44. Rivalutazioni di attività finanziarie	1351
44.1. Norme del codice civile	1352
44.2. Principi contabili nazionali	1352
44.3. Riflessi sul conto economico	1354
44.4. Riflessi sulla nota integrativa	1354
44.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1355
45. Svalutazioni di attività finanziarie	1357
45.1. Norme del codice civile	1358
45.2. Principi contabili nazionali	1358
45.3. Riflessi sul conto economico	1361
45.4. Riflessi sulla nota integrativa	1362
45.5. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1362

46. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	1363
46.1. Norme del codice civile.....	1364
46.2. Principi contabili nazionali	1364
46.3. Casi operativi di imposte differite e anticipate	1373
46.4. Fiscalità differita e differenze temporanee patrimoniali	1379
46.5. Riflessi sul conto economico	1384
46.6. Riflessi sulla nota integrativa.....	1385
46.7. Riflessi sulla relazione sulla gestione	1389

4 - PROCEDIMENTO DI FORMAZIONE, APPROVAZIONE, PUBBLICAZIONE E CONTROLLO

47. Procedimento di approvazione	1393
47.1. Inquadramento generale	1394
47.2. Redazione del progetto di bilancio.....	1395
47.3. Convocazione e svolgimento del consiglio di amministrazione	1396
47.4. Comunicazione del progetto di bilancio agli organi di controllo.....	1397
47.5. Deposito presso la sede sociale.....	1398
47.6. Convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.....	1399
47.7. Svolgimento dell'assemblea ed esame del bilancio.....	1400
47.8. Peculiarità delle società a responsabilità limitata	1401
47.9. Profili sanzionatori e responsabilità	1402
47.10. Profili fiscali connessi all'approvazione del bilancio	1403
48. Impugnazione della delibera di approvazione	1405
48.1. Ambito oggettivo dell'impugnazione.....	1406
48.2. Inquadramento giuridico.....	1406
48.3. Limiti temporali.....	1407
48.4. Sistemi alternativi di amministrazione e controllo e disciplina dell'impugnazione	1408
48.5. Soggetti legittimati ad agire.....	1408
48.6. Effetti della dichiarazione di invalidità	1409
48.7. Questioni procedurali e dibattiti aperti	1410
49. Deposito dei bilanci in formato elettronico elaborabile (XBRL)	1411
49.1. Finalità del deposito.....	1412
49.2. Quadro normativo di riferimento	1412
49.3. Documenti da depositare e modalità di deposito.....	1413
49.4. Soggetti obbligati e responsabilità	1413
49.5. Aspetti tributari connessi al deposito	1415
49.6. Termini previsti per il deposito e canali di presentazione.....	1415
49.7. Fattispecie particolari.....	1416
50. Relazione dei sindaci e dei revisori	1419
50.1. Relazioni al bilancio nel sistema dei controlli societari	1420
50.2. Vigilanza e revisione legale.....	1420
50.3. Relazioni al bilancio: Tipologie e contenuto.....	1421
50.4. Relazione unitaria del collegio sindacale	1423
50.5. Coordinamento tra collegio sindacale e revisore: Scambio informativo	1424
50.6. Vigilanza sull'adeguatezza degli assetti e riflessi sul bilancio.....	1425

5 - BILANCI SPECIALI

51. Bilanci degli ETS	1429
51.1. Decreto legislativo 117/2017	1430

51.2. Decreto ministero del lavoro 5 marzo 2020	1431
51.3. Principio contabile nazionale OIC 35	1432
51.4. Schemi di bilancio	1434
51.5. Casi particolari.....	1446
52. Bilanci delle società cooperative	1457
52.1. Norme in tema di società cooperative	1458
52.2. Norme in tema di bilancio delle società cooperative	1462
52.3. Principi contabili nazionali.....	1463
52.4. Bilanci e vigilanza	1467
53. Bilanci intermedi	1471
53.1. Disciplina	1472
53.2. Nozione.....	1472
53.3. Principi contabili nazionali.....	1474
53.4. Casi particolari.....	1478
54. Rendiconti delle associazioni in partecipazione	1489
54.1. Norme del codice civile	1490
54.2. Norme fiscali	1491
54.3. Rilevazione delle tipiche operazioni di gestione	1493
54.4. Rendiconto dell'associazione in partecipazione.....	1494

6 - BILANCIO CONSOLIDATO

55. Bilancio consolidato	1499
55.1. Funzioni del bilancio consolidato.....	1500
55.2. Nozione.....	1500
55.3. Principi di redazione del bilancio consolidato	1502
56. Soggetti obbligati	1505
56.1. Obbligo di redazione.....	1506
56.2. Esoneri dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato	1508
57. Area e metodi di consolidamento	1513
57.1. Area di consolidamento	1514
57.2. Teorie e metodi di consolidamento	1516
58. Pre-consolidamento	1519
58.1. Condizioni per il consolidamento dei bilanci	1520
58.2. Procedure contabili.....	1529
58.3. Strumenti a supporto del consolidamento	1531
59. Eliminazione delle transazioni infra-gruppo	1537
59.1. Rettifiche analitiche di reddito e di capitale	1538
59.2. Eliminazione di componenti di reddito, reciproci e non equivalenti, con formazione di rimanenze finali di beni	1548
59.3. Eliminazione di componenti positivi e negativi di reddito, reciproci e non equivalenti, con rimanenze di titoli	1553
59.4. Eliminazione di componenti di reddito, reciproci e non equivalenti, con formazione di immobilizzazioni	1554
59.5. Eliminazione dei dividendi	1559
59.6. Rettifiche dei valori finanziari.....	1561
60. Eliminazione delle partecipazioni	1565
60.1. Rettifica sintetica delle partecipazioni	1566
60.2. Eliminazione delle partecipazioni dirette totalitarie	1567
60.3. Eliminazione delle partecipazioni dirette con interessi di minoranza	1575
60.4. Eliminazione di partecipazioni indirette.....	1580
60.5. Azioni proprie e partecipazioni reciproche	1585

60.6. Partecipazioni non consolidate.....	1589
61. Esercizi successivi al primo.....	1591
61.1. Nozione.....	1592
61.2. Operazioni di gestione ed effetti del consolidamento sugli esercizi di gruppo.....	1592
62. Fiscalità differita e anticipata.....	1597
62.1. Imposte differite e anticipate.....	1598
62.2. Imposte e bilancio consolidato.....	1598
62.3. Consolidato fiscale e riflessi sulle imposte.....	1601
62.4. Comunicazione delle imposte.....	1602
63. Consolidamento proporzionale.....	1607
63.1. Controllo congiunto.....	1608
63.2. Metodo di consolidamento proporzionale.....	1608
64. Schemi di bilancio consolidato.....	1613
64.1. Stato patrimoniale consolidato.....	1614
64.2. Conto economico consolidato.....	1618
64.3. Rendiconto finanziario consolidato.....	1620
64.4. Nota integrativa consolidata.....	1623
64.5. Altri documenti.....	1627
64.6. Relazione sulla gestione.....	1627

7 - OPERAZIONI DI GESTIONE STRAORDINARIE

65. Costituzione della società.....	1633
65.1. Istituzione dell'impresa.....	1634
65.2. Società.....	1636
65.3. Costituzione delle società.....	1640
66. Affitto d'azienda.....	1651
66.1. Norme del codice civile.....	1652
66.2. Imposte indirette.....	1656
66.3. Profili contabili e fiscali del locatore.....	1657
66.4. Profili contabili e fiscali del locatario.....	1661
67. Cessione d'azienda.....	1671
67.1. Norme del codice civile.....	1672
67.2. Profili fiscali.....	1673
67.3. Profili contabili del cedente.....	1679
67.4. Profili contabili del cessionario.....	1681
68. Conferimenti d'azienda.....	1689
68.1. Norme del codice civile.....	1690
68.2. Profili fiscali.....	1693
68.3. Profili contabili della società conferente.....	1696
68.4. Profili contabili della società conferitaria.....	1698
69. Liquidazione volontaria.....	1707
69.1. Norme del codice civile.....	1708
69.2. Profili fiscali.....	1709
69.3. Principi contabili nazionali.....	1710
70. Fusione.....	1741
70.1. Norme del codice civile.....	1742
70.2. Profili fiscali.....	1746
70.3. Profili contabili.....	1752

70.4. Fusione inversa.....	1760
71. Scambio di partecipazioni	1765
71.1. Natura dell'operazione.....	1766
71.2. Profili fiscali.....	1767
71.3. Profili contabili.....	1774
72. Scissione	1779
72.1. Norme del codice civile.....	1780
72.2. Profili fiscali.....	1782
72.3. Profili contabili.....	1787
72.4. Casi particolari.....	1792
73. Trasformazione	1803
73.1. Natura e tipi.....	1804
73.2. Tipi di trasformazione.....	1804
73.3. Profili fiscali.....	1806
73.4. Profili contabili.....	1812

INDICI

Indice analitico	1819
Indice dei casi	1853

Capitolo 29

COSTI PER SERVIZI

Sommario	
I. Norme del codice civile.....	22000
II. Principi contabili nazionali.....	22023
III. Casi particolari.....	22046
1. Compensi agli amministratori.....	22066
2. Trattamento di fine mandato amministratori.....	22096
3. Compenso al revisore legale.....	22121
4. Compensi al collegio sindacale.....	22131
5. Manutenzioni ordinarie.....	22146
6. Onorari e altre spese legali.....	22187
7. Spese di rappresentanza e costi di pubblicità e propaganda.....	22210
8. Costi di telefonia.....	22234
9. Provvigioni passive.....	22259
10. Indennità meritocratica.....	22277
11. Indennità suppletiva di clientela.....	22295
12. Premi assicurativi.....	22310
13. Contributo CONAI.....	22337
14. Eco contributo RAEE.....	22364
15. Manutenzioni ordinarie su beni di terzi.....	22383
16. Oneri e commissioni bancarie.....	22398
17. Servizi centralizzati di gruppo.....	22408
IV. Riflessi sul Conto economico.....	22421
1. Riflessi sul Conto economico del bilancio in forma ordinaria.....	22441
2. Riflessi sul Conto economico del bilancio in forma abbreviata.....	22451
3. Riflessi sul Conto economico del bilancio in forma iper-abbreviata.....	22461
V. Riflessi sulla nota integrativa.....	22471
1. Riflessi sulla nota integrativa del bilancio in forma ordinaria.....	22491
2. Riflessi sulla nota integrativa del bilancio in forma abbreviata.....	22501
VI. Riflessi sulla Relazione sulla gestione.....	22511

22000

Prima sezione NORME DEL CODICE CIVILE

22020 Nozione L'art. 2425 c.c. individua, nello schema di Conto economico civilistico, la voce **B.7) Costi per servizi**, ma non ne fornisce una nozione. L'art. 2425-bis co. 1 c.c. stabilisce che i costi e gli oneri iscritti nel Conto economico civilistico, tra cui quelli per l'acquisizione dei servizi, devono essere indicati al netto dei resi, sconti, abbuoni e premi. Al co. 2 si statuisce che i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati, in termini quantitativi, al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta.

La voce **B.7) Costi per servizi** ha contenuto ampio ed eterogeneo e riepiloga i saldi dei conti accesi ai costi per prestazioni da terzi che non costituiscono cessione della proprietà (altrimenti iscritti nella voce **B.6) Costi per acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**) o del godimento di fattori durevoli e non (altrimenti iscritti nella voce **B.8) Costi per godimento di beni di terzi**).

Per scopi contabili assume rilievo la classificazione in base alle modalità di acquisizione-utilizzo. In tale prospettiva, i servizi possono essere distinti in:

- servizi derivanti da **contratti di durata**. Sono acquisiti dall'azienda in prospettiva di una loro assidua utilizzazione o ripetizione nel tempo; la remunerazione del costo avviene periodicamente, a scadenze predeterminate.
- servizi derivanti da **contratti di prestazione** (o di risultato). Sono acquisiti dall'azienda di volta in volta, a seconda delle proprie esigenze, spesso su progetto, e sono remunerati in relazione al risultato che viene, di volta in volta, effettivamente prodotto.

I costi di acquisto dei fattori correnti acquistati in cambio di un corrispettivo espresso in **valuta** sono convertiti in euro al momento in cui l'operazione si conclude. L'art. 2425-bis co. 2 c.c. prevede, infatti, che i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta. La conversione al cambio corrente alla data di transazione conferisce al valore di conto del costo carattere definitivo in quanto le eventuali oscillazioni del tasso di cambio, l'adeguamento al cambio corrente di fine esercizio, la formazione di differenze positive o negative derivanti dalla negoziazione della divisa in valuta ceduta a regolamento sono eventi ed operazioni che non incidono sul costo, ma attengono ai debiti in valuta e agli utili e perdite su cambi, presunti o realizzati, appostati nella voce **C.17-bis) Utili e perdite su cambi** del Conto economico civilistico. Pertanto, anche se il cambio corrente al quale la divisa in valuta estera viene realizzata in euro dovesse essere (e normalmente sarà) diverso da quello al quale è avvenuta la rilevazione del costo, questo non subisce ulteriori variazioni di conto.

22023

Seconda sezione PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

L'**OIC 19** prescrive, in tema di rilevazione iniziale dei costi per servizi, che in caso di applicazione dell'**attualizzazione** (e, quindi, in assenza di un saggio di interesse esplicito o in presenza di un saggio significativamente inferiore al saggio di mercato), i debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, e i relativi costi, si rilevano inizialmente al valore determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato. La differenza tra il valore di rilevazione iniziale del debito così determinato e il valore a termine deve essere rilevata a Conto economico come onere finanziario lungo la durata del debito utilizzando il criterio del tasso di interesse effettivo (**OIC 19.52**). A contrario, i costi per servizi sono rilevati al valore indicato in fattura quando:

- sono iscritti nel bilancio in forma abbreviata e iper-abbreviata (ai quali non si applica l'art. 2426 co. 1 n. 8 c.c. per quanto dispone l'art. 2435-bis co. 7 c.c. in tema di iscrizione dei debiti al valore nominale);
- sono iscritti nel bilancio in forma ordinaria e non trova applicazione, in base al principio di rilevanza, il criterio del costo ammortizzato o dell'attualizzazione (**OIC 19.44** e **52**).

22043 Contenuto L'**OIC 12.63** prescrive, in merito alla voce **B.7) Costi per servizi**, che essa sia iscritta al netto di resi, sconti, abbuoni e premi e che includa i saldi dei conti relativi a:

- trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci);
- assicurazioni (se non addebitate come sopra);
- energia elettrica, telefono, acqua, gas e altre utenze;
- viaggio e soggiorno;
- riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne;
- lavorazioni eseguite da terzi;
- consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile;
- pubblicità e promozione;

- provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti;
- servizi esterni di vigilanza;
- servizi esterni di pulizia;
- *royalties* e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce **B.8) Costi per godimento di beni di terzi** (per esempio: *management fee* corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante);
- compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni;
- costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese;
- accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione.

L'OIC 12.63 precisa che sono riepilogati nella voce **B.7) Costi per servizi** anche i conti accesi ai costi per **prestazioni di servizi riguardanti il personale**, ma non rilevabili nella voce **B.9) Costi del personale**, come le seguenti:

- prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi;
- costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti;
- costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti;
- costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti;
- costi per servizi di vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

Infine, secondo l'OIC 12.64, nella voce **B.7) Costi per servizi** sono riepilogati i conti accesi ai costi per i servizi eseguiti da banche e imprese finanziarie, come, per esempio:

- noleggio di cassette di sicurezza;
- servizi di pagamento di utenze;
- costi per la custodia di titoli;
- commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti);
- spese e commissioni di *factoring* (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari).

I criteri per determinare i valori di competenza del periodo amministrativo, relativi ai costi per servizi di durata possono essere rinvenuti nell'OIC 18.15–18.

I servizi, quando si intende stimare o congetturare quanta parte del loro costo debba partecipare al reddito di periodo e quanta debba essere rinviata al futuro o anticipata dal futuro, possono essere utilmente distinti in:

- **servizi di durata.** Includono la maggior parte dei flussi di utilità derivanti dai contratti di acquisizione dei beni di terzi (in particolare la locazione e il leasing) e tutti i servizi di durata a remunerazione periodica fissa e variabile;
- **servizi di risultato.** Includono le prestazioni di risultato e le attività professionali (lavoro autonomo);
- **servizi misti.** Derivano da contratti di risultato, ma nei fatti possono considerarsi di durata (come alcune figure contrattuali di lavoro autonomo ed occasionale).

Ebbene, mentre i servizi del primo e del terzo tipo "maturano" gradualmente nel tempo, cedendo la loro utilità per un periodo che può andare «a cavallo» del momento di redazione del bilancio e, dunque, richiedono la formulazione di congetture per ripartire, in proporzione ad un parametro (tempo fisico o tempo economico), il costo sostenuto o da sostenere, i servizi del secondo tipo, potendosi dire usufruiti soltanto al momento dell'ottenimento del risultato, non possono mai dirsi «in corso» e, dunque, devono ritenersi di competenza economica dell'esercizio in cui vengono ultimati (e, probabilmente, anche fatturati).

Terza sezione CASI PARTICOLARI

22046

1. Compensi agli amministratori


22066

22076

Nozione L'OIC 12.63 prevede che nella voce **B.7) Costi per servizi** del Conto economico siano inclusi:

- **compensi** ad amministratori;
- **rimborsi spese** ad amministratori.

Gli eventuali **debiti verso gli amministratori per emolumenti loro spettanti** non ancora corrisposti alla data di chiusura dell'esercizio vanno esposti nello Stato patrimoniale alla voce **D.14 Altri debiti, importi esigibili entro l'esercizio successivo** (OIC 19.35).

 L'art. 2389 c.c. stabilisce che i compensi spettanti ai membri del Consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo possono essere stabiliti: dallo statuto, potendo l'assemblea determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche; dall'assemblea dei soci, all'atto della nomina.

Se il compenso degli amministratori:

- è genericamente indicato nello statuto e in assenza di una delibera assembleare autorizzativa, la condotta dell'amministratore che preleva somme dalle casse sociali a titolo di pagamento di competenze, se ne sussistono le condizioni, integra il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione (Corte cassazione, Sent. 50836/2016; 11405/2014);
- non è stabilito nello statuto, è necessaria una esplicita delibera assembleare per la sua determinazione, delibera che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio (Corte di cassazione, Sent. 14321/022; 20265/2013; Corte di cassazione - S.U., Sent. 21933/2008);
- non è indicato in una formale delibera degli organi sociali, ciò non pregiudica il diritto degli amministratori a percepire il compenso, né può essere elemento idoneo ad attribuire, se ne sussistono le condizioni, valenza distrattiva al prelievo. Il pagamento del compenso agli amministratori, in misura congrua rispetto al lavoro prestato, integra la bancarotta preferenziale, incidendo non sulla consistenza patrimoniale della società (avendo egli diritto al compenso), ma solo sulla par condicio creditorum (Corte di cassazione, Sent. 48017/2015).

22079 Rilevazione Le registrazioni contabili assumono connotazioni diverse a seconda della tipologia di reddito che tale compenso va a costituire: reddito assimilato a quello da lavoro dipendente, reddito da lavoro autonomo o reddito d'impresa. Inoltre, i compensi agli amministratori possono consistere, in tutto o in parte, in:

- una retribuzione in misura predeterminata;
- una partecipazione agli utili;
- un'attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo predeterminato azioni di futura emissione.

La remunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal Consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale.

L'art. 2427 co. 1 n. 16 c.c. richiede che in Nota integrativa siano indicati:

- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori, cumulativamente per categoria;
- il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia;
- gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per categoria.

22082


Profili IRES

L'art. 95 co. 5 TUIR distingue due situazioni:

- **i compensi spettanti agli amministratori** delle società ed enti di cui all'art. 73 co. 1, i quali sono **deducibili** nell'esercizio in cui tali compensi sono **corrisposti**;
- i compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73 co. 1, erogati sotto forma di **partecipazione agli utili**, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, **deducibili anche se non imputati al Conto economico** tramite una variazione in diminuzione in dichiarazione (**rigo RF40**).

I compensi agli amministratori, ex art. 95 co. 5 TUIR, sono **deducibili per cassa**, cioè se, e nella misura in cui, siano stati pagati. Pertanto, le situazioni possibili sono:

- i compensi, liquidati e di competenza economica dell'esercizio, sono interamente pagati nello stesso esercizio. Sono interamente deducibili e non danno luogo né a riprese fiscali né a fiscalità differita;
- i compensi, liquidati e di competenza economica dell'esercizio, sono parzialmente pagati nello stesso esercizio. Sono deducibili per la sola parte pagata e danno luogo a ripresa fiscale in aumento, a differenza temporanea deducibile e a imposte anticipate. La ripresa fiscale in diminuzione, il riversamento della differenza temporanea deducibile e la ripresa del costo per imposte anticipate avvengono nell'esercizio, successivo, di pagamento;
- i compensi, liquidati e di competenza economica dell'esercizio, non sono pagati nello stesso esercizio. Danno luogo per intero a ripresa fiscale in aumento, a differenza temporanea deducibile e a imposte anticipate. La ripresa fiscale in diminuzione, il riversamento della differenza temporanea deducibile e la ripresa del costo per imposte anticipate avvengono nell'esercizio, successivo, di pagamento.

 Tale regola, di immediata applicazione, presenta tuttavia una deroga nota come principio di «**cassa allargata**»: per gli amministratori che percepiscono redditi assimilati a lavoro dipendente, i compensi pagati entro il 12 gennaio dell'anno successivo sono deducibili nell'esercizio precedente. Al contrario, per i professionisti titolari di partita IVA, si applica il principio di «**cassa stretto**», per cui la deducibilità è ancorata al pagamento entro il 31 dicembre.

Nella nozione di compensi in misura fissa non possono essere comprese le spese forfettizzate corrisposte agli amministratori (Corte di cassazione, Sent. 23562/2006).

Questione peculiare riguarda la compatibilità tra la posizione di amministratore della società e quella, contemporanea, di dipendente della stessa.

GIURISPRUDENZA

Compensi ad amministratore, dipendente della società

La Corte di cassazione (Sent. 5318/2025) precisa che in tema di imposte sui redditi, sussiste l'assoluta incompatibilità tra la qualità di lavoratore dipendente di una società di capitali e la carica di presidenza del consiglio di amministrazione o di amministratore unico della stessa, in quanto il cumulo nella stessa persona dei poteri di rappresentanza dell'ente sociale, di direzione, di controllo e di disciplina rende impossibile quella diversificazione delle parti del rapporto di lavoro e delle relative distinte attribuzioni che è necessaria perché sia riscontrabile l'essenziale ed indefettibile elemento della subordinazione, con conseguente indeducibilità dal reddito della società del relativo costo da lavoro dipendente. La compatibilità della qualità di socio amministratore, membro del consiglio di amministrazione di una società di capitali, con quella di lavoratore dipendente della stessa società, ai fini della deducibilità del relativo costo dal reddito di impresa, non deve essere verificata solo in via formale, con riferimento esclusivo allo statuto e alle delibere societarie, occorrendo invece accertare in concreto la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione gerarchica, del potere direttivo e di quello disciplinare e, in particolare, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita.

Titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente Quando l'amministratore esercita la funzione in forma di collaborazione coordinata e continuativa, il compenso percepito rientra tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. In tale ipotesi, il trattamento fiscale segue la regola della **cassa allargata**: i compensi si considerano corrisposti e deducibili nell'esercizio N anche se pagati entro il 12 gennaio dell'anno N+1. Ciò in ragione dell'assimilazione al rapporto di lavoro dipendente e in base alla prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate (circ. 57/E/2001).

Dal punto di vista contabile, i compensi sono iscritti al lordo delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali (gestione separata INPS), con riparto 2/3 a carico della società e 1/3 a carico dell'amministratore. Le somme lorde confluiscono in **B.7 Costi per servizi** del Conto economico.

Società nominata amministratore In alcuni casi l'amministratore non è una persona fisica, ma una società. Tale configurazione, ammessa dall'ordinamento, comporta che il compenso percepito non costituisca reddito di lavoro autonomo, ma **ricavo d'impresa**. Ai sensi degli artt. 6 co. 3, e 81 TUIR, il compenso deve essere imputato per competenza e confluisce tra i ricavi della società-amministratore.

Dal punto di vista della società che eroga il compenso, questo segue le regole generali dei **costi per servizi** (B.7 CE), deducibili secondo il principio di cassa previsto dall'art. 95 co. 5 TUIR. In questo caso, tuttavia, non vi è obbligo di operare ritenute alla fonte, trattandosi di compenso erogato a un soggetto titolare di reddito d'impresa.

REDDITI SC 2025

Nel **Quadro RF - Determinazione del reddito d'impresa 2025**, al rigo **RF14**, vanno indicati i compensi spettanti agli amministratori, imputati al conto economico dell'esercizio cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non corrisposti entro la data di chiusura dello stesso esercizio.

RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5) ,00

Nei periodi d'imposta successivi, si riporta la variazione in diminuzione, nel rigo RF40, dove vanno indicate le quote di utili dell'esercizio spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione con apporto esclusivo di opere e servizi, che sono deducibili indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico, nonché i compensi corrisposti agli amministratori nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e imputati al conto economico in un esercizio precedente.

RF40 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5) ,00

CASO 29.1 – Compensi ad amministratori deliberati e parzialmente pagati

La A&D S.p.A. imputa all'esercizio N1 compensi agli amministratori per 150.000 € pagandone nell'esercizio 50.000 €. Il saldo è pagato nell'esercizio N2. Si ha, quindi, una ripresa fiscale in aumento e una differenza temporanea deducibile per: $150.000 - 50.000 = 100.000$

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi amministratori	150.000,00	Dare
SP	C.II.5-ter	Imposte anticipate	24.000,00	Dare
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	100.000,00	Avere
CE	20	Imposte anticipate	24.000,00	Avere

Nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d'impresa*, al rigo **RF14**, vanno indicati i compensi spettanti agli amministratori, imputati al conto economico dell'esercizio non corrisposti entro la data di chiusura dello stesso esercizio.

RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)	100.000,00
-------------	------------------------------------------------------------------------------	------------

Nel periodo d'imposta N2, si riporta la variazione in diminuzione, nel rigo RF40, pari ai compensi corrisposti agli amministratori nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e imputati al conto economico in un esercizio precedente.

RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	100.000,00
-------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

I riflessi sul Conto economico civilistico dell'esercizio N2 sono i seguenti:

Conto economico dell'esercizio N2	
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	24.000

CASO 29.2 – Compensi ad amministratori titolari di partita IVA

La A&D S.p.A. presenta i seguenti dati: l'amministratore è titolare di partita Iva; rilascia fattura, con assoggettamento, al momento del pagamento, a ritenuta fiscale d'acconto pari al 20% dei compensi erogati; compensi erogati: 300.000 €; aliquota IVA: 22%.

Al momento della liquidazione del compenso, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi ad amministratori	300.000,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	66.000,00	Dare
SP	D.14	Amministratori c/compensi	366.000,00	Avere

Al momento del pagamento:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Amministratori c/compensi	366.000,00	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute d'acconto	60.000,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	306.000,00	Avere

Secondo l'art. 95 co. 5 TUIR, in tal caso il costo imputato a conto economico è interamente deducibile nell'esercizio di pagamento, non operando la regola del 12 gennaio.

CASO 29.3 – Compensi agli amministratori titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente

La A&D S.p.A. delibera per l'esercizio N un compenso lordo di 60.000,00 euro.

- Ritenuta IRPEF 23%: 13.800,00 euro.
- Contributi INPS complessivi (24%): 14.400,00 euro, di cui:
 - 9.600,00 euro (2/3) a carico della società;
 - 4.800,00 euro (1/3) a carico dell'amministratore.
- Netto percepito dall'amministratore: $60.000 - 13.800 - 4.800 = 41.400,00$ euro.
- Costo complessivo per la società: $60.000 + 9.600 = 69.600,00$ euro.

1. Rilevazione del compenso lordo e dei debiti

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi amministratori	60.000,00	Dare
CE	B.7	Contributi INPS (quota azienda)	9.600,00	Dare
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	41.400,00	Avere
SP	D.12	Erario c/ritenute IRPEF	13.800,00	Avere
SP	D.13	INPS c/contributi (quota amm.re)	4.800,00	Avere
SP	D.13	INPS c/contributi (quota azienda)	9.600,00	Avere

2. Pagamento del netto all'amministratore

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	41.400,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	41.400,00	Avere

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	41.400,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	41.400,00	Avere

3. Versamento ritenute e contributi (16 del mese successivo)

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.12	Erario c/ritenute IRPEF	13.800,00	Dare
SP	D.13	INPS c/contributi (quota amm.re)	4.800,00	Dare
SP	D.13	INPS c/contributi (quota azienda)	9.600,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	28.200,00	Avere

CASO 29.4 – Compenso a società nominata amministratore

La A&D S.p.A. versa alla Beta S.r.l., nominata amministratore, un compenso annuo di 80.000 euro. Beta S.r.l. lo contabilizza come ricavo per competenza, mentre A&D S.p.A. lo rileva come costo per servizi, deducibile nell'esercizio del pagamento.

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi amministratori (società)	80.000,00	Dare
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	80.000,00	Avere

Al pagamento:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Debiti v/ amministratori	80.000,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	80.000,00	Avere

Nella dichiarazione Redditi SC, la società erogante applicherà la deduzione per cassa (RF40 nell'anno di pagamento), mentre la società-amministratore imputerà il compenso tra i ricavi di competenza, soggetto a tassazione IRES.

CASO 29.5 – Compensi ad amministratori sotto forma di partecipazione agli utili

La A&D S.p.A., al 31/12/N1, presenta i seguenti dati: utile netto risultante dal Conto economico: 200.000 €; riserva legale non inferiore a 1/5 del capitale; non sono previste altre riserve obbligatorie; non vi sono perdite relative ad esercizi precedenti non coperte; agli amministratori spetta un compenso pari al 10% degli utili. Nella destinazione dell'utile si dovrà tenere conto, per prima cosa, dell'obbligo di accantonare la ventesima parte degli utili a riserva legale.

Il piano di riparto degli utili sarà il seguente:

Utile risultante da bilancio	200.000
- 5% a riserva legale (100.000×5%)	- 10.000
- 5% spettante agli amministratori (100.000 – 5.000) x 10%	- 19.000
Utile distribuibile agli azionisti	171.000

La scrittura relativa al riparto dell'utile è la seguente:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	A.VIII	Utile dell'esercizio	200.000,00	Dare
SP	A.IV	Riserva legale	10.000,00	Avere
SP	D.14	Amministratori c/utili	19.000,00	Avere
SP	D.14	Azionisti c/dividendi	171.000,00	Avere

Al momento del pagamento degli utili agli amministratori la società dovrà rilevare l'IRPEF (si supponga al 23%), il debito INPS e INAIL a carico dell'amministratore:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Amministratori c/utili	19.000,00	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute utili distribuiti	4.370,00	Avere
SP	D.13	INPS c/contributi	1.645,40	Avere
SP	D.13	INAIL c/contributi	400,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	12.584,60	Avere

Al momento in cui si imputano i contributi INPS a carico della A&D S.p.A., si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributi INPS amministratori	3.290,80	Dare
SP	D.13	INPS c/contributi	3.290,80	Avere

Al momento in cui si imputano i contributi INAIL a carico della A&D S.p.A., si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributi INAIL amministratori	800,00	Dare
SP	D.13	INAIL c/contributi	800,00	Avere

Secondo l'art. 95 co. 5, TUIR la partecipazione agli utili degli amministratori è deducibile mediante apposita variazione in diminuzione.

RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	19.000,00
-------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------

Poiché trattasi di differenza permanente, non si dà luogo a fiscalità differita.

22096

2. Trattamento di fine mandato amministratori


Il **Trattamento di fine mandato (TFM)** rappresenta un'indennità che la società si impegna a corrispondere agli amministratori alla scadenza del loro incarico. Tale istituto, in analogia con il TFR dei dipendenti, svolge una funzione di remunerazione differita, commisurata alla durata del mandato.

22106 Inquadramento civilistico L'**OIC 12.63** colloca i compensi agli amministratori nella voce **B.7) Costi per servizi** del Conto economico. L'**OIC 31.8** prevede che gli accantonamenti per indennità spettanti in caso di cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – categoria che include gli incarichi di amministratore – siano iscritti tra i **fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili (B.1 del passivo dello Stato patrimoniale)**.

Il TFM, quindi, si contabilizza come un fondo rischi e oneri, con imputazione al Conto economico in ciascun esercizio della quota di competenza, analogamente a quanto avviene per il TFR dei dipendenti.

22109 Profili fiscali Sul piano tributario, l'art. 105, co. 4 TUIR disciplina la deducibilità degli accantonamenti a TFM, richiamando l'art. 17 TUIR che regola la **tassazione separata** delle indennità percepite a seguito della cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La deducibilità dell'accantonamento è subordinata a precise condizioni. In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate (Ris. 211/E/2008, Ris. 124/E/2017, Resp. 292/2021) e la giurisprudenza di legittimità (Cass. 26432/2018, Cass. 3994/2021), è necessario che il diritto al TFM risulti da **atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto** (nomina o rinnovo). In assenza di tale requisito, la deduzione non è consentita per competenza, ma soltanto per cassa, cioè nell'esercizio in cui l'indennità è effettivamente erogata.

 Parte della dottrina contesta questa impostazione, ritenendo che la previsione normativa non menzioni espressamente la «data certa», e che dunque l'accantonamento possa essere dedotto comunque per competenza, purché deliberato in modo valido dagli organi societari. Tuttavia, il prevalere della posizione restrittiva in giurisprudenza induce le imprese a tutelarsi predisponendo una delibera con data certa anteriore all'inizio del rapporto.

22112 Modalità di attribuzione Il TFM deve essere **preventivamente stabilito** nello statuto o con delibera assembleare dei soci. La misura può essere determinata:

- in somma fissa annua;
- in percentuale sul compenso ordinario;
- proporzionalmente ad alcune grandezze di bilancio.

La **congruità** dell'indennità rispetto alle dimensioni e ai risultati economici dell'impresa è essenziale per la deducibilità, in applicazione del principio generale di inerenza.

22114 Data certa L'Agenzia delle Entrate (Circ. 10/E/2007) individua diversi strumenti idonei a conferire data certa alla delibera assembleare:

- verbale redatto da notaio o estratto notarile del libro delle delibere;
- autenticazione notarile delle firme dei soci;
- notifica del verbale all'amministratore;
- registrazione presso l'Agenzia delle Entrate;
- invio con raccomandata senza busta;
- protocollazione o sistemi che garantiscano l'immodificabilità del documento.

22116 Trattamento fiscale in capo all'amministratore L'indennità liquidata costituisce reddito soggetto a IRPEF con **tassazione separata ex art. 17 TUIR**. L'Agenzia delle Entrate riliquida l'imposta applicando l'aliquota corrispondente al reddito medio del biennio precedente o, se più favorevole, quella dell'anno di percezione. La società erogante deve operare una **ritenuta d'acconto del 20%** (codice tributo 1040).

CASO 29.6 – Trattamento di fine mandato amministratori

Si ipotizzi che A&D S.p.A. deliberi un TFM annuo pari a 10.000 euro per un amministratore, con mandato quinquennale (totale potenziale: 50.000 euro). La delibera è redatta davanti a notaio (data certa anteriore).

Esercizio N (accantonamento annuo):

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Accantonamento TFM	10.000,00	Dare
SP	B.1	Fondo TFM amministratori	10.000,00	Avere

Esercizio N+5 (liquidazione del fondo a fine mandato), per ipotesi pari a 50.000 euro:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	B.1	Fondo TFM amministratori	50.000,00	Dare
SP	D.14	Amministratori c/TFM	50.000,00	Avere

Al pagamento all'amministratore, con ritenuta 20% (10.000 euro):

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Amministratori c/TFM	50.000,00	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute TFM	10.000,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	40.000,00	Avere

Polizza assicurativa Molte società preferiscono costituire il TFM tramite polizza assicurativa. In tal caso:

- se **beneficiaria è la società**, i premi pagati sono rilevati come attività (polizza TFM) e i proventi alla liquidazione confluiscono tra i proventi finanziari;
- se **beneficiario è l'amministratore**, al termine del rapporto la polizza viene liquidata direttamente a suo favore, con la società che storna il fondo e rileva i contributi INPS e la ritenuta fiscale.

22118

3. Compenso al revisore legale

22121

L'OIC 12.63 include i conti accesi al **compenso al revisore** tra quelli da riepilogare nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico. Il D.lgs. 39/2010 ha previsto il corrispettivo per l'incarico di revisione legale debba essere determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori e a tale fine i soggetti incaricati della revisione legale devono determinare le **risorse professionali** e le **ore** da impiegare nell'incarico, avendo riguardo a:

- la dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- la preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- la necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'art. 10 D.lgs. 39/2010.

L'art. 2427 co. 1 n. 16-bis c.c. dispone che la **Nota integrativa** fornisca il dettaglio di:

- totale dei compensi spettanti al revisore contabile (o società di revisione);
- totale dei compensi di competenza per i servizi di consulenza fiscale;
- totale dei compensi di competenza per altri servizi di verifica svolti (controllo di legittimità) nonché per altri servizi diversi dalla revisione contabile.

CASO 29.7 – Compenso al revisore legale

La A&D S.p.A., al 31/12/N1, presenta i seguenti dati: ricevuta la fattura del revisore legale dott. Verdi; il dott. Verdi è un commercialista; importo della prestazione: 14.000 €; aliquota IVA: 22%. La parte tabellare della fattura si presenta come segue:

Attività di revisione legale	14.000
Cassa di previdenza	560
Iva ns. credito	3.203,20
Totale fattura	17.763,20
Ritenute Irpef (20%)	2.800
Netto	14.963,20

Al momento del ricevimento della fattura, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi al revisore legale	14.000,00	Dare
CE	B.7	Cassa previdenza 4%	560,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	3.057,60	Dare
SP	D.14	Revisore legale c/competenze	17.617,60	Avere

Al momento del pagamento della fattura (al netto della ritenuta d'acconto del 20%) si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Revisore legale c/competenze	17.617,60	Dare
SP	D.12	Erario c/ ritenute lavoro autonomo	2.800,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	14.817,60	Avere

22131

4. Compensi al collegio sindacale

L'OIC 12.63 prevede che nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico siano riepilogati i conti accessi ai costi per «*compensi e rimborsi spese ai sindaci*». Il compenso spettante al collegio sindacale dipende da tre componenti, tante quante sono le prestazioni che possono essere rese e cioè:

- revisione legale (se il collegio sindacale ne è incaricato);
- controlli sulla regolare tenuta della contabilità sociale;
- partecipazione alle riunioni del consiglio e alle assemblee.

Deve ritenersi, invece, scorretta la prassi che vuole l'emissione da parte del collegio sindacale di una fattura con descrizione generica, per esempio «*Compensi per il collegio sindacale anno 2026*» a giugno 2027 e rilevata in contabilità dall'azienda il 31/12/2026 movimentando in Dare il costo per collegio sindacale e in Avere il conto *Fatture da ricevere*. In questo caso fiscalmente la competenza del costo è del 2027.

Nella tabella si evidenziano i profili fiscali e previdenziali (Circ. 5/E/2005, e Circ. 29/01/2024, n. 24, dell'INPS).

Natura dei compensi del collegio sindacale	
Dottori commercialisti Esperti contabili	→ è reddito di lavoro autonomo - emissione di fattura - ritenuta 20% - IVA 22% - contributo cassa professionale
Altri professionisti con albo	→ è lavoro autonomo se l'attività è compresa tra le mansioni abituali o vi è connessa - emissione di fattura - ritenuta 20% - IVA 22% - contributo professionale
	se non rientra nell'esercizio abituale della professione (per esempio avvocato) → è reddito assimilato a quello di lavoro dipendente - busta paga
Categorie senza albo	→ è lavoro autonomo se l'attività è compresa tra le mansioni abituali o vi è connessa - emissione di fattura - ritenuta 20% - IVA 22% - contributo previdenziale INPS 35,03%

Il saldo del conto deve essere opportunamente integrato mediante le seguenti scritture di assestamento (nel caso in cui alcuni dei compensi maturati nell'anno non siano stati ancora fatturati).

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi al collegio sindacale		Dare
SP	D.14	Sindaci/competenze		Avere

22141

Profili IRES

In base al principio di competenza, secondo il quale le varie classi di spese per l'acquisizione dei servizi si considerano sostenute nell'esercizio di ultimazione (art. 109 co. 2, TUIR; Circ. 54/E/2002):

- le prestazioni di partecipazione alle riunioni del consiglio e alle assemblee nonché quelle di controllo sulla regolare tenuta della contabilità sociale sono di competenza dell'esercizio in cui sono state effettuate (normalmente quello in chiusura);
- le prestazioni di revisione legale sono di competenza dell'esercizio successivo (esercizio nel quale viene controllato il bilancio e redatta la relazione al bilancio).

La società è tenuta a operare, soltanto con riferimento a tale quota, una variazione in aumento (temporanea) in sede di determinazione dell'IRES dovuta. Tale interpretazione è condivisa dalla Circ. 54/E/2002, §4.

CASO 29.8 – Compensi al collegio sindacale

La A&D S.p.A. al 31/12/N1, presenta i seguenti dati: ricevuta la fattura del sindaco dott. Rossi; la fattura si riferisce alle verifiche trimestrali dell'anno N1; il dott. Rossi è un dottore commercialista; importo della prestazione: 14.000 €; aliquota IVA: 22%.

La parte tabellare della fattura si presenta come segue:

	Verifiche trimestrali	14.000,00
Cassa di previdenza		560,00
Iva a credito		3.203,20
Totale fattura		17.763,20
Ritenute Irpef (20%)		2.800,00
	Netto	14.963,20

Al momento del ricevimento della fattura, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi al collegio sindacale	14.000,00	Dare
CE	B.7	Cassa previdenza 4%	560,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	3.203,20	Dare
SP	D.14	Sindaci c/competenze	17.763,20	Avere

Al momento del pagamento della fattura (al netto della ritenuta d'acconto del 20%) si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Sindaci c/competenze	17.763,20	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute lavoro autonomo	2.800,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	14.963,20	Avere

5. Manutenzioni ordinarie

22146

Nozione I principi contabili nazionali (OIC 16 e OIC 12) statuiscono quanto segue:

- la manutenzione ordinaria include le manutenzioni e le riparazioni di natura ricorrente (pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie (OIC 16.15);
- le manutenzioni ordinarie possono essere oggetto di pianificazione in funzione dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni mentre le riparazioni non sono pianificate, ma solo ragionevolmente previste. Le une e le altre costituiscono un'unica classe di costi inerenti alle immobilizzazioni materiali, identificata con il termine manutenzioni (OIC 16.52);
- i costi di manutenzione ordinaria partecipano al reddito del periodo in cui sono sostenuti (OIC 16.49);
- i costi per le riparazioni e le manutenzioni eseguite da imprese esterne devono essere riepilogati nella voce **B.7**

Costi per servizi del conto economico civilistico (OIC 12.63).

Profili IRES

22156

L'art. 102 co. 6 TUIR distingue i seguenti casi:

- spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relativi a beni materiali strumentali di proprietà dell'azienda (manutenzioni ordinarie su beni propri);
- spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione imputate (in bilancio) ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (manutenzioni straordinarie su beni propri);
- compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni di proprietà dell'azienda;
- spese di manutenzione su beni di terzi.

I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione su beni propri imputati al Conto economico (in quanto aventi natura ordinaria) sono deducibili nel limite del **5%** di:

- il costo dei beni strumentali ammortizzabili iscritti nel libro cespiti all'inizio dell'esercizio, per le imprese in funzionamento;
- il costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio per il primo periodo di imposta delle imprese di nuova costituzione.

L'eccedenza dei costi di manutenzione iscritti in bilancio sul *plafond* del 5% è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Dalle spese di manutenzione ordinaria da confrontare con i *plafond* del 5% devono essere dedotte quelle relative a compensi periodici dovuti a terzi, interamente deducibili nell'esercizio di competenza.

Le manutenzioni ordinarie con compensi periodici sono erogate da ditte specializzate secondo lo schema del contratto di durata, che prevede una fatturazione, a intervalli regolari, di un canone prefissato al quale corrisponde un certo volume di interventi, chiamate, sostituzione di piccoli pezzi di ricambio e via discorrendo.

I compensi periodici dovuti su contratti con società manutentrici terze sono regolati nell'ultimo periodo dell'art. 102 co. 6 TUIR. La norma dispone che resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

Poiché la norma fa riferimento alla deducibilità (intesa, dunque, come possibilità) le opzioni per il contribuente sono:

- deduzione integrale dei canoni e scomputo del costo dei beni oggetto di manutenzione contrattuale dal *plafond* del 5%;

- inclusione dei canoni nel costo complessivo delle manutenzioni ordinarie e inclusione del costo dei beni oggetto di manutenzione contrattuale nel calcolo del plafond del 5%.

La determinazione del plafond su cui calcolare il 5% per determinare i costi di manutenzione ordinaria su beni propri deducibili nell'esercizio avviene, per le imprese in funzionamento, come segue:

- calcolo del valore complessivo dei cespiti ammortizzabili iscritti nel libro apposito all'inizio dell'esercizio
- calcolo del valore complessivo dei cespiti ammortizzabili iscritti nel libro apposito all'inizio dell'esercizio per i quali sono previste manutenzione deducibili integralmente in base a compensi periodici dovuti contrattualmente al terzo
- valore netto del costo iniziale dei cespiti ammortizzabili ($C = A - B$).

Principi generali e casi particolari nel calcolo del plafond del 5%		
Elemento	Regola	Fonte
Costo	Il costo dei beni strumentali è quello originario di tutti i beni strumentali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta e non quello residuo (dunque, a prescindere dalle quote di ammortamento già accantonato).	Ris. 21/02/1977, n. 9/1966
Costo autoveicoli	Autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli non destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Il loro costo si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.	Art. 164 co. 3 TUIR
Costo fabbricati	Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo del terreno, opportunamente scorporato, non partecipa al plafond del 5%	Art. 36 co. 7 DL 223/2006 Circ. 11/E/2007, risp. 9.5
Rivalutazioni ex L. 266/2005	Il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita (per i soggetti con i periodi di imposta coincidenti con l'anno solare, a partire dal 2008)	Art. 1 co. 470 L. 266/2005
Beni di valore inferiore a 516,46euro	Ove risultino indicati nel registro dei beni ammortizzabili, concorrono a formare il costo complessivo ai fini della deduzione delle spese di manutenzione, riparazione, ecc.	Circ. 10/05/1985, n. 8 - prot. n. 9/583
Costi di smantellamento e/o ripristino	I costi di smantellamento e/o ripristino capitalizzati sono presi in considerazione ai fini dell'individuazione della base di computo delle spese di manutenzione ordinaria deducibili, ex art. 102 co. 6 TUIR.	D.MEF 27/06/2025, art. 6
Beni materiali non ammortizzabili	Non partecipano al plafond	Art. 102 co. 6 TUIR
Beni ammortizzabili non materiali	Non partecipano al plafond	Art. 102 co. 6 TUIR
Apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica	Le spese di manutenzione relative sono deducibili nella misura dell'80%	Art. 102 co. 9 TUIR

L'art. 102 co. 6, primo periodo, TUIR prevede che i costi di manutenzione «*imputati ad incremento del costo dei beni a cui si riferiscono*» non siano deducibili direttamente, ma mediante le quote di ammortamento relative ai beni a cui sono imputate.

I compensi periodici dovuti su contratti con società mantentrici terze sono regolati nell'ultimo periodo dell'art. 102 co. 6 TUIR. La norma dispone che resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

Poiché la norma fa riferimento alla deducibilità (intesa, dunque, come possibilità) le opzioni per il contribuente sono:

- deduzione integrale dei canoni e scomputo del costo dei beni oggetto di manutenzione contrattuale dal plafond del 5%;

- inclusione dei canoni nel costo complessivo delle manutenzioni ordinarie e inclusione del costo dei beni oggetto di manutenzione contrattuale nel calcolo del *plafond* del 5%.

Beni non assoggettati a manutenzione Il *plafond* di deducibilità dei costi di manutenzione sostenuti in un determinato esercizio è da ritenersi fiscalmente svincolato dai singoli beni ai quali ineriscono dovendo fare riferimento e cioè anche di quelli per i quali non si è reso necessario alcun costo di manutenzione. A conferma del principio sopra affermato, l'art. 16 DPR 600/1973 stabilisce che i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la misura deducibile nell'esercizio nel quale sono stati sostenuti non vanno sommati al valore dei beni cui si riferiscono, ma sono iscritti in voci separate per anno di formazione (Ris. 20/09/1980, prot. n. 9/826). **22161**

Manutenzioni per calamità naturale Per i costi di manutenzione e riparazione sostenuti a seguito di calamità naturale, al netto della franchigia contrattualmente prevista dove trovano copertura nell'indennizzo assicurativo, la relativa deduzione è possibile nei limiti ed alle condizioni di cui all'art. 102 co. 6 TUIR (Ris. 251/E/2007). **22164**

Manutenzioni computate su beni strumentali poi ceduti Se, al momento dell'alienazione di un cespite, il costo di manutenzione eccedente il limite del 5% non è stato ancora recuperato nel quinquennio previsto, il costo fiscale residuo è comunque deducibile (Ris. 20/09/1980, prot. n. 9/826). **22167**

Esclusione dei terreni dal calcolo del *plafond* L'indeducibilità del valore delle aree si riflette, riducendone l'ammontare, sul *plafond* del 5% del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'art. 102 co. 6 TUIR (Circ. 11/E/2007). **22170**

Settori produttivi a intenso utilizzo dei beni strumentali L'art. 102 co. 6 TUIR lascia una riserva regolamentare per specifici settori produttivi (quelli, evidentemente, dove l'incidenza annuale del costo delle manutenzioni è più elevato della media economica generale, individuata nel 5% dei costi delle immobilizzazioni). In tali casi, possono essere stabiliti (e, in effetto, lo sono stati), con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. **22173**

Fonte	Destinatari	Regole
D.M. 13 luglio 1981	Soggetti che esercitano l'autotrasporto di cose per conto di terzi, iscritti nell'albo istituito con L. 298/1974 e successive modificazioni ed integrazioni Soggetti concessionari di autoservizi pubblici di linea o titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza e da noleggio con conducente Soggetti esercenti l'attività di locazione di autoveicoli senza conducente Titolari di scuole per conducenti di veicoli a motore	Possono dedurre i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relativi agli automezzi, compresi quelli di trasporto interno, fino al limite del 25% del costo complessivo di tali beni risultante all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili. L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi. I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione devono essere rilevati distintamente nelle scritture contabili delle imprese interessate e riportati distintamente in apposito prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi. I costi relativi ai pneumatici sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono stati sostenuti. Per la deduzione dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relativi ai beni ammortizzabili diversi dagli automezzi e dai mezzi di trasporto interno resta ferma nei confronti dei soggetti indicati nel primo co. la disciplina generale.
D.M. 9 maggio 1989	Soggetti che svolgono le attività indicate nel gruppo IV della tabella dei coefficienti di ammortamento allegata al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 ovvero industrie estrattive di minerali metalliferi e non metalliferi	Possono dedurre le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relativi ai cespiti utilizzati nelle predette attività, fino al limite del 15% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta, all'inizio dell'esercizio, dal registro dei beni ammortizzabili. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione devono essere rilevate distintamente nelle scritture contabili delle imprese interessate e riportate distintamente in apposito prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi.
D.M. 13 ottobre 1994	Soggetti che svolgono le attività indicate nel gruppo VII, specie 1a /A Siderurgia in genere della tabella dei coefficienti di ammortamento allegata al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 Soggetti che svolgono le attività indicate nel gruppo VII, specie 1a /C, Fonderie di Il fusione della tabella dei	Possono dedurre le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione relative ai cespiti utilizzati nelle predette attività, fino al limite dell' 11% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta, all'inizio dell'esercizio, dal registro dei beni ammortizzabili.

Rigo	Regole
RF55 Codice 6	In particolare, vanno indicati con il codice 6, l'importo delle quote delle eccedenze pregresse riferibili alle spese di cui al rigo RF24 .

CASO 29.9 – Manutenzioni ordinarie e fiscalità anticipata

La A&D S.p.A. sostiene, nel corso del periodo N1, costi di manutenzione ordinaria per 46.000 €, mentre il *plafond* fiscale è pari a 31.000 € (essendo i costi iniziali dei cespiti ammortizzabili pari a 620.000 €). L'aliquota IRES è sempre posta pari al 24%.

La dinamica delle differenze temporanee deducibili e delle imposte anticipate è la seguente:

Anni	Differenza temporanea deducibile	IRES anticipate	Attività per IRES anticipate
N1	15.000	3.600	3.600
N2	-3.000	-720	2.880
N3	-3.000	-720	2.160
N4	-3.000	-720	1.440
N5	-3.000	-720	720
N6	-3.000	-720	0

Ai fini IRES, nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d'impresa*, al rigo RF24 si riporta la variazione in aumento per l'eccedenza dei costi di manutenzione ordinaria rispetto alla misura massima deducibile fiscalmente.

ione al punto precedente, al rigo RF24 si riporta la variazione in aumento.

RF24 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)	15.000,00
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

I riflessi sullo Stato patrimoniale civilistico al 31/12/N1 sono i seguenti:

Stato patrimoniale al 31/12/N1	
C.II) Crediti	
5-ter) Imposte anticipate	3.600

I riflessi sul Conto economico civilistico dell'esercizio N1 sono i seguenti:

Conto economico dell'esercizio N1	
B) Costi della produzione	
7) Costi per servizi	46.000
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	(3.600)

Ai fini IRES, nel *Quadro RF – Determinazione del reddito d'impresa*, nel periodo di imposta N2, si riporta la variazione in diminuzione, per la quota di 1/5 dell'eccedenza non deducibile nel periodo di imposta N1, a riporto, nel rigo RF55, codice 6.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	6	3.000,00							
			,00						,00
			,00						,00
			,00						,00
			,00						,00
			,00						,00

I riflessi sullo Stato patrimoniale civilistico al 31/12/N2 sono i seguenti:

Stato patrimoniale al 31/12/N2	
C.II.) Crediti	
5-ter) Imposte anticipate	2.880

I riflessi sul Conto economico civilistico dell'esercizio N2 sono i seguenti:

Conto economico dell'esercizio N2	
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	720

E così via per gli anni successivi.

22187

6. Onorari e altre spese legali

22197 **Nozione** L'OIC 12.63 include i conti accesi ai costi per consulenze legali tra quelli destinati a essere riepilogati nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico.

Gli onorari e le altre spese legali sono costi per servizi che sono imputati per competenza.

GIURISPRUDENZA

Diritto al compenso del professionista

La sentenza 16969/2016 della Corte di cassazione afferma che in materia di prestazioni professionali, il diritto al compenso pattuito si matura una volta posta in essere una prestazione tecnicamente idonea a raggiungere il risultato a cui la prestazione è diretta (regola mitigata da un duplice ordine di diritti del professionista: quello all'anticipo delle spese occorrenti all'esecuzione dell'opera e quello all'acconto, da determinarsi secondo gli usi sul compenso da percepire una volta portato a termine l'incarico (Corte di cassazione, Sent. 24046/2006). La prestazione difensiva ha così carattere unitario e ciò importa che gli onorari di avvocato debbano essere liquidati in base alla tariffa vigente nel momento in cui la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale, unitarietà che va rapportata ai singoli gradi in cui si è svolto il giudizio, e quindi al momento della pronuncia che chiude ciascun grado. Ulteriore manifestazione dell'unitarietà della prestazione è la decorrenza della prescrizione. Non si può considerare riconosciuto il diritto del professionista all'immediata percezione del compenso per ogni singola prestazione, dove prestazione, essendo indipendente dalla decisione della lite, va inteso come singolo atto. Il corrispettivo della prestazione del professionista legale e la relativa spesa si considerano rispettivamente conseguiti e sostenuti quando la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale.

22200

Profili IRES

L'art. 109 co. 1 TUIR stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza.

Il secondo co., alla lett. b, precisa che le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi. Secondo la Corte di cassazione (Sent. 16969/2016), gli onorari di avvocato devono essere liquidati in base alla tariffa vigente nel momento in cui la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale, unitarietà che va rapportata ai singoli gradi in cui si è svolto il giudizio, e quindi al momento della pronuncia che chiude ciascun grado. Nel caso degli onorari a legali, le situazioni possibili, a fini IRES, sono le seguenti:

- la prestazione è contrattualizzata come unitaria e unico è il compenso. Fiscalmente sarà deducibile per l'intero ammontare al momento in cui il grado di giudizio è esperito e la sentenza è stata emessa (indipendentemente dal fatto che la sentenza sia favorevole o no alla parte). Civilisticamente, si potrà avere: a) la rilevazione del costo nello stesso esercizio della conclusione del giudizio. Non si danno riprese né differenze; b) la rilevazione del costo, o di parte di esso, nell'esercizio precedente a quello di conclusione del giudizio. In tal caso, per tale componente si avrà una ripresa fiscale in aumento e si genera una differenza temporanea deducibile nell'esercizio di conclusione del giudizio;
- la prestazione è contrattualizzata distinguendo ogni singolo atto (costituzione in giudizio, partecipazione alle udienze, nomina dei consulenti ecc.). Fiscalmente sarà deducibile per quote, purché ciascuna, riferendosi al singolo atto e fatturato al compimento di questo.

22205

Profili IRAP

A fini IRAP, si applicano agli onorari ai legali i principi generali di rilevazione dei costi e, quindi, la voce **B.7) Costi per servizi** partecipa come componente negativo del valore netto della produzione indipendentemente dalla forma contrattuale della prestazione, purché il costo sia imputato secondo corretti principi contabili.

CASO 29.10 – Parcella dell'avvocato

La A&D S.p.A. riceve, in data 20/12/N1, la parcella dell'avvocato amministrativista XYZ che ha presentato ricorso al TAR per la contestazione di una gara d'appalto. La parte tabulare della parcella si presenta come segue:

Compensi	10.000
+ 4% C.P.A.	400

Imponibile	10.400
+ IVA 22%	2.288
Totale	12.688
Spese non imponibili (contributo unificato TAR)	1.800
A pagare	14.488

Le scritture contabili sono le seguenti:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Onorari e spese legali	12.200,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	2.288,00	Dare
SP	D.7	Fornitori	14.488,00	Avere

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Fornitori	14.488,00	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute lavoro autonomo	2.000,00	Avere
SP	C.IV.1	Banca c/c	12.488,00	Avere

Il bilancio al 31/12/N1 presenta, tra l'altro, quanto segue:

Stato patrimoniale al 31/12/N1	
	D) Debiti
	12) Debiti tributari
	2.000
Conto economico dell'esercizio N1	
B) Costi della produzione	
7) Costi per servizi	12.200

7. Spese di rappresentanza e costi di pubblicità e propaganda

22210

Nozione L'OIC 12.63 non individua direttamente le spese di rappresentanza, ma le comprende in una categoria più ampia quali costi di pubblicità e promozione. I costi di pubblicità non possono essere capitalizzati e, quindi, devono essere inclusi nella voce **B.7) Costi per servizi** del Conto economico (OIC 12.63).

22220

Trattamento IVA L'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h), del DPR 633/1972 disciplina la detraibilità dell'IVA relativa alle **spese di rappresentanza** sostenute dalle imprese. In particolare, è prevista la possibilità di detrarre l'imposta soltanto per l'acquisto di beni di **costo unitario non superiore a 50,00 euro**.

22223

La norma ha l'evidente scopo di coordinare il trattamento IVA con quello delle imposte sui redditi. Infatti, il limite di 50,00 euro rappresenta la soglia entro la quale le spese di rappresentanza sono **deducibili integralmente ai fini delle imposte dirette**. Per i beni o servizi che superano tale importo, invece, l'IVA assolta diventa indetraibile, dovendosi considerare un consumo finale a beneficio dei soggetti che ne fruiscono.

L'allineamento tra IVA e imposte dirette è stato ulteriormente confermato anche in relazione alle **prestazioni di servizi gratuite** (ad esempio, un invito a un evento promozionale, un servizio offerto a titolo di omaggio), per le quali la soglia di 50,00 euro si applica allo stesso modo: entro tale limite, l'IVA può essere detratta; oltre, diventa indetraibile.

In sintesi, la disciplina è la seguente:

- l'IVA è **detraibile** se si tratta di beni di costo unitario **pari o inferiore a 50,00 euro**;
- l'IVA è **indetraibile** se si tratta di beni di costo unitario **superiore a 50,00 euro**.

Profili IRES

22226

Nozione Le spese di rappresentanza sono una categoria "spuria" di costi di marketing alla cui definizione ha ampiamente concorso la disciplina fiscale. Le principali classi di spese rilevanti a fini fiscali sono:

22231

- le spese di rappresentanza;
- le spese per alberghi e ristoranti;
- i costi di pubblicità.

L'art. 108 co. 2 TUIR prevede che le spese di rappresentanza siano deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Di rilievo è il D.M. 19/11/2008.

Le regole fondamentali riguardano:

- la natura;

- l'imputazione;
- la modalità di pagamento;
- la misura deducibile.

Per quanto riguarda la **natura**, le spese di rappresentanza devono essere tenute distinte dalle spese di pubblicità e di propaganda. A tale scopo, il contribuente può proporre interpello per una corretta qualificazione delle spese (e, quindi, un loro appropriato trattamento fiscale).

Per quanto riguarda l'**imputazione**, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto MEF 19/11/2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

In tema di modalità di pagamento, le spese di rappresentanza sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con:

- versamento bancario o postale;
- carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Per quanto riguarda la misura deducibile, le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta in misura pari a:

- 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000 €;
- 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000 € fino a 50.000.000 €;
- 0,4% per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000 €.

Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 €.

L'art. 108 co. 4 TUIR stabilisce che le spese, se sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

La prassi ministeriale ha specificato vari aspetti delle spese di rappresentanza (Circ. 34/E/2009).

L'art. 109 co. 5 TUIR prevede che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al co. 3 dell'art. 95 (Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa), sono deducibili nella misura del 75%.

I costi di pubblicità non sono espressamente trattati nel TUIR. Per essi valgono i principi generali di competenza e di inerenza. A tale riguardo, la Corte di cassazione (Sent. 2597/2022), precisa l'inerenza all'attività d'impresa delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109, va definita come una relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – sicché il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (cfr. Cass., 11 agosto 2017, n. 20049; 9 maggio 2017, n. 11241; 27 febbraio 2015, n. 4041).

CASO 29.11 – Spese di rappresentanza (1)

La A&D S.p.a. presenta la seguente situazione. Si sono sostenute spese per alberghi e ristoranti (da ritenersi non di rappresentanza) per 10.000 € + IVA, richiedendo emissione di fattura e provvedendo a pagamento bancario; ricavi pari a 5.000.000 €.

Le scritture contabili sono:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Spese per alberghi e ristoranti	10.000,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	2.200,00	Dare
SP	D.7	Fornitori	12.200,00	Avere

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Fornitori	12.200,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	12.200,00	Avere

In tal caso si applica l'art. 109 co. 5 TUIR e si ha:

Costo sostenuto	10.000
– Parte deducibile	7.500
= Parte non deducibile	2.500

CASO 29.12 – Spese di rappresentanza (2)

La A&D S.p.A. presenta la seguente situazione. Si sono sostenute spese per alberghi e ristoranti (da ritenersi non di rappresentanza) per 10.000 € + IVA e spese per alberghi e ristoranti di rappresentanza per 20.000 € + IVA, con emissione di fattura e pagamento bancario; ricavi pari a 5.000.000 €.

In tal caso si ha: $5.000.000 \times 1,3\% = 65.000$ €

	Totale	Quota deducibile ex art. 109 co. 5	Quota deducibile ex art. 108 co. 2
Spese per alberghi e ristoranti	10.000	7.500	
Spese per alberghi e ristoranti di rappresentanza	20.000		15.000
Totale	30.000	7.500	15.000

Pertanto, si hanno: costi per spese di alberghi e ristoranti non deducibili ex art. 109 co. 5 TUIR per 2.500 € (= 10.000 – 7.500); spese di rappresentanza non deducibili ex art. 108 co. 2 TUIR per 5.000 € (= 20.000 – 15.000).

CASO 29.13 – Spese di rappresentanza (3)

La A&D S.p.A. S.p.A. presenta la seguente situazione. Si sono sostenute spese per alberghi e ristoranti (da ritenersi non di rappresentanza) per 10.000 € + IVA; spese per alberghi e ristoranti di rappresentanza per 20.000 € + IVA; altre spese di rappresentanza per 60.000 € + IVA; con emissione di fattura e pagamento bancario; ricavi pari a 5.000.000 €.

In tal caso si ha:

	Totale	Quota deducibile ex art. 109 co. 5	Quota deducibile ex art. 108 co. 2
Spese per alberghi e ristoranti	10.000	7.500	
Spese per alberghi e ristoranti di rappresentanza	20.000		15.000
Altre spese	60.000		60.000
Totale	90.000	7.500	75.000

Pertanto, si hanno: costi per spese di alberghi e ristoranti non deducibili ex art. 109 co. 5 TUIR per 2.500 € (= 10.000 – 7.500); spese di rappresentanza non deducibili ex art. 108 co. 2 TUIR per 15.000 € (= 80.000 – 65.000).

8. Costi di telefonia

22234

L'OIC 12.63 include le spese telefoniche tra i costi da riepilogare nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico.

Profili IRES

22244

L'art. 102 co. 9 TUIR prevede che le spese di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del co. 1 dell'art. 1 del D.lgs. 259/2003, sono deducibili nella misura dell'80%. La percentuale di deducibilità è il 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo. I costi in esame sono:

- le quote d'ammortamento;
- i canoni di locazione anche finanziaria;
- i canoni di noleggio;
- le spese di impiego e di manutenzione.

Gli oggetti di costo a cui si riferiscono sono le apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del co. 1 dell'art. 1 del D.lgs. 259/2003. La norma citata fa riferimento al «servizio di comunicazione elettronica: i servizi, forniti di norma a pagamento, consistenti esclusivamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica, compresi i servizi di telecomunicazioni e i servizi di trasmissione nelle reti utilizzate per la diffusione circolare radiotelevisiva, ad esclusione dei servizi che forniscono contenuti trasmessi utilizzando reti e servizi di comunicazione elettronica o che esercitano un controllo editoriale su tali contenuti; sono inoltre esclusi i servizi della società dell'informazione di cui all'art. 2 co. 1, lettera a), del D.lgs. 70/2003, non consistenti interamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica».

L'art. 102 co. 9, secondo periodo, TUIR prevede un caso particolare di piena deducibilità:

- per gli oneri relativi ad impianti di telefonia (quote d'ammortamento, canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio, spese di impiego e manutenzione);
- per i veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto;
- limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

La Circ. 40/E/2002 precisa che «la norma prevede la deducibilità integrale degli oneri relativi agli impianti di telefonia dei veicoli, senza operare alcuna distinzione tra impianti di telefonia fissa ed apparecchiature mobili. L'integrale deduzione è limitata alle spese relative ad un singolo impianto per ciascun veicolo utilizzato nell'attività di trasporto merci; il numero degli impianti telefonici dei veicoli, nonché delle relative utenze (contratti), non può essere superiore al numero dei veicoli utilizzati dall'impresa di autotrasporto. In altri termini il previsto limite di «... un impianto per ciascun autoveicolo» deve intendersi riferito tanto all'apparecchio telefonico, fisso o mobile, del veicolo quanto all'utenza attivata sullo stesso impianto. Le spese relative all'utilizzo delle apparecchiature mobili, in numero eccedente rispetto ai limiti appena citati, sono deducibili nella misura limitata dell'80%».

22249

REDDITI SC 2025

Nel *Quadro RF - Determinazione del reddito d'impresa 2025*, al rigo **RF31, codice 99**, si riporta la variazione in aumento relativa alla quota indeducibile di tutti gli altri costi di telefonia, quali per esempio il 20% della tassa di concessione governativa, delle spese di gestione, di manutenzione, dei canoni di locazione e di noleggio.

	99		,00						,00
RF31	Altre variazioni in aumento		,00						,00
			,00						,00

22254

Spese telefoniche e differenze permanenti

Le situazioni che derivano dall'art. 102 TUIR, in tema di spese telefoniche, sono essenzialmente due:

- deduzione piena al **100%**;
- deduzione parziale al **80%**.

In entrambi i casi, quindi, non si dà fiscalità differita o anticipata. Nel secondo caso, in particolare, si ha una differenza permanente. Come precisa l'**OIC 25.39**, le attività per imposte anticipate e la passività per imposte differite non sono rilevate in bilancio in presenza di una differenza permanente.

22259

9. Provvigioni passive

22269

Nozione Secondo l'**OIC 12**, nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico sono riepilogati i conti accesi alle provvigioni passive (**OIC 12.63**). La provvigione è il compenso spettante all'agente per l'attività svolta nell'interesse del preponente. Essa può essere determinata come:

- una percentuale sul valore dell'affare;
- sotto forma di sovrapprezzo sul prezzo minimo;
- una somma fissa per ogni contratto concluso o per ogni unità di misura della merce che è oggetto della prestazione contrattuale.

L'agente ha diritto a ricevere la provvigione anche per gli affari che non abbiano avuto esecuzione per causa imputabile al preponente (intendendosi per causa imputabile al preponente qualunque comportamento colposo o doloso del preponente che comporti la mancata esecuzione dell'affare), nonché nel caso in cui la mancata o parziale esecuzione dell'affare derivi da un accordo intervenuto tra preponente e terzo. In quest'ultimo caso, l'agente ha diritto, per la parte ineseguita, alla provvigione ridotta nella misura determinata degli usi o, in mancanza, dal giudice secondo equità.

L'agente è tenuto a restituire le provvigioni riscosse solo nella ipotesi e nella misura in cui sia certo che il contratto tra il terzo e il preponente non avrà esecuzione per cause non imputabili al preponente. È nullo ogni patto più sfavorevole all'agente. L'agente non ha diritto al rimborso delle spese di agenzia.

In ottemperanza del vigente contratto collettivo nazionale, le provvigioni ad agenti e rappresentanti di commercio, vanno liquidate entro il termine di 30 giorni dalla fine di ciascun trimestre solare.

Le provvigioni agli agenti sono liquidate periodicamente in ragione dei contratti promossi e in proporzione ai ricavi realizzati, essendo, normalmente, l'equazione della provvigione la seguente:

$$\text{Provvigione} = \text{Ricavi} \times \text{Percentuale di provvigione}$$

In ottemperanza del vigente contratto collettivo nazionale, le provvigioni a agenti e rappresentanti di commercio vanno liquidate entro il termine di 30 giorni dalla fine di ciascun trimestre solare.

CASO 29.14 – Provvigioni passive

La A&D S.p.A. presenta i seguenti dati: rete di vendita formata da quattro agenti; l'agente Rossi non si avvale dell'aiuto di intermediari né di collaboratori; fattura ricevuta dall'agente Bianchi come di seguito; aliquota IVA: 22%.

Provvigioni I trimestre	24.000
IVA	5.280
Totale fattura	29.280
Ritenuta Irpef (23% sul 50%)	2.760
Contributi Enasarco (8,5%)	2.040
Netto	24.480

Al momento del ricevimento, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Provvigioni passive	24.000,00	Dare
SP	C.II.5-bis	Iva a credito	5.280,00	Dare
SP	D.7	Debiti v/agenti e rappresentanti	29.280,00	Avere

Al momento del pagamento, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Debiti v/agenti e rappresentanti	29.280,00	Dare
SP	D.12	Erario c/ritenute lavoro autonomo	2.760,00	Avere
SP	D.13	Enasarco c/competenze	2.040,00	
SP	C.IV.1	Banca c/c	24.480,00	

L'azienda imputa anche la quota a suo carico per l'Enasarco pari al 8,5% delle provvigioni degli agenti e rappresentanti.

Al momento dell'imputazione dei contributi Enasarco a carico dell'azienda, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributi ENASARCO	2.040,00	Dare
SP	D.13	Enasarco c/competenze	2.040,00	

22277

10. Indennità meritocratica

22287

Notione Nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico sono riepilogati i conti accesi agli accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza (OIC 12.63). L'OIC 31, negli «Esempi relativi alle principali tipologie di fondi rischi ed oneri», stabilisce quanto segue:

- il fondo di indennità per cessazione di rapporti di agenzia accoglie l'indennità dovuta all'agente all'atto della cessazione del rapporto se ricorrono le condizioni previste dall'art. 1751 c.c. (OIC 31.E5);
- l'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione (OIC 31.E5);
- il contratto di agenzia può prevedere un patto che limita la concorrenza da parte dell'agente, il che comporta la corresponsione all'agente di un'indennità di natura non provvigionale, in occasione della cessazione del rapporto di agenzia. L'indennità va commisurata alla durata del vincolo di non concorrenza, non superiore a due anni, dopo l'estinzione del contratto, alla natura del contratto di agenzia e all'indennità di fine rapporto (OIC 31.E6);
- gli accantonamenti al fondo sono iscritti, in misura coerente al periodo di maturazione sulla base delle norme previste dagli accordi economici collettivi (AEC) relativi al settore di appartenenza dell'agente, dell'esperienza acquisita e di elaborazioni statistiche della percentuale delle prestazioni riconosciute rispetto al numero complessivo degli agenti che hanno cessato il rapporto (OIC 31.E7).

Il conto acceso all'indennità meritocratica accoglie una classe di costi accessori al contratto di agenzia e rappresentanza.

GIURISPRUDENZA**Indennità meritocratica**

La Suprema Corte (Corte di cassazione, Sent. 12113/2024) precisa che in base all'A.E.C. inoltre all'agente spetta altresì l'indennità c.d. meritocratica che risponde ai criteri indicati dall'art. 1751 c.c., relativamente alla parte in cui prevede come presupposto per l'erogazione l'aumento del fatturato con la clientela esistente e/o l'acquisizione di nuovi clienti. La disposizione prevede che l'indennità sia equa con riguardo alle circostanze del caso, con ciò intendendosi tutti gli elementi, ulteriori e diversi rispetto a quelli costitutivi, che siano idonei a pervenire ad una adeguata personalizzazione del «quantum» spettante all'agente (Corte di cassazione, Sent. 21377/2018) – sicché per il suo riconoscimento non è sufficiente la provvista di nuovi

clienti né il sensibile incremento degli affari rispetto a quelli vecchi, ma occorre anche che alla cessazione del rapporto il proponente continui a ricevere sostanziali vantaggi dai clienti nuovi procurati dall'agente ovvero dall'incremento di affari con i preesistenti (Corte di cassazione, Sent. 20047/2016; 30847/2021) – per l'indennità suppletiva di clientela la ratio è diversa e del pari lo sono i presupposti più favorevoli all'Agente.

Ai fini della quantificazione dell'indennità di fine rapporto dovuta all'agente in caso di cessazione del rapporto di agenzia, l'art. 1751 c.c. si interpreta nel senso che il giudice deve sempre applicare la normativa che assicura all'agente, alla luce delle vicende del rapporto concluso, il risultato migliore, siccome la prevista inderogabilità a svantaggio dell'agente comporta che l'importo determinato dal giudice ai sensi della normativa legale deve prevalere su quello, inferiore, spettante in applicazione di regole pattizie, anche collettive.

Profili IRES

22290

L'indennità meritocratica rientra, potenzialmente, tra gli «accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto» regolati dall'art. 105 co. 4 TUIR, ma intorno alla sua deducibilità regna molta incertezza, soprattutto per gli oscillanti orientamenti della Corte di cassazione in tema di deducibilità fiscale delle quote accantonate annualmente a titolo di indennità suppletiva di clientela. La prassi ministeriale identifica l'indennità meritocratica nel compenso aggiuntivo dovuto se:

- l'importo complessivo dell'indennità di risoluzione del rapporto e dell'indennità suppletiva di clientela è inferiore al valore massimo previsto dall'art. 1751 co. 3 c.c. («l'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad un'indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione»);
- l'agente, alla cessazione del rapporto, ha procurato nuovi clienti al proponente oppure ha sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti dai quali il proponente riceve ancora sostanziali vantaggi.

L'equazione dell'indennità meritocratica è, dunque, la seguente:

$$\text{Indennità meritocratica} = \text{Indennità annua ex art. 1751 co. 3 c.c.} - \text{Indennità suppletiva di clientela} - \text{FIRR}$$

Secondo la Ris. 59/E/2004, i criteri di determinazione dell'indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, stante il riconoscimento fiscale degli accantonamenti in parola, rilevano anche ai fini fiscali. Secondo la Circ. 42/E/2007, non è sostenibile la tesi interpretativa secondo cui l'accantonamento ai fondi per indennità di cessazione del rapporto di agenzia, valorizzato nelle sue diverse componenti (indennità di risoluzione, indennità suppletiva e, se ne ricorrono i presupposti, indennità meritocratica) è fiscalmente deducibile nei limiti dell'importo massimo previsto dall'art. 1751 co. 3 c.c.

L'Assonime, con la Circolare 41/E/2007, si pone il problema dell'ampiezza effettiva del campo di applicazione delle sentenze della Corte di cassazione n. 24973/2006 e n. 1910/2007 e della Circ. 42/E/2007 (a cui va aggiunta la sentenza, sempre della Suprema Corte, n. 7764/2008) che negano la deducibilità delle quote annuali accantonate a titolo di indennità suppletiva di clientela.

Per le controversie relative a fattispecie disciplinate dall'art. 1751 c.c. nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 1993, in considerazione della oramai consolidata posizione della Corte di cassazione, deve ritenersi corretta la tesi favorevole alla deducibilità, per competenza, dell'accantonamento per indennità di cessazione del rapporto di agenzia in tutte le sue componenti, senza che possa invocarsi a contrario la carenza dei requisiti di certezza e determinabilità fissati ex art. 109 TUIR: nell'attuale quadro normativo le condizioni per la corresponsione dell'indennità di cessazione si riferiscono a tutta l'indennità di cessazione del rapporto di agenzia, di talché l'aleatorietà dovrebbe eventualmente comportare l'indeducibilità dell'intero accantonamento, in aperto contrasto con l'art. 105 TUIR. Secondo l'Assonime, l'indeducibilità degli accantonamenti dovrebbe riguardare anche l'indennità meritocratica in quanto i caratteri di incertezza e di assenza di maturazione, sui quali la Corte di cassazione fonda la tesi della indeducibilità degli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, risultano – a giudizio dell'Assonime e l'argomento ci sembra convincente – ancor più accentuati nel caso dell'indennità meritocratica, la cui spettanza, ai sensi dell'Accordo economico collettivo, è subordinata ad una serie di condizioni che non sono obiettivamente definibili in costanza del rapporto. Ne consegue che – continuiamo il ragionamento di Assonime – trattandosi di onere soggetto a condizione esso dovrebbe essere deducibile soltanto nel periodo di imposta in cui cade il momento dell'erogazione, per intero e in un'unica soluzione. L'art. 101 co. 4 TUIR include nella nozione di sopravvenienze passive anche l'eccedenza delle somme effettivamente erogate sui corrispondenti fondi fiscali (dedotti in tutto, in parte o per niente), al momento del loro utilizzo. Considerazioni analoghe, di segno opposto valgono per le sopravvenienze attive ex art. 88 co. 1 TUIR.

La Ris. 59/E/2004 fornisce due ordini di precisazioni in tema di:

- sopravvenienze passive/attive da utilizzo fondo;

- deduzione di fondo formato con accantonamenti indeducibili.

Il caso delle sopravvenienze passive/attive da utilizzo fondo si manifesta quando, al momento della effettiva erogazione dell'indennità spettante agli agenti e ai rappresentanti, questa è diversa da quella dedotta nei precedenti esercizi. La differenza (la sopravvenienza, appunto):

- se passiva, è deducibile;
- se attiva, è imponibile.

Nell'ipotesi in cui gli accantonamenti degli esercizi precedenti non siano stati dedotti fiscalmente, in quanto ripresi a tassazione con una variazione in aumento in sede di dichiarazione (ed oggi è il caso, certo, dell'indennità suppletiva di clientela e quello, ragionevole, dell'indennità meritocratica), l'intera indennità effettivamente liquidata è fiscalmente deducibile mediante una variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 109 co. 4, lett. a, TUIR.

Nel *Quadro RF - Determinazione del reddito d'impresa 2025*, al rigo **RF25, colonna 1**, si riporta la variazione in aumento, pari all'ammontare dell'accantonamento non deducibile.

		art. 105	Art. 106	
RF25	Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	,00	,00	,00

Nei periodi d'imposta successivi, quando il fondo viene erogato, si riporta, per l'ammontare del fondo non dedotto in precedenza, la variazione in diminuzione nel rigo **RF55, codice 99**.

RF55	Altre variazioni in diminuzione	99	,00	,00	
			,00	,00	
			,00	,00	
			,00	,00	
			,00	,00	
			,00	,00	,00

22295

11. Indennità suppletiva di clientela

Nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico sono riepilogati i conti accesi agli accantonamenti ai fondi indennità suppletiva di clientela (**OIC 12.63**). Secondo l'**OIC 31**, l'indennità suppletiva di clientela per gli agenti e i rappresentanti di commercio viene corrisposta tutte le volte che il contratto si scioglie per fatto non imputabile all'agente, ex art. 1751 c.c. Contabilmente:

- il fondo indennità suppletiva di clientela è iscritto nella voce **B.1) Fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili** del passivo dello stato patrimoniale civilistico, in misura coerente al periodo di maturazione, per l'importo, previsto per tale indennità e maturato alla data di bilancio, determinato anche in base a stime, tenendo conto altresì dei dati storici della società;
- gli accantonamenti ai fondi per indennità suppletiva di clientela sono iscritti alla voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilisti co.

L'istituto riguarda gli agenti e i rappresentanti di commercio. L'indennità è corrisposta tutte le volte che il contratto si scioglie per fatto non imputabile all'agente; ai sensi dell'art. 1751 co. 2 c.c. (modificato dall'art. 4 D.lgs. 303/1991), tale indennità è dovuta se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) l'agente ha procurato nuovi clienti al preponente o abbia sensibilmente sviluppato gli affari con i clienti esistenti e il preponente riceva ancora sostanziali vantaggi dagli affari con tali clienti;
- b) il pagamento di tale indennità è da considerarsi equo, tenuto conto di tutte le circostanze del caso, in particolare delle provvigioni che l'agente perde e che risultano dagli affari con tali clienti. L'indennità è dovuta anche se il rapporto cessa per morte dell'agente.

L'indennità non è dovuta:

- quando il preponente risolve il contratto per un'inadempienza imputabile all'agente, la quale, per la sua gravità, non consenta la prosecuzione anche provvisoria del rapporto;
- quando l'agente recede dal contratto, a meno che il recesso sia giustificato da circostanze attribuibili al preponente o da circostanze attribuibili all'agente, quali età, infermità o malattia, per le quali non può più essergli ragionevolmente chiesta la prosecuzione dell'attività; quando, ai sensi di un accordo con il preponente, l'agente cede ad un terzo i diritti e gli obblighi che ha in virtù del contratto d'agenzia.

L'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente a una indennità annua calcolata sulla base delle media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione.

La disciplina civilistica è integrata dalla contrattazione collettiva la quale prevede, in caso di cessazione del rapporto di agenzia, l'indennità per preavviso e l'indennità suppletiva di clientela. La quantificazione prevista normalmente nei contratti collettivi la colloca in una misura pari al 3–4% delle provvigioni maturate dall'agente. Conseguentemente viene stanziato un fondo per l'importo previsto per tale indennità, determinato anche in base a stime, tenendo conto altresì dei dati storici della società.

Profili IRES

22305

L'indennità suppletiva di clientela rientra, potenzialmente, tra gli «accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto» regolati dall'art. 105 co. 4 TUIR, ma ad essa, la giurisprudenza, prima, la prassi ministeriale, poi, non riconoscono più, come invece facevano fino a qualche anno fa, il requisito di «certezza dell'erogazione» al termine del contratto che lega agente e preponente e, pertanto, negano la deducibilità della quota annuale accantonata per costituire, gradualmente, quell'indennità (da corrispondere per intero e in unica soluzione appunto al termine del rapporto), mentre ritengono deducibile l'intera somma effettivamente erogata soltanto nel periodo di imposta di pagamento.

In conseguenza delle variazioni IRES sopra descritte (se, cioè, l'indennità è considerata non deducibile) si genera una differenza temporanea deducibile.

In tutti i periodi di durata del rapporto di agenzia (e in cui avviene l'accantonamento) si generano differenze temporanee deducibili le quali danno luogo alla formazione di imposte anticipate.

Le differenze temporanee deducibili si riversano al momento dell'utilizzo del fondo (e, quindi, al momento della conclusione del rapporto con l'agente).

Nel *Quadro RF - Determinazione del reddito d'impresa 2025*, al rigo **RF25, colonna 1**, si riporta la variazione in aumento, pari all'ammontare dell'accantonamento non deducibile.

	art. 105	Art. 106	
RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	,00	,00	,00

Nei periodi d'imposta successivi, quando il fondo viene erogato, si riporta, per l'ammontare del fondo non dedotto in precedenza, la variazione in diminuzione nel rigo **RF55, codice 99**.

	99	,00	,00	
		,00	,00	
RF55 Altre variazioni in diminuzione		,00	,00	
		,00	,00	
		,00	,00	
		,00	,00	

CASO 29.15 – Indennità suppletiva di clientela

La A&D S.p.A., al 31/12/N1, presenta i seguenti dati: rete di vendita formata da quattro agenti; indennità suppletiva di clientela maturata in esercizi precedenti: 50.000 €; indennità suppletiva di clientela maturata nell'esercizio: 5.000 €. L'indennità suppletiva di clientela per gli agenti e i rappresentanti di commercio viene corrisposta tutte le volte che il contratto si scioglie per fatto non imputabile all'agente, come previsto dall'art. 1751 c.c. Ai fini IRES, alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali, si deve ritenere l'accantonamento non deducibile ex art. 105 TUIR (potendosi dedurre solo la spesa al momento dell'effettiva erogazione).

Ai fini IRES, nel *Quadro RF - Determinazione del reddito d'impresa*, al rigo RF25, colonna 1, si riporta la variazione in aumento, pari all'ammontare dell'accantonamento non deducibile nel periodo di imposta N1.

	art. 105	Art. 106	
RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	5.000,00	,00	,00

Al 31/12/N1, in sede di assestamento, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Accantonamento fondo indennità suppletiva di clientela	5.000,00	Dare
SP	B.1	Fondo indennità suppletiva di clientela	5.000,00	Avere

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	C.II.5-ter	Attività per IRES anticipate	1.200,00	Dare
CE	20	IRES anticipate	1.200,00	Avere

Il bilancio al 31/12/N1 presenta, tra l'altro, quanto segue:

Stato patrimoniale al 31/12/N1			
C.II) Crediti		B) Fondi per rischi e oneri	
5-ter) Imposte anticipate	13.200	1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili	55.000

Conto economico dell'esercizio N1			
B) Valore della produzione			
7) Costi per servizi			5.000
20) Imposte sul reddito, correnti, differite, anticipate			
Imposte anticipate			(1.200)

Al momento dell'erogazione del fondo, le differenze temporanee accumulate si riversano e le imposte anticipate sono stornate.

12. Premi assicurativi

22310

22320 Nozione Secondo l'OIC, i valori movimentati dai rapporti assicurativi possono trovare differente collocazione del bilancio, in particolare nel conto economico civilistico: nella voce **A.5) Altri ricavi e proventi**, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio devono essere inclusi i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari (OIC 12.56); nella voce **B.6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci**, sono inseriti i costi per assicurazioni, accessori rispetto all'acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (OIC 12.59); nella voce **B.7) Costi per servizi**, sono inclusi i premi assicurativi non inclusi nella voce B.6 ora citata (OIC 12.63). Le assicurazioni sono contratti che permettono il trasferimento della copertura dei danni derivabili da rischi quali incendio, furto, responsabilità civile, grandine, responsabilità professionale ecc. Per quanto riguarda l'oggetto della copertura assicurativa abbiamo assicurazioni sulle cose, tra cui:

- le polizze contro gli incendi e gli altri eventi naturali, come grandine e tempesta;
- le polizze sui furti di beni di proprietà;
- le polizze contro danni subiti da parte di veicoli terrestri (auto e moto), marittimi ed aerei per cause indipendenti dalla volontà dell'assicurato;
- le assicurazioni del patrimonio, che garantiscono il patrimonio dell'assicurato da eventi che ne potrebbero intaccare la consistenza, tra cui: le polizze sui crediti e le polizze fideiussorie; le polizze di tutela giudiziaria; le polizze contro perdite pecuniarie dovute a fattori esterni al comportamento dell'assicurato; le polizze di assistenza;
- le assicurazioni sulle persone che tutelano l'assicurato contro gli eventi che comporta un danno all'integrità fisica dell'individuo, tra cui: assicurazioni contro gli infortuni; assicurazioni sulla malattia;
- le coperture contro la responsabilità civile.

Le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio, secondo l'art. 10 DPR 633/1972, n. 2), sono esenti IVA.

22323 Rilevazione Contabilmente sono di particolare rilievo:

- assicurazioni facoltative;
- assicurazioni per danni alle cose;
- assicurazione su autoveicoli;
- assicurazioni a favore dell'amministratore.

Sono assicurazioni facoltative quelle relative alla copertura di danni derivanti da incendi, furti, grandine, responsabilità civile e danni a terzi (per esempio sugli edifici aziendali).

22326 Assicurazione per danni alle cose In merito all'assicurazione per danni alle cose, si tratta di quel tipo di danno, riferito agli oggetti di proprietà del soggetto assicurato, avvenuto in particolari situazioni. La polizza può essere stipulata a tutela dell'oggetto stesso contro qualsiasi tipo di danneggiamento e/o contro un danneggiamento specifico. I danni possono essere di tipo materiale o immateriale (si pensi ad un incendio in cui andasse bruciato il pc portatile contenente informazioni e/o contatti di un'azienda).

I danni materiali possono essere: diretti e indiretti. Nel primo caso parliamo di un danno generato per contatto (l'oggetto è colpito fisicamente e quindi danneggiato in maniera diretta), nel secondo caso il danno è derivato: ne è un esempio l'incendio che interrompe l'erogazione di energia elettrica.

Al momento della liquidazione del risarcimento, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	C.II.5-quater	Crediti v/assicurazioni		Dare
CE	A.5	Risarcimenti assicurativi		Avere

Al momento dell'incasso del risarcimento, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	C.IV.1	Banca c/c		Dare
SP	C.II.5-quater	Crediti v/assicurazioni		Avere

Assicurazione su autoveicoli L'art. 122 D.lgs. 209/2005 disciplina l'assicurazione obbligatoria dei veicoli a motore. I veicoli a motore senza guida di rotaie, compresi i filoveicoli e i rimorchi, non possono essere posti in circolazione su strade di uso pubblico o su aree a queste equiparate se non siano coperti dall'assicurazione per la responsabilità civile verso i terzi prevista dall'art. 2054 c.c. e dall'art. 91 co. 2 Codice della strada. **22328**

L'assicurazione comprende la responsabilità per i danni alla persona causati ai trasportati, qualunque sia il titolo in base al quale è effettuato il trasporto. L'assicurazione copre anche la responsabilità per i danni causati nel territorio degli altri Stati membri, secondo le condizioni ed entro i limiti stabiliti dalle legislazioni nazionali di ciascuno di tali Stati, concernenti l'assicurazione obbligatoria della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore.

L'art. 123 co. 4 D.lgs. 209/2005 stabilisce che alle unità da diporto, ai natanti e ai motori amovibili si applicano, in quanto compatibili, le norme previste per l'assicurazione obbligatoria della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore.

L'art. 127 D.lgs. 209/2005 precisa che l'adempimento dell'obbligo di assicurazione dei veicoli a motore è comprovato da apposito certificato rilasciato dall'impresa di assicurazione o dalla delegataria in caso di coassicurazione, da cui risulti il periodo di assicurazione per il quale sono stati pagati il premio o la rata di premio.

Al momento del pagamento del premio, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Premi assicurativi RCA		Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c		Avere

Assicurazione a favore amministratori Le società spesso provvedono al versamento di premi assicurativi per la copertura di specifici rischi che si possono verificare in capo agli amministratori, considerato il delicato incarico che gli stessi ricoprono. In particolare, si può assicurare l'amministratore: **22330**

per responsabilità civile;

- contro gli infortuni;
- in caso di morte;
- in caso di vita.

Per le **polizze vita** si deve operare una distinzione a seconda che il beneficiario sia:

- la società;
- gli amministratori o loro eredi.

Nel primo caso, gli effetti sono riportati di seguito.

Al momento del ricevimento della quietanza, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Premi assicurativi RCA		Dare
SP	D.14	Debiti v/ compagnie di assicurazione		Avere

Al momento del pagamento, alla scadenza del premio, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Debiti v/ compagnie di assicurazione		Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c		Avere

Nel secondo caso (beneficiario amministratore), gli effetti sono riportati di seguito.

Al momento dell'anticipo da parte dell'azienda, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	C.II.5-quater	Amministratori c/anticipo fringe benefit		Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c		Avere

Al momento della liquidazione del compenso all'amministratore, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Compensi agli amministratori		Dare
SP	D.14	Amministratori c/competenze fringe benefit		Avere

Procedendo allo storno, si rileva in partita doppia quanto segue:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.14	Amministratori c/competenze fringe benefit		Dare
SP	C.II.5-quater	Amministratori c/anticipo fringe benefit		Avere
SP	D.12	Erario c/ritenute lavoro autonomo		Avere

22332

Profili IRES

L'art. 109 co. 1 TUIR stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi, per i quali le altre norme non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza. Il secondo co., alla lett. b, precisa che le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

I premi assicurativi corrisposti per la stipula di polizze volte a garantire la copertura delle perdite di carattere patrimoniale (responsabilità civile), che gli amministratori della società dovessero subire in seguito ad azioni di responsabilità civile intentate da soggetti terzi, lesi da atti compiuti dagli stessi amministratori nell'esercizio dei loro incarichi e funzioni, non costituiscono *fringe benefit* e non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei soggetti beneficiarie per l'impresa si concretizzano in costi deducibili per la società, essendo soddisfatti i principi di competenza e inerenza (art. 109 TUIR).

Infatti, come evidenziato dalla Ris. 178/E/2003, gli eventuali rimborsi corrisposti dalla società di assicurazione non costituiscono per l'amministratore un arricchimento, ma un risarcimento del danno patrimoniale subito; inoltre, è ravvisabile un esclusivo interesse della società alla stipula della polizza. Per le polizze rischio morte o infortuni si deve operare una distinzione a seconda che il beneficiario sia:

- la società;
- gli amministratori o loro eredi.

Nel primo caso il premio costituisce un **compenso in natura** tassabile in capo all'amministratore (artt. 51 e 52 TUIR) e, per la società, costituisce, invece, un **costo deducibile ai fini delle imposte sui redditi** (art. 95 TUIR).

Nel secondo caso, invece, il premio non costituisce compenso in natura in capo all'amministratore e, per la società, costituisce, invece, un costo deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

All'atto dell'eventuale percezione dell'indennizzo assicurativo da parte della società, l'ammontare percepito determina una sopravvenienza attiva.

22337

13. Contributo CONAI

22347 Nozione Il **Contributo Ambientale CONAI** (anche chiamato contributo ambientale imballaggi) è un onere obbligatorio che grava su produttori, importatori o utilizzatori di imballaggi.

Sono definiti:

- produttori: fornitori di materiali di imballaggio, fabbricanti, trasformatori e importatori di imballaggi vuoti o materiali di imballaggio (art. 218, co. 1, lett. r) D.Lgs. 152/2006);
- utilizzatori: commercianti, distributori, riempitori, utenti di imballaggi e importatori di merci imballate (c.d. imballaggi pieni) (art. 218, co. 1, lett. s)).

Il contributo serve a sostenere i costi del sistema di raccolta differenziata, riciclaggio e gestione dei rifiuti da imballaggio.

22350 Campo di applicazione Il contributo è dovuto nella misura stabilita da CONAI, secondo il peso, il tipo di materiale d'imballaggio e la categoria di appartenenza ("prima cessione", importazione, ecc.).

Va **esplicitato in fattura** come voce separata, qualora il fornitore lo addebiti esplicitamente. In alternativa, nei casi previsti, si possono utilizzare diciture come "**Contributo ambientale CONAI assolto**" se il contributo è già stato pagato in una fase precedente.

Trattamento iva Il contributo CONAI esposto in fattura è considerato una prestazione accessoria ai sensi degli artt. 12 e 13 del DPR 633/1972. Ciò significa che **segue la stessa aliquota IVA** applicata agli imballaggi o materiali di imballaggio oggetto della fornitura. Il contributo non è mai un'imposta, ma un onere accessorio obbligatorio che confluisce nel prezzo finale, restando quindi un **costo di esercizio** per chi lo sostiene. 22353

Per le imprese **importatrici**, il contributo è autoliquidato e non sconta IVA, non trattandosi di corrispettivo contrattuale ma di onere ambientale diretto verso il consorzio.

Se il cliente dispone di una dichiarazione d'intento o di un regime di esenzione/applicazione di IVA per esportazioni/imballaggi primari, il contributo può essere esposto con lo stesso trattamento (esenzione o aliquota ridotta) previsto per l'imballaggio.

Fatturazione elettronica. Nella prima cessione il contributo va indicato in fattura in una riga separata, con "TipoCessionePrestazione = AC" (operazione accessoria). Vanno riportati: descrizione del materiale e della fascia contributiva, quantità, unità di misura, contributo unitario e totale. Per le cessioni successive alla prima, il fornitore può:

- evidenziare il contributo "per referenza" (scheda extracontabile con dettaglio del contributo unitario);
- utilizzare la dicitura "Contributo Ambientale CONAI assolto", con obbligo di fornire al cliente la scheda extracontabile a richiesta.

Nella fattura elettronica tali indicazioni possono essere inserite nel blocco <AltriDatiGestionali> o nel campo <Causale>.

Rilevazione contabile Il contributo CONAI costituisce un **costo per servizi** per l'azienda che lo sostiene. Se alla fine dell'esercizio non è ancora stato fatturato o registrato, va rilevato per competenza. 22356

Se al 31 dicembre l'impresa non ha ancora ricevuto la fattura o il documento di CONAI relativo al contributo di competenza dell'esercizio, è necessario procedere con una **rilevazione presunta del debito** per competenza, in analogia con quanto previsto per altri costi da competenza (utilizzando "Fatture da ricevere" o "Debiti per contributi CONAI presunti" come conto patrimoniale).

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributo CONAI		Dare
SP	D.7	Fatture da ricevere		Avere

CASO 29.16 – Contributo CONAI

La A&D S.p.A. riceve una fattura da un fornitore relativa a imballaggi con contributo CONAI. L'importo del contributo è 400,00 €, IVA al 22% pari a 88,00 €, per un totale di 488,00 €.

Alla ricezione della fattura

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributo CONAI a debito (costo)	400,00	Dare
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	88,00	Dare
SP	D.7	Debiti verso fornitori	488,00	Avere

Alla liquidazione del contributo, se ancora da pagare a fine esercizio, occorre rilevare il costo per competenza:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributo CONAI (costo per competenza)	400,00	Dare
SP	D.7	Debiti v/fornitore/contributo CONAI	400,00	Avere

Al pagamento:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Debiti v/fornitori (CONAI)	488,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	488,00	Avere

Imprese importatrici Quando l'impresa **importa merci imballate dall'estero**, il contributo ambientale CONAI non compare in fattura del fornitore estero, ma deve essere **autoliquidato** e dichiarato dall'importatore al momento dell'immissione in consumo. 22359

In questi casi, la società italiana utilizzatrice deve:

- determinare il contributo dovuto in base al peso e alla tipologia di imballaggio;
- effettuare la liquidazione periodica verso CONAI;
- rilevare contabilmente il costo di esercizio per competenza, iscrivendo un debito verso CONAI.

Trattamento IVA Il contributo autoliquidato dall'importatore non costituisce un'operazione imponibile autonoma ai fini IVA: non è soggetto a rivalsa né a detrazione, perché non si tratta di un corrispettivo verso un fornitore, ma di un onere ambientale diretto a un consorzio obbligatorio. Pertanto, l'importo è registrato come costo netto, senza impatti IVA. 22362

CASO 29.17 – Acquisto di imballi EXTRA-UE

La A&D S.p.A. importa merce imballata da un fornitore extra-UE. Il calcolo del contributo ambientale CONAI porta a un onere pari a 1.200,00 €.

1. Rilevazione del contributo dovuto a CONAI

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.7	Contributo CONAI	1.200,00	Dare
SP	D.7	Debiti v/CONAI	1.200,00	Avere

2. Al pagamento del contributo

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Debiti v/CONAI	1.200,00	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	1.200,00	Avere

22364

14. Eco contributo RAEE

22374 Nozione L'eco-contributo RAEE rappresenta il meccanismo con cui i produttori e gli importatori di apparecchiature elettriche ed elettroniche finanziano i costi connessi alla futura gestione dei rifiuti (RAEE). La base normativa è costituita dalla Direttiva 2012/19/UE, recepita in Italia dal **D.Lgs. 49/2014**, che pone a carico dei produttori l'intero onere di raccolta, ritiro, trasporto, trattamento, riciclo e smaltimento delle apparecchiature a fine vita.

Il contributo può assumere due modalità:

- **contributo visibile**, quando è esplicitamente indicato in fattura come voce separata rispetto al prezzo dell'apparecchio;
- **contributo internalizzato**, quando è incorporato nel prezzo di vendita e non appare in modo distinto.

22377 Trattamento IVA Dal punto di vista IVA, l'eco-contributo RAEE visibile costituisce una prestazione accessoria e segue pertanto l'aliquota del bene principale ai sensi degli artt. 12 e 13 del DPR 633/1972. Ne consegue che, se il bene principale è assoggettato ad IVA ordinaria al 22%, anche il contributo sarà imponibile al 22%; se invece l'apparecchio gode di aliquota agevolata (es. 10%), il medesimo trattamento si applicherà al contributo. In caso di contributo internalizzato, non essendo evidenziato separatamente, esso rimane inglobato nel prezzo e segue automaticamente il regime IVA dell'apparecchio.

22380 Rilevazione Dal punto di vista contabile, l'eco-contributo RAEE sostenuto in fase di acquisto costituisce un **onere accessorio** e deve essere rilevato come **costo per servizi** (voce B.7 del Conto economico). In fattura, quindi, esso è distinto dall'acquisto delle merci (B.6) o degli impianti (B.II, se si tratta di cespiti). Nel caso in cui, alla chiusura dell'esercizio, il contributo sia maturato ma non ancora fatturato, occorre rilevarlo con il principio di competenza, iscrivendo un debito verso fornitori o verso il sistema collettivo RAEE.

CASO 29.18 – Acquisto con eco contributo RAEE

La **A&D S.p.A.**, in qualità di distributore, acquista da un fornitore 10 lavastoviglie al prezzo di 500,00 euro ciascuna. Il fornitore espone in fattura anche il contributo RAEE visibile pari a 4,40 euro per pezzo. L'aliquota IVA applicata è del 22%.

Il costo di acquisto complessivo sarà quindi così composto:

- prezzo netto merci: 5.000,00 euro ($10 \times 500,00$);
- eco-contributo RAEE: 44,00 euro ($10 \times 4,40$);
- base imponibile complessiva: 5.044,00 euro;
- IVA al 22%: 1.109,68 euro;
- totale fattura: 6.153,68 euro.

La scrittura contabile alla ricezione della fattura sarà la seguente:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
CE	B.6	Merci c/acquisti	5.000,00	Dare
CE	B.7	Eco-contributo RAEE	44,00	Dare
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.109,68	Dare
SP	D.7	Debiti verso fornitori	6.153,68	Avere

Al momento del pagamento del fornitore:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	D.7	Debiti verso fornitori	6.153,68	Dare
SP	C.IV.1	Banca c/c	6.153,68	Avere

Supponiamo ora che A&D S.p.A. rivenda le stesse lavastoviglie a 700,00 euro ciascuna, mantenendo il contributo RAEE visibile separato in fattura. L'imponibile della vendita sarà quindi 7.044,00 euro ($10 \times [700,00 + 4,40]$), con IVA al 22% pari a 1.549,68 euro e totale fattura al cliente di 8.593,68 euro.

La scrittura contabile della vendita sarà la seguente:

Schema	Voce di bilancio	Conto	Importo	D/A
SP	C.II.1	Crediti vs clienti	8.593,68	Dare
CE	A.1	Ricavi vendite lavastoviglie	7.000,00	Avere
CE	A.1	Recupero eco-oneri RAEE	44,00	Avere
SP	D.12	IVA a debito	1.549,68	Avere

15. Manutenzioni ordinarie su beni di terzi

22383

L'OIC 12.63 prevede che nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico siano riepilogati i conti accessi ai costi per «riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne», senza distinguere se esse si riferiscano a beni propri o di terzi. Le manutenzioni su beni di terzi in godimento all'azienda in forza di apposito contratto (locazione, leasing, comodato, ecc.) sono esaminate nell'OIC 24 il quale prevede tre possibili effetti sul reddito d'esercizio e sul capitale di funzionamento delle aziende utilizzatrici di quei beni:

- le manutenzioni hanno carattere ordinario. Si determinano costi di esercizio che, se relativi a prestazioni rese da imprese esterne, sono riepilogati nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico;
- le manutenzioni hanno carattere straordinario e consistono in migliorie e addizioni non separabili dai beni di terzi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità). Si determinano costi pluriennali capitalizzabili e iscrivibili nella voce **B.I.7) Altre immobilizzazioni immateriali** dell'attivo dello stato patrimoniale civilistico (OIC 24.A.22);
- le manutenzioni hanno carattere straordinario e consistono in migliorie e addizioni separabili dai beni di terzi (ossia danno luogo a veri e propri beni che una loro autonoma funzionalità). Si determinano costi capitalizzabili per i fattori produttivi pluriennali derivati da quelle migliorie o addizioni, iscrivibili nella classe **B.II) Immobilizzazioni materiali** (nella categoria di appartenenza) dell'attivo dello stato patrimoniale civilistico (OIC 24.A.22).

La rilevazione delle spese di manutenzione su beni di terzi avviene, di consueto, nel corso dell'esercizio, al momento del ricevimento della fattura dal fornitore di servizi.

L'attribuzione della natura straordinaria ai costi di manutenzione e la loro capitalizzazione avvengono, di solito, in sede di scritture di assestamento.

Profili IRES

22393

Le **spese di manutenzione su beni di terzi** non sono esplicitamente regolate dall'art. 102 co. 6 TUIR, salvo che questa disposizione, facendo riferimento ai «beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili», sottintende che essi (per poter essere annotati nel registro) debbano essere nella disponibilità di diritto e, dunque, che siano stati acquisiti a titolo di proprietà dal contribuente. I casi possibili sono tre:

- manutenzioni ordinarie su beni di terzi;
- manutenzioni straordinarie su beni di terzi iscritte (in bilancio) tra le immobilizzazioni immateriali;
- manutenzioni straordinarie su beni di terzi iscritte (in bilancio) tra le immobilizzazioni materiali.

Nel caso a) i costi di manutenzione devono ritenersi interamente deducibili, senza alcuna condizione.

Nel caso b), la Circ. 73/E/2005 precisa che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute in relazione a beni acquisiti in locazione anche finanziaria (uno dei fondamentali esempi di manutenzioni su beni di terzi), qualora rilevino come migliorie e spese incrementative del valore dei beni, sono capitalizzabili ed iscrivibili, nel bilancio di esercizio, alla voce **B.I.7) Altre immobilizzazioni immateriali** (dell'attivo dello stato patrimoniale civilistico), a condizione che non siano separabili dai beni stessi, cioè non siano dotati di autonoma funzionalità. Tali spese, se iscritte tra le immobilizzazioni immateriali, dal punto di vista fiscale non possono essere considerate «beni» (in particolare: «beni immateriali»), ma oneri pluriennali e, più precisamente, «spese relative a più esercizi» di cui all'art. 108 co. 1 TUIR. La norma dispone, esattamente, che le altre spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Nel caso c), la Circ. 73/E/2005 precisa che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute in relazione a beni acquisiti in locazione anche finanziaria, qualora rilevino come migliorie e spese

incrementative del valore dei beni, sono capitalizzabili ed iscrivibili, nel bilancio di esercizio, se separabili dai beni stessi, cioè dotate di autonomia funzionale, tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza. Si arguisce (visto che la circolare non completa il ragionamento, ponendo solo la premessa, non anche la conseguenza) che, in tal caso, le manutenzioni straordinarie su beni di terzi, costituendo, a loro volta, un vero e proprio bene di proprietà dell'azienda, rientrano nella disciplina dell'art. 102 co. 1, 2, 4, TUIR e, dunque, debbano essere ammortizzati in ragione del settore di appartenenza dell'azienda e del bene a cui danno vita.

22398

16. Oneri e commissioni bancarie

L'OIC 12.64 prevede che nella voce **B.7) Costi per servizi** del conto economico civilistico siano riepilogati i conti accesi ai servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come:

- noleggio di cassette di sicurezza;
- servizi di pagamento di utenze;
- custodia di titoli;
- fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti);
- spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari).

Nella voce **C.17) Interessi e altri oneri finanziari** del conto economico civilistico delle società che non applicano il costo ammortizzato (OIC 12.98) sono riepilogati i conti accesi a:

- le commissioni passive su finanziamenti;
- le spese bancarie e accessorie a finanziamenti.

Per le società che applicano il costo ammortizzato, gli oneri accessori rifluiscono nei costi di transazione e, quindi, sono spalmati come interessi passivi lungo la durata del finanziamento.

22408

17. Servizi centralizzati di gruppo

22418

Nozione I servizi centralizzati di gruppo sono prodotti ed erogati da una società del gruppo a beneficio di tutte le altre le quali, quindi, anziché comprare quei servizi sul mercato, li approvvigionano nel perimetro del gruppo stesso. Possono includere servizi di supporto finanziario, assistenza e consulenza in campo societario, civilistico ecc., gestione di servizi fiscali, marketing e comunicazione, servizi amministrativi e contabili, tenuta della contabilità paghe e contributi, *information technology*, controllo di gestione, risk management, *tax planning* e così via. Si parla, al riguardo, di **management fees**. L'OIC 12.63 include, esplicitamente, nella voce **B.7) Costi per servizi** le «*management fee corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante*». Proprio perché i servizi non sono approvvigionati sul mercato, è opportuno che la loro erogazione sia preceduta da adeguata documentazione idonea a documentare l'esistenza del flusso di servizi e il vantaggio che tale flusso produce a favore della società acquirente il servizio, onde prevenire eventuali contestazioni fiscali. In particolare, occorre essere in grado di dimostrare che i compensi spettanti agli organi e addetti corrispondano ad attività e partecipazioni a riunioni e organi documentate, che i servizi resi non sono già goduti altrimenti dalla società beneficiaria o per i quali quest'ultima non dispone di risorse adeguate, che i prezzi dei servizi sono sostanzialmente in linea con i livelli medi di mercato per servizi analoghi. L'art. 110 co. 7 TUIR statuisce che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni ex art. 31-quater DPR 600/1973. Con D.MEF 14 maggio 2018 sono determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione di queste disposizioni.

GIURISPRUDENZA

Deducibilità dei costi per management fees

La Corte di cassazione (Ord. 19166/2021) fornisce numerose indicazioni in tema di management fees e spese sostenute dalle controllanti estere ed addebitate ad una filiale italiana possono essere dedotte solo se si siano tradotte in effettivi servizi resi. In materia di costi c.d. infragruppo, ovvero laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione, l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Corte di cassazione, Sent. 32422/2018; 8808/2012; 11949/2012). La deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (cost. sharing agreements) è subordinata all'effettività ed inerza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, non ritenendosi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi (Corte di cassazione, Sent. 8001/2021; 16480/2014), richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per

determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio. In particolare, si tratta di verificare la sostanza aziendale ed economica dell'operazione intervenuta e di metterla a confronto con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e di valutarne la conformità a queste e l'utilità obiettiva. Rileva, dunque, il principio dell'*arms lenght*, ossia quello di garantire che il prezzo praticato e le condizioni stabilite in transazioni tra soggetti collegati siano i medesimi previsti nei rapporti tra soggetti terzi indipendenti (cfr. OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017). L'Amministrazione finanziaria è tenuta a contestare non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese di un gruppo, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale. Spetta, dunque, alla contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto (Corte di cassazione, Sent. 31405/2018).

Quarta sezione

22421

RIFLESSI SUL CONTO ECONOMICO

1. Riflessi sul conto economico del bilancio in forma ordinaria

22441

L'art. 2425 c.c. prevede la voce **B.7) Costi per servizi**.

2. Riflessi sul conto economico del bilancio in forma abbreviata

22451

I riflessi sono gli stessi del bilancio in forma ordinaria.

3. Riflessi sul conto economico del bilancio in forma iper-abbreviata

22461

I riflessi sono gli stessi del bilancio in forma ordinaria.

Quinta sezione

22471

RIFLESSI SULLA NOTA INTEGRATIVA

I riflessi sulla nota integrativa sono i seguenti.

1. Riflessi sulla nota integrativa del bilancio in forma ordinaria

22491

L'art. 2427 c.c. stabilisce, in relazione ai costi per servizi, le informazioni da fornire in Nota integrativa che riguardano:

- la conversione degli acquisti di servizi effettuati in valuta (co. 1 n. 1);
- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori e ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria (co. 1 n. 16);
- l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile, salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella Nota integrativa del relativo bilancio consolidato (co. 1 n. 16-bis).

Nota integrativa (estratto suggerito)

I costi per servizi sono iscritti al netto dei resi, ribassi e abbuoni. I costi espressi originariamente in valuta sono stati convertiti al cambio corrente del giorno di transazione.

7) COSTI PER SERVIZI

Ammontano ad € ... con un incremento/decremento di ... per ...

L'art. 2427 co. 1 n. 13 c.c. richiede l'indicazione dell'importo e della natura dei singoli elementi di costo di entità o incidenza eccezionali.

2. Riflessi sulla nota integrativa del bilancio in forma abbreviata

22501

In merito alla voce **B.7) Costi per servizi**, l'art. 2435-bis c.c. prescrive che in Nota integrativa siano fornite le informazioni riguardanti:

- l'importo e la natura dei singoli elementi di costo di entità o incidenza eccezionali (art. 2427 co. 1 n. 13 c.c.);
- l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria (art. 2427 co. 1 n. 16 c.c.);
- salvo che la società sia inclusa in un gruppo e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica

svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile (art. 2427 co. 1 n. 16-bis c.c.).

22511

Sesta sezione

RIFLESSI SULLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

L'art. 2428 c.c. non prevede specifiche informazioni sui costi per servizi.

Il volume è la guida operativa più estesa e innovativa nel suo campo e offre un percorso sistematico e completo per “navigare” nelle complessità dei bilanci civilistici.

L'opera si articola in sette parti dedicate:

- al bilancio nel sistema del codice civile e dei principi contabili nazionali;
- alle poste dello stato patrimoniale e del conto economico del bilancio in forma ordinaria e ai relativi riflessi IRES e IRAP;
- al procedimento di formazione, approvazione, pubblicazione e controllo del bilancio;
- ai bilanci redatti in particolari classi di aziende o situazioni;
- al bilancio consolidato secondo il D.lgs. 127/1991;
- agli aspetti contabili delle operazioni straordinarie.

Ogni capitolo è una miniera di conoscenza pratica, corredato di sommari, casi professionali completi di calcoli e scritture contabili, box di giurisprudenza e suggerimenti operativi per un'applicazione immediata. I capitoli dedicati alle poste del conto economico offrono un'analisi approfondita delle principali disposizioni IRES e IRAP, con puntuali riferimenti ai righi dei dichiarativi, istruzioni ed esempi di compilazione.

Il volume rappresenta uno strumento di riferimento per imprenditori, direttori amministrativi, dottori commercialisti ed esperti contabili, revisori legali, sindaci, consulenti tributari, autorità di vigilanza e Guardia di Finanza, supportando le decisioni operative e la gestione delle problematiche quotidiane.



Il manuale è complementare a MIA SUMMA Bilancio, l'esclusivo chatbot AI che offre risposte puntuali a specifiche esigenze operative.

Consulta il nostro catalogo online su
www.maggiolieditore.it



AUTORI E CURATORI DELL'OPERA

Raffaele D'Alessio, è professore ordinario presso l'Università degli studi di Salerno dove insegna “Ragioneria generale ed applicata”, “Bilancio e principi contabili”, “Audit e revisione legale”. Dottore commercialista, revisore legale, già presidente di commissioni CNDCEC, è Partner ed Head of Audit di RSM Società di Revisione e Organizzazione Contabile S.p.A. È autore di oltre 300 pubblicazioni, scientifiche e professionali, internazionali e nazionali, su temi di contabilità e bilancio, analisi di bilancio, controllo di gestione, revisione contabile, storia della ragioneria.

Valerio Antonelli, è professore ordinario presso l'Università degli studi di Salerno dove insegna “Bilancio e principi contabili” e “Revisione aziendale e intelligenza artificiale”. Dottore commercialista, revisore legale, membro di commissioni CNDCEC. È autore di oltre 400 pubblicazioni, scientifiche e professionali, internazionali e nazionali, su temi di contabilità e bilancio, analisi di bilancio, controllo di gestione, revisione contabile, storia della ragioneria.



CONTENUTI AGGIUNTIVI ONLINE

- Aggiornamenti in caso di novità normative
- Codice sconto per l'acquisto di **MIA SUMMA Bilancio**

978-88-916-7796-9



€ 178,00