

La scissione
ESERCITAZIONE 2023 /1

1) BILANCIO DI VERIFICA AL 31/12/2022 DELLA SOCIETÀ ALFA S.P.A.

- a) la società possiede una partecipazione in una società collegata, valutata con il metodo del patrimonio netto

- b) la società ha in corso di esecuzione commesse di durata ultrannuale, sulle quali ha ricevuto dai clienti degli anticipi

- c) la società ha stipulato, nel corso dell'esercizio, un contratto di leasing su macchinari per i quali ha maturato un credito d'imposta 4.0 pari al 50% del costo

a) PARTECIPAZIONE:

Dovendosi valutare la partecipazione con il metodo del patrimonio netto, il valore di tale partecipazione deve essere inserito tra le immobilizzazioni finanziarie (investimenti ad uso durevole). Qualora si fosse trattato di partecipazione destinata alla vendita in tempi brevi (e quindi ad uso speculativo), la stessa avrebbe dovuto essere iscritta nell'attivo circolante nella voce C III (attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni), 2 (partecipazioni in imprese collegate) al minor valore tra il costo di acquisto e quello di mercato.

Nel caso specifico, pertanto, la partecipazione, in impresa collegata (società sulla quale è esercitata un'influenza notevole) sarà iscritta nella voce B, III, 1b e quindi tra le Immobilizzazioni Finanziarie, Partecipazioni in Imprese collegate. Secondo l'art. 2359 del Codice civile sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Poiché si richiede che la contabilizzazione debba avvenire con il metodo del patrimonio netto, la rilevazione iniziale della quota di partecipazione (al costo di acquisto), dovrà essere rivista, al 31.12.2022, sulla base del patrimonio netto della società collegata, in modo tale da considerare gli utili e le perdite della stessa.

Il **principio contabile OIC n. 17** contiene un'apposita sezione sul metodo del patrimonio netto: valutare una partecipazione con il metodo del patrimonio netto significa riconoscere, contestualmente alla loro formazione, i risultati della partecipata.

Si possono individuare, nella fattispecie in esame, le seguenti fasi di iscrizione:

- 1) **RILEVAZIONE INIZIALE:** Le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto sono iscritte al costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori.

2) ISCRIZIONE IN BILANCIO AL TERMINE DEL 1° ESERCIZIO

Il metodo del patrimonio netto si applica utilizzando il bilancio approvato dalla partecipata, riferito alla stessa data del bilancio della partecipante.

Il patrimonio netto contabile della partecipata lo si pone ora a confronto con il costo d'acquisto della partecipazione.

Da qui possono individuarsi due ipotesi alternative:

- a) COSTO DI ACQUISTO DELLA PARTECIPAZIONE > VALORE CONTABILE COME DA ULTIMO BILANCIO.

– La differenza può essere iscritta nell’attivo dello stato patrimoniale e se attribuita a beni ammortizzabili (avviamento compreso) deve essere ammortizzata (contabilmente la rilevazione dell’avviamento è solo ideale) – **art. 2426 n. 2**;

– Se si considera la differenza una perdita durevole di valore si svaluta la partecipazione (D.19.a) – **principio Contabile OIC n. 17**;

– Se non si rientra in nessuna delle precedenti ipotesi, si segnala la differenza in Nota Integrativa – **art. 2426 n. 3**.

b) **COSTO DI ACQUISTO DELLA PARTECIPAZIONE < VALORE CONTABILE COME DA ULTIMO BILANCIO.**

– Se si considera di aver fatto un buon affare, la differenza va attribuita ad una Riserva non distribuibile di patrimonio netto (voce AVI “Altre Riserve” – “*Riserva rivalutazione partecipazioni*”) – **principio contabile OIC n. 17**;

– Se invece si ritiene che il basso costo sia giustificato da prevedibili perdite future la differenza va imputata a *Fondo rischi e perdite futuri*, di cui si mantiene memoria extracontabile: la partecipazione viene iscritta inizialmente per un valore pari al costo sostenuto e negli esercizi successivi si procederà all’utilizzo del fondo extracontabile a rettifica dei risultati della partecipata – **principio contabile OIC n. 17**.

3) ISCRIZIONE IN BILANCIO AL TERMINE DEL 2° ESERCIZIO E SUCCESSIVI

Nel caso in cui il VALORE CONTABILE ESERCIZIO PRECEDENTE < VALORE CONTABILE ESERCIZIO CORRENTE, l’imputazione del maggior valore andrà iscritto tra le componenti positive di Conto Economico (D.18 - Rivalutazione partecipazioni) – principio contabile OIC n. 17.

Nel caso in cui il VALORE CONTABILE ESERCIZIO PRECEDENTE > VALORE CONTABILE ESERCIZIO CORRENTE, la differenza va imputata a conto economico come svalutazione di partecipazioni (D19.a) - principio contabile OIC n. 17.

IPOTESI:

- Valore della partecipazione iscritta in bilancio al 01.01.2022: **€ 100.000,00**; tale iscrizione, pertanto, recepisce già gli effetti dell’iscrizione contabile del primo esercizio (si ipotizza nel precedente esercizio chiuso al 31.12.2021) in cui era stata acquistata la partecipazione
- Quota di possesso nella partecipata: **20%**
- Quota di utile della partecipata attribuibile ad Alfa dopo le opportune rettifiche relative ad ammortamenti figurati sui maggior valori correnti delle immobilizzazioni e/o avviamento: **€ 20.000,00**

Pertanto, la scrittura contabile da effettuarsi al 31/12/2022 sarà la seguente:

DARE		AVERE	
B.III)1.)b) Partecipazioni in società collegate	€ 20.000	D.18.a) Rivalutazioni di partecipazioni	€ 20.000

Nel bilancio di Alfa figurerà quindi un valore della partecipazione pari ad euro 120.000,00

In nota integrativa, come meglio esposto successivamente, saranno date tutte le informazioni della partecipazione e della sua storicità all’interno del contesto di Alfa.

b) COMMESSA ULTRANNUALE:

L'art. 2426, n. 11, c.c. dispone che "I lavori in corso di ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza". Il requisito della ragionevole certezza impone di tenere conto degli eventuali dubbi sulla percentuale di maturazione del corrispettivo e delle prevedibili contestazioni del committente, al fine di rispettare il principio della prudenza. Da questa norma discende che la valutazione dei lavori in corso su ordinazione può avvenire con due metodi:

- il metodo della **percentuale di completamento**, nel quale costi, ricavi ed utile/perdita vengono rilevati in ogni esercizio in base alla percentuale di completamento; sul punto, lo stesso art. 2426 cc prevede che "*i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*"; sul punto, occorre che:
 - i) esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni, ed in particolare il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
 - ii) il diritto al corrispettivo per la società che effettua i lavori matura via via che i lavori sono eseguiti (il corrispettivo può ad esempio considerarsi maturato quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori, in caso di recesso del committente, il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e di un congruo margine);
 - iii) non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni;
 - iv) il risultato della commessa può essere attendibilmente stimato (pertanto sia i ricavi che i costi di commessa devono essere determinati con attendibilità e chiarezza);
- oppure con il metodo della **commessa completata**, nel quale in ogni esercizio vengono valorizzate le rimanenze al valore dei costi sostenuti (rimanenze lavori in corso a variazione rimanenze lavori in corso); solo al termine della commessa (e quindi al momento della consegna del bene, quando vengono trasferiti i rischi sul bene al committente) viene rilevato l'utile/perdita della commessa; sul punto occorre fare riferimento all'art. 2426 cc secondo cui "*... le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto e produzione, ovvero al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi.*"

Nel caso specifico, si ipotizza:

- Utilizzo del criterio della percentuale di completamento, metodo cost to cost (metodo maggiormente utilizzato nel caso di commessa avente ad oggetto la realizzazione di macchinari);
- commessa di durata di due anni;
- costi totale commessa 200 mila;
- ricavi totale commessa 250 mila;

Conseguentemente si contabilizzano:

DARE		AVERE	
B) Costi della produzione	€ 100.000,00	D7) Debiti verso fornitori	€ 100.000,00

Si ipotizza che tra i costi della produzione vi siano sia voci rientranti in B6) Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, voci rientranti in B7) Servizi (trasporti ecc..) e in B9) Costi per il personale.

In sede di scritture di chiusura del Bilancio, si contabilizzerà il valore delle rimanenze come segue:

DARE		AVERE	
C.I.3) Lavori in corso su ordinazione	€ 125.000,00	A3) Variazioni di lavori in corso su ordinazione	€ 125.000,00

Poiché i costi sono pari al 50% del totale costi sostenuti, si è ipotizzato che anche le rimanenze siano pari al 50% dei ricavi.

In questo modo, l'utile netto di periodo della commessa ammonta ad € 25 mila.

Poiché l'esercitazione prevede espressamente di considerare degli anticipi da clienti, ipotizziamo che Alfa abbia ricevuto un anticipo pari a 122.000 euro.

La scrittura contabile è pertanto la seguente:

DARE		AVERE	
C.II.1) Crediti vs clienti	€ 122.000,00	D.6) Clienti c/anticipi	€ 122.000,00

Si rilevano crediti verso clienti per € 122 mila con contropartita D6) anticipi da clienti per € 122 mila, ipotizzando che non sia stato accettato formalmente lo stato avanzamento lavori dal cliente (se vi fosse un SAL firmato la voce andrà contabilizzata tra i ricavi, a decurtazione delle rimanenze).

In nota integrativa occorrerà fornire informazione sulla commessa, sulla modalità di contabilizzazione, sul criterio utilizzato e sulla percentuale dell'avanzamento lavori.

Ai fini fiscali, il TUIR riconosce, per le commesse di durata ultrannuale, il criterio dello stato avanzamento lavori. Non si rilevano, pertanto, differenze temporanee. Si applica l'art. 93 del TUIR.

c) CONTRATTO DI LEASING e CREDITO D'IMPOSTA 4.0:

LEASING

E' un contratto definito "atipico", ma sulla base della lettura dell'art. 1571 C.c (nozione di locazione) e del 2427, comma 1, n.22 si può definire il contratto di leasing finanziario come *"l'operazione di finanziamento posta in essere da una banca o da un intermediario finanziario (locatore) consistente nella concessione in utilizzo per un determinato periodo di tempo e dietro il pagamento di un corrispettivo periodico (canone), di un bene acquistato o fatto costruire dal locatore da un terzo fornitore, su scelta e indicazione del Cliente (utilizzatore), che ne assume così tutti i rischi e conserva una facoltà al termine della predetta durata contrattuale di acquistare il bene ad un prezzo prestabilito ed eventualmente di prorogarne il suo utilizzo a condizioni economiche predeterminate o predeterminabili"*

I principi contabili nazionali OIC prevedono che tale operazione venga contabilizzata secondo il metodo patrimoniale, derogando quindi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma previsto dall'art. 2423-bis, comma 1, n 1-bis. Il metodo patrimoniale si basa sulla rilevazione dei canoni periodici versati all'impresa di leasing (voce B8 del Conto Economico), senza alcuna rilevazione del debito legato al finanziamento del bene (vi sarà unicamente un'indicazione nei conti d'ordine dell'impegno della società, costituito dalla somma dei canoni a scadere e del prezzo di riscatto). Il bene non viene rilevato nel bilancio dell'utilizzatore sino al momento dell'eventuale riscatto.

Inoltre, in un contratto di leasing, solitamente viene previsto un maxi-canone iniziale, che dovrà essere ammortizzato lungo la durata complessiva del contratto attraverso i risconti.

In nota integrativa si riporteranno le indicazioni di cui all'art. 2427 del Codice Civile, comma 1, numero 22, ossia l'indicazione del valore attuale delle rate di canone non scadute, l'onere finanziario riferibile ad ogni esercizio e l'indicazione della situazione contabile che sarebbe scaturita dall'applicazione del metodo finanziario.

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, ai fini IRES il leasing è disciplinato dall'art. 102, comma 7 del TUIR. Ai fini IRAP il D.lgs 446/97 nega la deducibilità degli interessi passivi e obbliga pertanto a calcolare la quota annuale di interessi impliciti nei canoni di leasing e a rilevare una variazione in aumento permanente della base imponibile. Come si vedrà successivamente è prevista una modalità forfettaria di determinazione degli stessi.

CREDITO D'IMPOSTA 4.0

Il credito d'imposta per beni strumentali materiali 4.0 è stato istituito dalla legge di bilancio 2020 (art.1, commi 184-197, legge 160/2019), in sostituzione dell'iperammortamento.

La legge di Bilancio 2022 (articolo 1, comma 44, legge 234/2021) ha confermato il credito di imposta fino al 2025, riducendo, al contempo, le aliquote agevolative applicabili per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023.

Da ultimo, il decreto Milleproroghe (articolo 12, comma 1-ter, D.L. n. 198/2022, convertito dalla legge n. 14/2023), invece, ha differito al 30 novembre 2023 il termine, già prorogato dal 30 giugno al 30 settembre 2023 dalla legge di Bilancio 2023 (articolo 1, comma 423, legge n. 197/2022), per completare gli investimenti prenotati entro il 31 dicembre 2022.

In sostanza, il credito d'imposta spetta in relazione agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi tecnologicamente avanzati ricompresi nell'allegato A della legge di bilancio 2017, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Le aliquote variano in relazione all'anno di effettuazione dell'investimento ed alla connessa onerosità.

IMPRESE BENEFICIARIE:

- Tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato.

Inoltre, la circolare 9/E/2021 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito spetta altresì agli enti non commerciali (con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata di cui all'art.6 del D.lgs 117/2017), le imprese agricole che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR, reti di impresa, società tra professionisti, NEWCO.

ESCLUSIONI:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, nonché sottoposte a procedure concorsuali previste dal regio decreto n.267/1942, dal D.lgs. 14/2019 o da altre leggi speciali;

- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell' art. 9, comma 2 del D.lgs. 231/2001 relativamente ai costi sostenuti durante l'arco temporale interessato dall'interdizione.

RISPETTO DELLA SICUREZZA SUL LAVORO E REGOLARITA' CONTRIBUTIVA:

Per le imprese ammesse al beneficio, la fruizione dell'agevolazione è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento dell'obbligo di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. La disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC), in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta, costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma.

CATEGORIE DI BENI AMMESSI:

Le categorie di beni ammessi sono:

- 1) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- 2) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- 3) dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

EQUISITI E CARATTERISTICHE DEL BENE:

- **STRUMENTALITA'** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria;
- **NOVITA'**: Si considerano nuovi i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene o da soggetti diversi purchè il bene non sia mai stato utilizzato, ma anche i beni destinati alla sola ed esclusiva esposizione. Relativamente ai beni complessi, ossia quelli alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei cespiti usati, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il requisito della novità sussiste

laddove il costo complessivamente sostenuto non sia formato prevalentemente da quello dei cespiti usati.

- **TERRITORIALITA'**
- **INTERCONNESSIONE:** deve scambiare informazioni con sistemi interni e deve essere identificato univocamente (requisito da attestare mediante documentazione)

BENI ESCLUSI:

- beni di cui all'art.164, comma 1 del TUIR;
- beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%;
- fabbricati e costruzioni;
- beni di cui all'allegato 3 della legge 208/2015;
- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori energetici, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste e telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque e dello smaltimento dei rifiuti.

MODALITA' DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO:

- acquisto a titolo di proprietà;
- leasing;
- realizzo mediante appalto;
- in economia.

COSTO AGEVOLABILE:

Il costo dei beni agevolabili è determinato ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR. Vengono considerati altresì eventuali contributi in conto impianti.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni (art.1, comma 1054, legge di bilancio 2021)

Il momento di effettuazione dell'investimento, per i beni acquistati con contratti di leasing, rileva nel momento in cui il bene viene consegnato all'utilizzatore (o la data di esito positivo del collaudo se previsto).

ADEMPIMENTI:

- Indicazione norma in fatture e in altri documenti relativi all'acquisizione dei beni;
- Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €)

IRRILEVANZA FISCALE:

Il bonus non concorre alla formazione del reddito imponibile né della base imponibile IRAP. Non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (di cui all'art. 61 ed all'art. 109, comma 5 del TUIR)

Deve essere indicato in dichiarazione dei redditi nel quadro RU

Ai fini dell'esercitazione rileva che il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% del costo, per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021

il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione. (art. 1, comma 1056, legge n. 178/2020)

Secondo la disciplina dettata dalla legge di Bilancio 2021, come successivamente modificata dalla legge di Bilancio 2022 (valida per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020), il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/97, in 3 quote annuali di pari importo a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni (codice tributo "6936", istituito con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E/2021).

Come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2021, nel caso in cui la quota annuale o parte di essa non sia utilizzata, l'ammontare residuo potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzato già dall'anno successivo in aggiunta alla quota fruibile a partire dal medesimo anno.

SVOLGIMENTO:

Sulla base delle informazioni sopra riportate si ipotizza che alla data del 31/12/2021, la società Alfa S.p.A abbia versato alla società di leasing un anticipo pari almeno al 20% dell'importo totale dell'investimento.

IPOTESI:

Anticipo a fornitori: € 30.000,00 + IVA

Costo del bene sostenuto dalla società di leasing: € 150.000,00 + IVA

20 canoni anticipati semestrali di importo pari a € 9.000,00 + IVA

Importo leasing: € 180.000,00

Nel corso del 2021 la società Alfa S.p.A prenota il bene presso il fornitore e versa l'anticipo. Al momento della stipula del contratto di leasing (con la società di leasing) la società Alfa S.p.A emetterà una nota di credito nei confronti del fornitore per stornare l'anticipo versato e procede al versamento dei canoni di leasing come da contratto.

Rilevazione contabile del canone semestrale anticipato, in data 01/01/22 e 01/06/22

DARE	IMPORTO	AVERE	IMPORTO
B8) Canoni di leasing	€ 9.000,00	D7) Debiti vs società di leasing	€ 10.980,00
C.II.5-bis) IVA a credito	€ 1.980,00		

DARE	IMPORTO	AVERE	IMPORTO
D7) Debiti vs società di leasing	€ 10.980,00	C.IV.1) Depositi bancari e postali - Banca	€ 10.980,00

Rilevazione del credito d'imposta 4.0

Il Credito d'imposta sarà rilevato nell'esercizio 2022 per un importo pari al 50% del costo sostenuto dal locatore per l'acquisto del bene. Diversamente, chiarisce la circolare 9/E/2021 dell'Agenzia delle entrate, si rileverebbe un maggior credito d'imposta riconosciuto ai soggetti che effettuano acquisti di beni in leasing rispetto a chi effettua l'investimento agevolato mediante atto di compravendita. Il credito andrà iscritto tra i contributi in conto impianto, con il metodo indiretto dettato dal paragrafo 88 dell'OIC 16. Si iscriverà il valore del contributo nella voce A5 "altri ricavi e proventi" e quindi rinviato per competenza ai due esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi.

Pertanto, si rileverà il credito d'imposta 4.0 pari a $150.000 * 50\% = 75.000$

DARE		AVERE	
C.II. 5-bis) Crediti tributari	€ 75.000,00	A5) Altri ricavi e proventi	€ 75.000,00

DARE		AVERE	
A5) Altri ricavi e proventi	€ 50.000,00	E) Risconti passivi	€ 50.000,00

Alla fine dell'esercizio 2022 l'impresa avrà registrato in contabilità 2 canoni semestrali per un importo totale pari ad euro $9.000 * 2 = 18.000,00$

Per quanto riguarda l'IVA si ipotizza uno scenario in cui la società, con un regime IVA mensile, abbia compensato tutta l'IVA a credito generata nel corso dell'esercizio.

Per quanto concerne la deducibilità dei canoni, l'art. 102, comma 7 del TUIR prevede che per l'impresa utilizzatrice del bene, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, nel caso in esame pari a 10 anni, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2 dello stesso articolo.

Pertanto, ipotizzando una vita utile del bene pari a 10 anni coincidente con la durata minima fiscale non sarà necessario effettuare variazioni fiscali in sede di dichiarazione dei redditi.

In tal modo nell'esercizio 2022, ai fini IRES, non si iscriveranno attività per imposte anticipate, conseguenti al minor ammortamento fiscale rispetto ai canoni di leasing iscritti in bilancio. La quota di interessi impliciti desunti dal contratto sarà soggetta alle regole dell'art. 96 del TUIR.

Ai fini IRAP, ai sensi del D.L. 446/97, rimane in ogni caso totalmente indeducibile, e quindi va ripresa a tassazione, la componente intrinseca di interessi passivi del periodo presente nei canoni. Ai sensi del decreto del Ministro delle finanze del 24/04/1998 e della circolare ministeriale n. 263 del 12/11/1998, tale componente si calcola nel seguente modo:

CANONE DI COMPETENZA DEL PERIODO DI IMPOSTA = (COSTO SOSTENUTO DALLA SOCIETA' CONCEDENTE AL NETTO DEL RISCATTO / GIORNI COMPLESSIVI DURATA DEL CONTRATTO) * GIORNI CONTRATTO COMPRESI NEL PERIODO DI IMPOSTA

Ipotizzando che il bene alla società concedente sia costato 150.000,00 e che il prezzo di riscatto sia fissato a 20.000,00 si avrà:

CANONE DI COMPETENZA DEL PERIODO DI IMPOSTA = (130.000 / 3650) * 365 = 13.000

Pertanto, la quota di interessi indeducibile ai fini Irap sarà pari a 18.000 - 13.000 = 5.000,00

Tale importo rappresenterà una variazione in aumento permanente ai fini della tassazione IRAP

STATO PATRIMONIALE

C.II.5-bis) Crediti tributari €75.000,00

E) Risconti passivi € 50.000,00

CONTO ECONOMICO

A5) Altri ricavi e proventi € 25.000,00

B.8) Costo per godimento beni di terzi - canoni di leasing € 18.000,00

Ipotizzando che la società Alfa abbia pagato totalmente i canoni, si registrerà un'uscita di liquidità pari ad euro 21.960,00 nell'esercizio 2022

In nota integrativa occorrerà fornire l'informativa con riferimento a tutti gli elementi del contratto (numero, società di leasing, data stipula, n. rate, importo rate, durata, bene, valore bene) e fornire una rappresentazione del metodo finanziario. (art. 2427, comma 1, n. 22)

* * *

2) CHIUSURA DEI CONTI DELLA SOCIETÀ ALFA S.P.A.

- a) la società, alla chiusura dell'esercizio, ha debiti commerciali in dollari iscritti al cambio storico, il quale differisce dal cambio di chiusura;
- b) i crediti della società sono di sicura esigibilità, ma l'impresa li svaluta dello 0,5‰ in dichiarazione dei redditi;
- c) i legali della società hanno comunicato agli amministratori il probabile esito sfavorevole di una causa in corso con un concorrente, stimando una perdita per la società pari a 120.000 euro;
- d) vengono stimate imposte differite e anticipate unicamente in funzione delle informazioni riportate in precedenza (informazioni contenute all'interno del punto 1) e del punto 2)).

A) DEBITI COMMERCIALI IN DOLLARI ISCRITTI AL CAMBIO STORICO

Ai sensi dell'art. 2425 bis comma 2 c.c., le operazioni in valuta che sorgono nel corso dell'esercizio devono essere iscritte nella contabilità utilizzando il tasso di cambio del giorno in cui l'operazione è compiuta.

L'art. 2426, comma 1, n. 8 bis, c.c. prevede che le attività e le passività monetarie in valuta presenti alla fine dell'esercizio devono essere iscritte al tasso di cambio alla chiusura dell'esercizio, ed i relativi utili e perdite su cambi devono essere rilevati in Conto Economico alla voce C 17 bis (con separata indicazione degli utili/perdite su cambi da valutazione e utili/perdite su cambi realizzati). L'eventuale utile netto che risulta deve essere accantonato in una riserva di patrimonio netto (Riserva su cambi) non distribuibile (ma utilizzabile da subito per coprire perdite pregresse), fino all'effettivo realizzo. Le attività e le passività non monetarie in valuta presenti alla fine dell'esercizio devono essere iscritte al tasso di cambio vigente al momento del loro acquisto.

Il **principio contabile OIC n. 26** – facendo riferimento alla definizione dello **IAS 21** - che disciplina le operazioni in valuta, distingue fra:

- 1) valutazione delle **poste monetarie** (= *elementi che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo a pagare importi di denaro in valuta estera*). Trattasi di elementi monetari i crediti e i debiti, le disponibilità liquide, i titoli di debito. Le attività e le passività monetarie in valuta, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio ed i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo;
- 2) valutazione delle **poste non monetarie** (= *elementi che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo a pagare elementi in valuta estera*). Tali poste devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto (cambio storico) o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole.

Nel caso di specie, trattandosi di posta monetaria (debiti commerciali), il valore degli stessi dovrà essere iscritto, al 31.12.2022, applicando il tasso di cambio €/dollaro alla chiusura dell'esercizio (le poste non monetarie, invece, vanno iscritte applicando il tasso di cambio alla data di acquisto/cessione). Ipotizzando

che il debito iniziale pari a \$ 100 mila dollari sia stato rilevato al cambio iniziale (ad esempio 30.06.2022) € / dollari = 1.22, l'operazione è stata inizialmente contabilizzata per l'importo di € 81.967,21 (\$100 mila /1.22) come segue:

DARE		AVERE	
B6) Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	€ 81.967,21	D7) Debiti verso fornitori (in dollari)	€ 81.967,21

Ipotizzando che, alla data del 31.12.2022, il tasso di cambio è €/ \$ = 1,20, si registrerà una perdita su cambi come segue $81.967,21 - 83.333,33 (100.000/1,20) = -1.366,12$.

Conseguentemente al 31.12.2022 avremo:

DARE		AVERE	
C17-bis) utili e (perdite) su cambi	(€ 1.366,12)	D7) Debiti verso fornitori (in dollari)	€ 1.366,12

Ai fini fiscali (110 TUIR, III comma), gli utili e perdite su cambi vanno rilevati al momento del loro realizzo (e quindi nel momento del pagamento del debito). Di conseguenza occorre effettuare una ripresa in aumento della perdita su cambi per € 1.366,12 e conteggiare le relative imposte anticipate (del 24%) pari ad € 327,87. La rilevazione sarà la seguente:

DARE		AVERE	
C) II - 4ter - Attività per imposte anticipate	€ 327,87	Imposte anticipate	€ 327,87

B) I CREDITI DELLA SOCIETÀ SONO DI SICURA ESIGIBILITÀ, MA L'IMPRESA LI SVALUTA DELLO 0,5% IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Da un punto di vista civilistico la svalutazione dei crediti deve avvenire qualora si ritenga che sia probabile che il credito non venga incassato.

Da un punto di vista fiscale (106 TUIR)

- La perdita su crediti è deducibile qualora con certezza il credito non può essere recuperato o qualora il cliente sia soggetto a procedura concorsuale;
- Le svalutazioni su crediti sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,5% dell'ammontare dei crediti complessivi e nel limite in cui il valore complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti sia pari al 5% del valore nominale dei crediti.

Nel caso specifico i crediti risultano di sicura esigibilità.

In ogni caso la società li svaluta in dichiarazione dei redditi.

Di conseguenza, contabilmente, su un monte crediti di € 100 mila, avremo un fondo svalutazione di € 500 integralmente deducibile (non si dovranno conteggiare le relative imposte anticipate).

Contabilmente la società, per il principio di derivazione rafforzata, effettuerà la seguente scrittura:

DARE		AVERE	
B10d) Svalutazione crediti nell'attivo circolante	€ 500,00	Fondo svalutazione crediti	€ 500,00

In nota integrativa viene data informativa in merito alla scelta di stanziare, ai fini fiscali, il fondo svalutazione.

C) PERDITA CAUSA IN CORSO STIMATA DAI LEGALI PER € 120.000

Aspetto contabile

Il testo dell'esercitazione indica che i legali della società hanno comunicato agli amministratori il probabile esito sfavorevole di una causa in corso con un concorrente, stimando una perdita per la società pari a 120.000 euro.

Non si tratta, pertanto, di un contenzioso con un cliente che potrebbe determinare la svalutazione di un credito, ma di una causa in corso con un concorrente.

Trattasi, pertanto, di accantonamenti per rischi diversi, che, conformemente a quanto disposto dal codice civile, nel caso specifico risulta essere di natura determinata e di esistenza certa/probabile.

Occorrerà pertanto stanziare nella voce B12 del conto economico (accantonamento per rischi) l'importo di € 120.000,00 con contropartita Fondo cause in corso.

Accantonamento per rischi a Fondo cause in corso €120.000

Aspetto fiscale

Ai fini fiscali l'accantonamento è in deducibile (art 107 comma 4 del TUIR) ai fini IRES ed IRAP, poiché potrà essere dedotto solo nell'esercizio in cui verrà utilizzato.

Conseguentemente, occorrerà effettuare una variazione in aumento per € 120 mila e stanziare le relative imposte anticipate per € 33.480,00.

Attività imposte anticipate a Imposte anticipate 33.480€

D) CALCOLO IMPOSTE DIFFERITE ED ANTICIPATE

Sulla base di tutto sin qui esposto, si procederà a rilevare:

- crediti per imposte anticipate per € 327,87, con contropartita imposte (in relazione al rapporto di cambio del debito commerciale);
- crediti per imposte anticipate per € 33.480,00, con contropartita imposte (in relazione alla perdita probabile del contenzioso con un concorrente).

In nota integrativa occorrerà dettagliatamente indicare e prospettare il calcolo delle imposte anticipate e differite.

Bilancio di Verifica e Bilancio di chiusura al 31.12.2022

Le scritture di chiusura del bilancio d'esercizio si articolano - secondo quanto indicato da autorevole dottrina - in rettifiche di:

- imputazione,
- rettifiche di storno,
- rettifiche di valore ed epiloghi di rilevazione dei risultati d'esercizio.

Il Bilancio di chiusura, pertanto, a differenza del bilancio di verifica, rileverà, con specifico riferimento alla presente esercitazione, la contabilizzazione, al 31.12.2022, delle seguenti scritture:

- Rimanenze / lavori in corso su ordinazione;
- Fondo ammortamento impianti e macchinari (rettifiche di valore);
- Il maggior valore della partecipazione di € 20.000 anche in considerazione del fatto che il patrimonio netto della partecipata si osserverà alla data di approvazione del bilancio della stessa (rettifiche di valore);
- Il risconto passivo del credito di imposta 4.0 (rettifiche di storno);
- L'utile su cambi in relazione ai debiti commerciali e le relative imposte anticipate;
- Il fondo svalutazione crediti ed il fondo cause in corso (con annessa la fiscalità differita).

Di conseguenza, il bilancio di chiusura esporrà le imposte correnti, il risultato di esercizio e la conseguente variazione del patrimonio netto.

Si veda di seguito la differenza tra il bilancio di verifica ed il bilancio di chiusura.

Bilancio di verifica al 31/12/2022 (per far cogliere meglio le differenze con il Bilancio di chiusura, si utilizzano i medesimi schemi di bilancio; ove è indicata la dicitura "no considerata", indica il fatto che il bilancio di verifica non tiene conto della relativa iscrizione contabile che è stata effettuata in sede di bilancio di chiusura)

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

II - Immobilizzazioni materiali

2) impianti e macchinari (LORDO f.do amm.to) € 281.807,78

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI € **281.807,78**

III - Immobilizzazioni finanziarie

1) partecipazioni in

b) società collegate (no considerata la rivalutazione) € 100.000,00

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE € **100.000,00**

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B) € **381.807,78**

C) Attivo Circolante**I - Rimanenze**

3) Lavori in corso su ordinazione (no considerate) € 0,00

TOTALE RIMANENZE € **0,00**

II - Crediti

1) verso clienti (no considerato il fondo svalut) €100.000,00

5-bis) crediti tributari (no considerati) €

5-ter) imposte anticipate (no considerate)

5-quater) verso altri €

TOTALE CREDITI € **100.000,00**

IV - Disponibilità liquide

1) Depositi bancari e postali € 550.245,46

TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE € **550.245,46**

TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C) € **650.245,46**

TOTALE ATTIVO € **1.032.053,24**

PASSIVO**A) Patrimonio Netto**

I - Capitale € 200.000,00

IV - Riserva Legale € 50.000,00

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo € 162.352,79

IX - Utile (perdita) dell'esercizio (no considerato)

TOTALE PATRIMONIO NETTO € **412.352,79**

B) Fondi per rischi e oneri

4) Altri (no considerato) €

TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI € **0,00**

D) Debiti

4) Banche € 30.000,00

6) Acconti € 122.000,00

7) Fornitori	€ 183.333,33
12) Tributari	€ 70.000,00
<u>TOTALE DEBITI</u>	<u>€ 405.333,33</u>

E) Ratei e risconti

Risconti passivi (no considerato)	€
-----------------------------------	---

TOTALE PASSIVO € **817.686,12**

Differenza di periodo ante imposte	<u>€ 214.367,12</u>
------------------------------------	----------------------------

CONTO ECONOMICO

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 519.700,46
3) variazione dei lavori in corso su ordinazione (no considerato)	€
5) Altri ricavi e proventi	€ 31.666,66

TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE	€ 551.367,12
---------------------------------------	---------------------

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	€ 132.000,00
7) servizi	€ 82.000,00
8) per godimento di beni di terzi	€ 23.000,00
9) per il personale	€ 100.000,00
10) ammortamenti e svalutazioni (no considerato)	
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	€
d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	€
12) accantonamenti per rischi (no considerato)	€

TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE	€ 337.000,00
--------------------------------------	---------------------

DIFFERENZA A - B	€ 214.367,12
-------------------------	---------------------

C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI

17) Interessi e oneri finanziari (no considerato)	€
17-bis) utili e perdite su cambi (no considerato)	

TOTALE PROVENTI E ONERI FINANZIARI	€ ,00
---	--------------

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE

18) rivalutazioni	
a) di partecipazioni (no considerato)	

TOTALE RIVALUTAZIONI

TOTALE DELLE RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE	€ 0,00
--	---------------

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D)	€ 214.367,12
imposte correnti	

imposte differite e anticipate	
TOTALE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE	€
DIFFERENZA ANTE SCRITTURE DI CHIUSURA	€ 322.705,46

..*

Schemi di bilancio (stato patrimoniale e conto economico) in forma ordinaria della società ALFA S.p.a. al 31/12/2022.

Si indichino, inoltre, le informazioni da riportare in nota integrativa unicamente con riferimento ai punti 1) c) e 2) d).

BILANCIO AL 31/12/2022

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

II - Immobilizzazioni materiali

2) impianti e macchinari € 171.780,00

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI € **171.780,00**

III - Immobilizzazioni finanziarie

2) partecipazioni in

b) società collegate € 120.000,00

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE € **120.000,00**

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B) € **291.780,00**

C) Attivo Circolante

I - Rimanenze

3) Lavori in corso su ordinazione € 125.000,00

TOTALE RIMANENZE € **125.000,00**

II - Crediti

1) verso clienti € 99.500,00

5-bis) crediti tributari € 75.000,00

5-ter) imposte anticipate € 33.807,87

TOTALE CREDITI € **208.307,87**

IV - Disponibilità liquide

1) Depositi bancari e postali € 550.245,46

TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE € **550.245,46**

TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C) € **883.553,33**

TOTALE ATTIVO € **1.175.333,33**

PASSIVO

A) Patrimonio Netto

I - Capitale € 200.000,00

IV - Riserva Legale € 50.000,00

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo € 162.352,79

IX - Utile (perdita) dell'esercizio € 187.647,21

TOTALE PATRIMONIO NETTO € **600.000,00**

B) Fondi per rischi e oneri

4) Altri € 120.000,00

TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI € **120.000,00**

D) Debiti

4) Banche € 30.000,00

6) Acconti € 122.000,00

7) Fornitori € 183.333,33

12) Tributari € 70.000,00

TOTALE DEBITI € **405.333,33**

E) Ratei e risconti

Risconti passivi € 50.000,00

TOTALE PASSIVO € **1.175.333,33**

CONTO ECONOMICO

E) <u>VALORE DELLA PRODUZIONE</u>	
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 519.700,46
3) variazione dei lavori in corso su ordinazione	€ 125.000,00
5) Altri ricavi e proventi	€ 31.666,66
TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE	€ 669.705,46
F) <u>COSTI DELLA PRODUZIONE</u>	
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	€ 132.000,00
7) servizi	€ 82.000,00
8) per godimento di beni di terzi	€ 23.000,00
9) per il personale	€ 100.000,00
10) ammortamenti e svalutazioni	
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	€ 30.000,00
d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	€ 500,00
12) accantonamenti per rischi	€ 120.000,00
TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE	€ 482.500,00
DIFFERENZA A - B	€ 187.205,46
G) <u>PROVENTI E ONERI FINANZIARI</u>	
17) Interessi e oneri finanziari	€ 10.000,00
17-bis) utili e perdite su cambi	(€ 1.366,12)
TOTALE PROVENTI E ONERI FINANZIARI	(€ 11.366,12)
H) <u>RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE</u>	
18) rivalutazioni	
b) di partecipazioni	€ 20.000,00
TOTALE RIVALUTAZIONI	€ 20.000,00
TOTALE DELLE RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE	€ 20.000,00
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D)	€ 195.839,34
imposte correnti	€ 50.000,00
imposte differite e anticipate	€ 33.807,87
TOTALE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE	€ 83.807,87
<u>UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO</u>	€ 179.647,21

In relazione alla nota integrativa, occorrerà:

- **in relazione alla partecipazione** che la società ALFA S.p.A. detiene in un'impresa collegata sarà necessario indicare gli elementi di inizio esercizio e di fine esercizio mettendo in evidenza in un adeguato prospetto informativo le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio.

ALFA SRL – P.I. 09977869879 – con sede in Torino, Via...	Valore di inizio esercizio: 100.000,00	P.N. al 31.12.2022: 130.000
---	---	-----------------------------

	Partecipazioni in imprese collegate
Valore di inizio esercizio	100.00,00
Variazioni nell'esercizio	20.000,00
Svalutazioni effettuate nell'esercizio	Zero
Valore di bilancio	120.000,00

- **In relazione alle operazioni di leasing**, secondo il n.22 del primo comma dell'art. 2427, occorrerà fornire un apposito prospetto con riferimenti a tutti gli elementi del contratto (numero del contratto, società di leasing, data stipula, n. rate, importo rate con suddivisione di quota capitale e quota interessi, durata, bene, valore bene), dove venga riportato il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio. Sostanzialmente è necessario fornire una rappresentazione del metodo finanziario;

anni	10
rate anno	2
rata	-9000
tasso	3%
costo bene	150.000
riscatto	20.000
numero canoni	20
VA	156.835,52 €

rata n.	data	importo rata	quota capitale	quota interesse	valore attuale capitale residuo
1	01/01/2022	9.000,00 €	9.000,00 €	- €	147.835,52 €
2	01/06/2022	9.000,00 €	6.782,47 €	2.217,53 €	141.053,05 €
3	01/01/2023	9.000,00 €	6.884,20 €	2.115,80 €	134.168,84 €
4	01/06/2023	9.000,00 €	6.987,47 €	2.012,53 €	127.181,38 €
5	01/01/2024	9.000,00 €	7.092,28 €	1.907,72 €	120.089,10 €
6	01/06/2024	9.000,00 €	7.198,66 €	1.801,34 €	112.890,43 €
7	01/01/2025	9.000,00 €	7.306,64 €	1.693,36 €	105.583,79 €
8	01/06/2025	9.000,00 €	7.416,24 €	1.583,76 €	98.167,55 €
9	01/01/2026	9.000,00 €	7.527,49 €	1.472,51 €	90.640,06 €
10	01/06/2026	9.000,00 €	7.640,40 €	1.359,60 €	82.999,66 €
11	01/01/2027	9.000,00 €	7.755,01 €	1.244,99 €	75.244,66 €
12	01/06/2027	9.000,00 €	7.871,33 €	1.128,67 €	67.373,33 €
13	01/01/2028	9.000,00 €	7.989,40 €	1.010,60 €	59.383,93 €
14	01/06/2028	9.000,00 €	8.109,24 €	890,76 €	51.274,68 €
15	01/01/2029	9.000,00 €	8.230,88 €	769,12 €	43.043,80 €
16	01/06/2029	9.000,00 €	8.354,34 €	645,66 €	34.689,46 €
17	01/01/2030	9.000,00 €	8.479,66 €	520,34 €	26.209,80 €
18	01/06/2030	9.000,00 €	8.606,85 €	393,15 €	17.602,95 €
19	01/01/2031	9.000,00 €	8.735,96 €	264,04 €	8.867,00 €
20	01/06/2031	9.000,00 €	8.867,00 €	133,00 €	0,00 €

RAPPRESENTAZIONE METODO FINANZIARIO:

anno	ammortamento civilistico	valore netto contabile	Fondo ammortamento
2022	15.000,00 €	135.000,00 €	15.000,00 €
2023	15.000,00 €	120.000,00 €	30.000,00 €
2024	15.000,00 €	105.000,00 €	45.000,00 €
2025	15.000,00 €	90.000,00 €	60.000,00 €
2026	15.000,00 €	75.000,00 €	75.000,00 €
2027	15.000,00 €	60.000,00 €	90.000,00 €
2028	15.000,00 €	45.000,00 €	105.000,00 €
2029	15.000,00 €	30.000,00 €	120.000,00 €
2030	15.000,00 €	15.000,00 €	135.000,00 €
2031	15.000,00 €	- €	150.000,00 €

- **In relazione alla fiscalità differita**, secondo il n.14 del primo comma dell'art. 2427, occorrerà indicare e prospettare dettagliatamente il calcolo delle imposte anticipate e differite, attraverso un apposito prospetto contenente:

a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;

b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

Prospetto di riconciliazione tra onere di bilancio e onere teorico IRES

Descrizione	Importo
Risultato prima delle imposte	195.839,34
Onere fiscale teorico IRES	47.001,44
Differenze permanenti in aumento	-
Differenze permanenti in diminuzione	-
Risultato prima delle imposte rettificato per differenze permanenti (A)	195.839,34
Imposte IRES di competenza dell'esercizio	47.001,44
Differenze temporanee deducibili:	XXXX
Totale imponibile (A+B-C)	
Abbattimento ACE e altre variazioni rilevanti ai fini IRES	-
Totale imponibile fiscale	
Totale imposte correnti sul reddito imponibile	50.000,00

Riconciliazione tra aliquota ordinaria ed aliquota effettiva IRES

Descrizione	Importo
Aliquota ordinaria IRES %	24,00
+Effetto delle differenze permanenti (A)	-
-Effetto derivante dall'abbattimento ACE e altre variazioni IRES	-
Aliquota effettiva IRES %	24,00

Prospetto di riconciliazione tra onere di bilancio e onere teorico

Descrizione	Importo
Saldo valori contabili IRAP	195.839,34
Aliquota ordinaria IRAP %	3,90
Onere fiscale teorico IRAP	7.637,73
Differenze permanenti in aumento IRAP	-
Differenze permanenti in diminuzione IRAP	-
Saldo valori contabili IRAP rettificato per differenze permanenti (A)	195.839,34
Imposta IRAP di competenza dell'esercizio	7.637,73
Differenze temporanee deducibili	-
Totale imponibile (A+B+C)	195.839,34
Altre deduzioni rilevanti IRAP	-
Totale imponibile fiscale	195.839,34
Totale imposte correnti sul reddito imponibile	7.637,73

4) Alla data di chiusura del bilancio, la società ALFA S.p.a. viene scissa parzialmente attribuendo alla beneficiaria BETA S.p.a., già esistente, parte delle sue attività e passività.
Si ipotizzino le condizioni operative di tale scissione ed i valori contabili interessati e si redigano le relative scritture contabili, tenendo presente quanto segue:
a) il capitale della beneficiaria viene aumentato in misura superiore al valore contabile dei beni attribuiti;
b) la società beneficiaria Beta possiede il 10% azioni della società scissa.

PRINCIPALI ASPETTI CIVILISTICI DELLA SCISSIONE

La scissione societaria è disciplinata nella sezione III del Capo X del Titolo V del Codice civile, più precisamente dagli artt. da 2506 a 2506 quater cc. Sono numerosi i richiami agli art. da 2501 a 2505-quater in tema di fusione societaria.

La scissione è quell'operazione attraverso cui il patrimonio di una società ("scissa") viene attribuito, parzialmente o totalmente, ad altre società ("beneficiarie"), di nuova costituzione o già esistenti.

Il patrimonio trasferito a ciascuna beneficiaria non deve essere necessariamente costituito da una o più aziende o rami di azienda, ma può anche essere composto da singoli beni o gruppi di beni (ad esempio uno o più appartamenti nella scissione di una società immobiliare).

Per quanto riguarda le finalità economiche, la scissione è un'operazione molto complessa che consente, a seconda della sua configurazione, di raggiungere diversi obiettivi, di cui si indicano quelli ritenuti di maggiore importanza dall'OIC 4:

- Ridefinizione dell'assetto proprietario dell'impresa
- Riorganizzazione o ristrutturazione dell'impresa
- Particolare forma di cessione d'azienda o un'operazione propedeutica ad una cessione di azienda

L'art. 2506 c.c. prevede due possibili forme di scissione: **totale** o **parziale**.

Con la **scissione totale**, la società si scinde completamente a favore di due o più società beneficiarie già esistenti o di nuova costituzione. In tal modo la società scissa cessa di esistere.

Il caso in esame trattasi invece di **scissione di tipo parziale**, ove la società Alfa destina parte del suo patrimonio ad un'altra società Beta, già esistente. I soggetti sono legati tra loro da rapporti di partecipazione.

Inoltre, la **ripartizione** delle azioni/quote può essere **proporzionale**, in tutti i casi in cui a ciascun socio della scissa vengono attribuite azioni o quote di ciascuna beneficiaria in proporzione alla propria quota di partecipazione, mentre si realizza una ripartizione **non proporzionale** in tutti gli altri casi.

Sulla base dell'attuale normativa è possibile, con il consenso unanime dei soci, assegnare ad uno o più soci azioni o quote della società scissa anziché azioni o quote di una delle società beneficiarie (scissione "asimmetrica"); pertanto si può configurare un numero elevato di possibili combinazioni di tale operazione. Sono inoltre ammesse sia le scissioni omogenee che le scissioni progressive o regressive, con il passaggio da società di persone a società di capitali e viceversa.

La **scissione parziale** è l'operazione attraverso la quale la società scissa trasferisce ad una o più beneficiarie, già esistenti o anche di nuova costituzione, una parte del proprio patrimonio. In questo caso, la società scissa non si estingue ma, al contrario, rimane in vita, seppur con un patrimonio netto inferiore. Nella prassi è solito effettuare studi di fattibilità dell'operazione valutando, una volta terminata l'operazione, come si presenterebbe la situazione patrimoniale delle società interessate dall'operazione, al fine di verificare la sussistenza dei presupposti di continuità aziendale. Sarebbe assurdo, infatti, porre in essere operazioni per il quale la società scissa o anche le stesse beneficiarie si trovasse, post-operazione, con una situazione patrimoniale ed economica inefficiente.

A questo punto si concretizzano due tipologie di problemi. Nella scissione parziale a favore di una beneficiaria già esistente possono determinarsi sia **differenze da annullamento** sia **differenze da concambio**, così come segue:

- la determinazione di **differenza da scissione da annullamento** si verifica quando è necessario, come si vedrà nel caso in esame, eliminare il costo della partecipazione nella scissa posseduta dalla beneficiaria. Tale differenza è costituita dalla differenza tra il costo della partecipazione nella scissa iscritta nel bilancio della beneficiaria e la frazione di patrimonio netto della scissa trasferita alla beneficiaria. La partecipazione del 10% di Alfa posseduta da Beta deve essere annullata e sostituita con le attività e passività della scissa Alfa che vengono trasferite alla beneficiaria Beta e che figurano nel bilancio post scissione in luogo della partecipazione; in tal caso possono emergere delle differenze in conseguenza del diverso valore delle attività e passività trasferite da Alfa e il valore della partecipazione precedentemente iscritta nel bilancio di Beta;

Si avrà un **avanzo da annullamento** quando il costo della partecipazione nella scissa posseduta dalla beneficiaria è minore della frazione di patrimonio netto della scissa trasferita alla beneficiaria, viceversa si configurerà un **disavanzo da annullamento**.

- La determinazione della **differenza da concambio**, originata dalla differenza tra l'aumento di capitale sociale deliberato dalla società beneficiaria e la frazione di patrimonio netto della scissa trasferito alla beneficiaria. Si tratta di determinare la quantità di azioni che, nel caso specifico Beta (beneficiaria) deve riconoscere ad Alfa (scissa) in cambio delle azioni possedute in Alfa (scissa). Quando l'aumento di capitale della beneficiaria è maggiore della frazione di patrimonio netto della scissa trasferita alla beneficiaria, si configurerà un **disavanzo da concambio**, viceversa si configurerà un **avanzo da concambio**.

Contabilmente, si recepiscono nei bilanci delle beneficiarie, le attività e le passività della scissa, opportunamente dettagliate nel **progetto di scissione** ex. art 2506-bis. Il progetto di scissione deve contenere gli stessi elementi indicati nel primo comma dell'art. 2501-ter (progetto di fusione) ed inoltre l'esatta descrizione degli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie e dell'eventuale conguaglio in denaro di cui al comma 2 dell'art. 2506. Nel caso specifico, dove la società beneficiaria, Beta, è una soltanto, gli elementi dell'attivo che non vengono iscritti nel progetto di scissione rimangono in capo alla società trasferente Alfa (comma 2 dell'art.2506-bis). Degli elementi del passivo, la cui destinazione non è desumibile dal progetto, rispondono in solido sia la società scissa che la società beneficiaria. La responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito alla società beneficiaria.

Definito il progetto di scissione, documento peraltro inderogabile, sarà necessario redigere le **situazioni patrimoniali** ex. Art. 2501-quater delle società partecipanti all'operazione straordinaria, riferite ad una data non anteriore di oltre centoventi giorni al giorno in cui il progetto di scissione verrà depositato nella sede della società, potendosi la stessa sostituire con il bilancio di esercizio, se chiuso non oltre i sei mesi prima del

giorno del deposito del progetto. Nel caso specifico, l'operazione di scissione viene effettuata in concomitanza della chiusura dell'esercizio, pertanto si potrà utilizzare il bilancio dell'esercizio 2022.

L'organo amministrativo delle società partecipanti alla scissione dovrà altresì predisporre la **relazione di cui all'art. 2501-quinquies**, che illustri e giustifichi, sotto il profilo giuridico ed economico, il progetto di scissione ed in particolare il rapporto di cambio delle azioni o delle quote, indicando i criteri di determinazione del rapporto di cambio e delle eventuali difficoltà di valutazione.

Inoltre, essendo la scissione un'operazione tutt'altro che istantanea, è normale che tra la data di deposito del progetto di fusione e la data di delibera in merito alla decisione sulla scissione, possano verificarsi modifiche rilevanti degli elementi dell'attivo e del passivo. Tali devono essere indicate nelle relazioni dell'organo amministrativo ex. Art. 2501-quinquies, comma 3.

Si applica alla scissione anche l'art. 2501-sexies relativo alla **relazione degli esperti** riguardante la congruità del rapporto di cambio. La situazione patrimoniale prevista dall'art. 2501-quater e le relazioni previste dagli art. 2501-quinquies e 2501-sexies, non sono richieste quando la scissione avviene mediante la costituzione di una o più nuove società e non siano previsti criteri di attribuzione delle azioni o quote diversi da quello proporzionale o quando la scissione avviene mediante scorporo. Con il consenso unanime dei soci e dei possessori di altri strumenti finanziari che danno diritto di voto nelle società partecipanti alla scissione (es. titolari di obbligazioni convertibili) l'organo amministrativo può essere esonerato dalla redazione dei documenti di cui sopra.

La scissione, ai sensi dell'art. 2506-quater, ha effetto dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie; Tranne che nel caso di scissione mediante costituzione di società nuove, può essere stabilita una data successiva. Per gli effetti a cui si riferiscono i punti 5 e 6 dell'art. 2501-ter, possono essere stabilite anche date anteriori. Si applica il quarto comma dell'art. 2504-bis in relazione al primo bilancio successivo all'operazione e all'emersione di un disavanzo o avanzo di scissione.

Dal punto di vista operativo bisogna dunque seguire quanto di seguito riportato:

- Predisposizione ed approvazione da parte dell'organo amministrativo delle società partecipanti del progetto di scissione di cui all'art.2506-bis.
- Deposito nella sede delle società partecipanti alla scissione, ovvero pubblicati sul sito internet delle stesse, durante i 30 giorni che precedono la decisione in ordine alla scissione, salvo che i soci rinuncino al termine con consenso unanime, e finché la scissione sia decisa:
 - Il progetto di scissione con le relazioni, ove redatte, indicate negli artt. 2501-quinquies e 2501 - sexies;
 - fascicoli di bilancio degli ultimi 3 esercizi delle società partecipanti
 - situazioni patrimoniali delle società partecipanti, ove redatte, a norma dell'art. 2501-quater
- Deposito per l'iscrizione presso il Registro Imprese del progetto di scissione come sopra approvato (2506-bis, comma 5 - 2501-ter, comma 3 C.c.)
- Iscrizione nel Registro Imprese del Progetto di scissione ex. art. 2506-bis.
- Decisione dei soci in ordine alla scissione mediante approvazione del Progetto di scissione. La decisione dovrà avvenire almeno 30 giorni dopo l'iscrizione del Progetto di scissione nel Registro Imprese ed il deposito dei citati documenti presso la sede sociale. Entrambi i termini (iscrizione e deposito) sono derogabili unanimemente dai soci. Si applica l'art. 2506-ter c.c. che rimanda agli art.

2502 (Decisione in ordine alla fusione) e agli art. 2501-ter e 2501-septies per i termini indicati.

- Deposito per l'iscrizione nel Registro Imprese della Decisione di scissione, a norma dell'art. 2502-bis, insieme agli atti di cui all'art. 2501-septies.
- Iscrizione della Decisione dei soci nel Registro Imprese
- Stipula dell'Atto di Scissione, dove se necessario vengono modificati gli statuti delle società partecipanti all'operazione e dove viene dato effetto al trasferimento del compendio dei beni. Tra l'iscrizione della Decisione e la stipula dell'Atto di scissione devono intercorrere almeno 60 giorni per l'eventuale opposizione dei creditori. (termine ridotto a 30 gg per le Srl.) Si applica l'art. 2503. È necessario rispettare le disposizioni dell'art. 2503-bis, qualora sia presente l'assemblea degli obbligazionisti.
- Deposito dell'Atto di scissione per l'iscrizione nel Registro Imprese (art.2504 c.c)
- Iscrizione dell'Atto nel Registro Imprese e conseguente efficacia giuridica contabile e fiscale della scissione (art. 2504-bis c.c.)

Ai sensi dell'art. 2506-quater del Codice civile, l'effetto legale della scissione si verifica alla data dell'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione relative alle società beneficiarie. Tale effetto può essere postdatato per le sole scissioni per incorporazione, con società beneficiarie già esistenti. È ammessa, come per le fusioni, la retrodatazione della data di inizio della partecipazione agli utili delle nuove azioni o quote e la retrodatazione dei soli effetti contabili e fiscali, ma occorre tener conto delle disposizioni in materia dell'art. 173 del T.U.I.R. Eseguite le iscrizioni dell'atto di scissione, l'invalidità della scissione non può più essere pronunciata ed i soci ed i terzi danneggiati dalla scissione possono solo far ricorso all'azione per il risarcimento del danno (art. 2506-ter che richiama l'art. 2504-quater del Codice Civile).

Trattando l'esercizio in esame di una scissione parziale a favore di una società beneficiaria preesistente si specifica che la beneficiaria Beta non potrà assegnare azioni o quote ai soci della scissa in sostituzione delle azioni di quest'ultima possedute. Ciò significa che la partecipazione di Beta in Alfa, deve essere annullata anche se fosse totalitaria, a fronte della corrispondente quota di patrimonio ricevuta dalla scissa Alfa. Tale annullamento genera nella normalità dei casi un avanzo o disavanzo di scissione, che è analogo, all'avanzo o disavanzo di fusione "da annullamento".

PRINCIPALI EFFETTI FISCALI DELLA SCISSIONE

Dal punto di vista delle imposte sul reddito, la scissione rappresenta un'operazione neutrale, ovvero non vengono generati componenti positivi o negativi di reddito né in relazione alla società scissa (art. 173 c.1 TUIR) né in relazione alle beneficiarie (art. 173 c.2 TUIR) né in capo ai soci delle società che partecipano alla scissione (art. 173 c.3).

Il comma 2 ribadisce l'irrelevanza fiscale dell'avanzo e del disavanzo da concambio e da annullamento: i maggiori valori iscritti ad incremento degli elementi patrimoniali della società scissa, per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo, non sono tassabili nei confronti della società beneficiaria.

Di conseguenza, i beni ricevuti sono valutati, fiscalmente, in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte dirette, facendo risultare da un apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. In sostanza, si determinano doppi valori, civilistici e fiscali, in quanto a seguito dell'abolizione dell'imposta sostitutiva prevista in precedenza dall'articolo 6 del D.Lgs n. 358/97, i maggiori valori non hanno alcun riconoscimento fiscale. Il comma 4 dell'articolo 173 fissa il criterio di ripartizione delle posizioni soggettive della società scissa. In particolare, le posizioni soggettive connesse, specificamente o per insiemi, ad elementi del patrimonio scisso, seguono l'elemento a cui si riferiscono; quelle non connesse ad elementi del patrimonio scisso sono attribuite in proporzione alle rispettive quote del patrimonio netto contabile attribuite e rimaste, rispettivamente, alla beneficiaria e alla scissa. La connessione riguarda le voci presenti nello stato patrimoniale.

L'articolo 173, poi, regola gli obblighi di versamento degli acconti relativi alle imposte e delle ritenute (comma 5), la retrodatazione degli effetti della scissione (comma 7) e la scissione senza effetto retroattivo (comma 8), nella quale l'ammortamento dei beni materiali deve essere ragguagliato alla durata dell'utilizzo dei beni da parte della società scissa e delle società beneficiarie.

Con riferimento alle riserve in sospensione d'imposta, il comma 9 ne prevede la ricostituzione da parte delle beneficiarie in proporzione all'ammontare del patrimonio netto contabile trasferito o rimasto: tuttavia, se la sospensione d'imposta dipende da eventi che riguardano specifici elementi patrimoniali della società scissa, le riserve devono essere ricostituite dalle beneficiarie che acquisiscono tali elementi.

Il comma 9 si occupa anche dell'eventuale tassazione delle riserve in sospensione d'imposta, iscritte nel bilancio della società scissa, nell'ipotesi di mancata ricostituzione delle stesse e richiama espressamente le disposizioni dettate per le fusioni dall'articolo 172, commi 5 e 6: i riferimenti ivi previsti alla società incorporante o risultante dalla fusione si devono intendere effettuati alle società beneficiarie.

Il comma 10, con riferimento alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione, prevede l'applicazione delle disposizioni dettate per le fusioni dall'articolo 172, comma 7: la società scissa è equiparata alla società fusa o incorporata, mentre la società beneficiaria è equiparata all'incorporante o alla società risultante dalla fusione. Pertanto, si applica anche l'articolo 35 del decreto-legge n. 223/06 che ha esteso le regole relative alla limitazione del riporto delle perdite alle fusioni (scissioni) con effetto retroattivo. Gli obblighi, i controlli e le responsabilità delle società che partecipano alla scissione sono dettati dai commi 12, 13 e 14.

Imposizione sostitutiva (art. 176 TUIR comma 2-ter)

Il comma 2-ter dell'art 176 del TUIR prevede, in alternativa al principio di neutralità, l'applicabilità di un regime di imposizione sostitutiva per il riconoscimento dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi agli asset recepiti. Le aliquote variano al variare dei valori da affrancare:

VALORI	IMPOSTA SOSTITUTIVA
fino a 5 mln €	12 %
da 5 mln € a 10 mln €	14 %
oltre 10 mln €	16%

I maggiori valori si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo di imposta

nel quale si esercita l'opzione. In caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi.

Infine, si deve tenere conto che le scissioni sono interessate, più di altre operazioni, alla norma antielusione, contenuta nell'articolo 37-bis del Dpr. n. 600/73: infatti, il fisco, data la neutralità di tali operazioni, è interessato a verificare le "valide ragioni economiche" poste a base delle stesse. Tali operazioni, di per sé non elusive, possono diventarle se collegate ad altre operazioni, prive di valide ragioni economiche e attuate al fine di aggirare obblighi o divieti tributari o al fine di ottenere indebite riduzioni di imposte. Se il fisco ravvisa l'intento elusivo, disconosce, ai soli fini fiscali, la validità dell'operazione.

Pertanto, i soci delle società partecipanti dovranno dimostrare ad esempio che le operazioni risultano sorrette da valide ragioni economiche, da oggettive esigenze di riorganizzazione aziendale e da azioni volte alla facilitazione dell'allargamento della compagine sociale a nuovi soci, o ancora che il trasferimento di uno o più elementi patrimoniali dalla scissa a favore della beneficiaria non ha comportato alcuna sottrazione dei beni al regime ordinario d'impresa.

..*

Ciò premesso, di seguito lo svolgimento della scissione prevista dall'esercitazione

- a) il capitale della beneficiaria viene aumentato in misura superiore al valore contabile dei beni attribuiti;
- b) la società beneficiaria Beta possiede il 10% azioni della società scissa.

In primo luogo, si individuano gli elementi dell'attivo e del passivo della scissa Alfa da trasferire a Beta.

PATRIMONIO DELLA SOCIETA' SCISSA ALFA DA TRASFERIRE A BETA

Impianti e macchinari (al valore netto contabile)	€	35.890,00
Banca	€	175.865,82
Crediti verso clienti	€	33.166,67
TOTALE ATTIVO	€	244.922,49

Debiti verso Fornitori	€ 194.922,49
TOTALE PASSIVO	€ 194.922,49
Valore Netto Contabile dei beni attribuiti (Frazione di patrimonio netto attribuita dalle riserve di utili)	€ 50.000,00
	€ 244.922,49

Si individuano, ora, le differenze da concambio e da annullamento.

DIFFERENZA DA CONCAMBIO

Nella fattispecie, i soci terzi della scissa Alfa (pari al 90% del capitale sociale), diventano soci nella società beneficiaria mediante l'emissione da parte della beneficiaria Beta, di nuove azioni che saranno acquistate dai soci della scissa.

Occorre, pertanto, conoscere i seguenti dati:

- Il rapporto di cambio;
- Il numero delle azioni da parte di Beta in Alfa;
- Il valore nominale di tali azioni.

La formula per la determinazione dell'aumento di capitale è infra esposta:

rapporto di cambio (RC) x n. azioni vecchie = n. azioni nuove

n azioni nuove x valore nominale = AUMENTO DI CAPITALE

Nel caso specifico, l'esercitazione (e quindi, di fatto, dovrebbe essere una previsione del progetto di scissione) ci chiede espressamente che "il capitale della beneficiaria viene aumentato in misura superiore al valore contabile dei beni attribuiti"

Si ritiene ragionevole, pertanto, che l'aumento del capitale sociale debba essere superiore al valore del patrimonio netto da scindere e quindi l'aumento del capitale sociale deve essere superiore, in base a quanto sopra rappresentato, di € 45.000,00.

Come detto, il valore dell'aumento di capitale deve tenere conto del rapporto di cambio.

Al fine di ottenere l'aumento di capitale prescritto nell'esercizio, abbiamo ipotizzato un rapporto di cambio pari a 0,4, determinato sulla base della seguente formula.

$$\text{RAPPORTO DI CAMBIO} = \frac{\text{valore unitario azioni società scissa relative al ramo scisso}}{\text{valore unitario azioni società beneficiaria}}$$

dove:

- i) Il valore unitario azioni società scissa relative al ramo scisso è determinato sulla base della seguente formula:

$$\text{valore economico del ramo scisso} / \text{n° azioni società scissa}$$

- ii) Il valore unitario azioni società beneficiaria è determinato sulla base della seguente formula:

$$\text{valore economico della società beneficiaria} / \text{n° azioni società beneficiaria}$$

Ipotizziamo:

- i) un capitale sociale di Alfa di 200.000 € (come esposto negli schemi di bilancio precedenti) così composto:
- 2.000 azioni di Beta del valore di 10 = 20.000
 - 18.000 azioni di terzi del valore di 10 = 180.000
- ii) un capitale società della beneficiaria Beta, ante scissione, costituito da n. 10.000 azioni;
- iii) un valore economico del ramo scisso di € 250.000;
- iv) un valore economico della società beneficiaria di € 310.000

Di conseguente, numericamente (per semplicità espositiva è stato sopra individuato astrattamente i valori economici senza suddivisione delle singole voci), avremo il seguente rapporto di cambio:

$$\text{valore unitario azioni società scissa relative al ramo scisso} = 250.000 / 20.000 = 12,5$$

$$\text{valore unitario azioni società beneficiaria} = 310.000 / 10.000 = 31$$

$$\text{RAPPORTO DI CAMBIO} = 12,5 / 31 = 0,4$$

Trovato ora il rapporto di cambio, è possibile determinare l'aumento del capitale sociale.

La quota del patrimonio netto trasferito (quindi, sulla base dei dati esposti, € 50.000,00), di pertinenza di terzi (l'esercizio ci suggerisce che la quota di terzi è del 90%) è pari:

$$50.000 * 0,9 = € 45.000,00 \text{ (A)}$$

Come detto, abbiamo ipotizzato che il capitale sociale di Alfa, di 200.000 €, è così composto:

- 2.000 azioni appartenenti a Beta del valore di 10 = 20.000
- 18.000 azioni appartenenti a terzi del valore di 10 = 180.000

Per cui l'aumento di capitale sociale destinato ai soci terzi è:

$$18.000 * 0,4 = 7.200,00$$

$$7.200 * 10 = 72.000 \text{ aumento di capitale. (B)}$$

Confrontando l'aumento di capitale (€ 72.000) con la quota del patrimonio netto trasferito di terzi (€ 45.000,00), **troviamo un disavanzo di scissione da concambio per € 27.000,00.**

In questo modo, è stata rispettata la condizione dell'esercizio che imponeva un aumento di capitale ***"in misura superiore al valore contabile dei beni attribuiti"***.

Trattasi di caso inusuale. Tale circostanza (il disavanzo da concambio), al fine di assicurare l'**effettività** del nuovo capitale sociale. Implica, necessariamente, la redazione di una relazione di stima del patrimonio della società scissa ai sensi dell'art. 2343 cc con riferimento alla data di efficacia della scissione.

DIFFERENZA DA ANNULLAMENTO

Determiniamo la quota di patrimonio netto contabile di Alfa trasferito a Beta di pertinenza di Beta:

$$50.000 * 0,1 = € 5.000,00 \text{ (A)}$$

Ipotizziamo che il valore della partecipazione di Alfa nella contabilità di Beta, sia pari ad € 70.000,00-

Determinato la quota del costo di partecipazione di Alfa da confrontare con la quota del patrimonio netto contabile di Alfa trasferito a Beta come segue:

$$\langle (70 \text{ mila} / 600 \text{ mila}) = 11\% \rangle$$

$$11\% \text{ di } 70 \text{ mila} = 8.166,67.$$

Confrontiamo il costo della quota della partecipazione di Alfa nella contabilità di Beta con la quota del patrimonio netto contabile di Alfa trasferito a Beta.

In tal modo, il costo è superiore e pertanto si determina un disavanzo da annullamento, pari ad € 3.166,67 come infra determinato:

$$= 8.166,67 \text{ MENO } 5.000 \text{ €} = \underline{3.166,67} \text{ € } \text{ **disavanzo di scissione da annullamento**}$$

SCRITTURE CONTABILI

Avendo illustrato, come richiesto dall'esercitazione, le condizioni operative della scissione ed i valori contabili interessati, si procede ora a redigere le relative scritture contabili

Scritture contabili della società scissa Alfa

DARE		AVERE		
diversi	a	Diversi		€ 244.922,49
Debiti verso fornitori			€ 194.922,49	
Riserva			€ 50.000,00	
		impianti e macchinari	€ 35.890,00	
		Banca	€ 175.865,82	
		Clienti	€ 33.166,67	

Scritture contabili beneficiaria

In primo luogo, si registra il carico delle poste derivanti dalla scissione

DARE		AVERE		
diversi	a	Diversi		€ 244.922,49
impianti e macchinari	impianti e macchinari		€ 35.890,00	
Banca	Banca		€ 175.865,82	
Clienti	Clienti		€ 33.166,67	

		Debiti verso fornitori	€ 194.922,49	
		Società Alfa conto scissione	€ 50.000,00	

Si rilevano ora i disavanzi ottenuti e l'aumento del capitale sociale, e si procede all'annullamento della partecipazione

DARE		AVERE		
diversi	a	Diversi		€ 80.166,67
Società Alfa conto scissione			€ 50.000,00	
Disavanzo da concambio			€ 27.000,00	
Disavanzo da annullamento			€ 3.166,67	
		Capitale sociale	€ 72.000,00	
		Partecipazione in Alfa	€ 8.166,67	

Si imputano i disavanzi ottenuti ad avviamento

DARE		AVERE	
Avviamento	a	Diversi	€ 30.166,67
		Disavanzo da concambio	€ 27.000,00
		Disavanzo da annullamento	€ 3.166,67

Ai sensi dell'Art. 2504-bis cc. comma 4:

“Se dalla scissione emerge un disavanzo, esso deve essere imputato, OVE POSSIBILE, agli elementi dell'attivo e del passivo delle società partecipanti alla scissione e, per la DIFFERENZA e nel rispetto delle condizioni previste dall'art.2426, ad AVVIAMENTO”.

Ora, vista la composizione dell'attivo patrimoniale trasferito, costituito essenzialmente da crediti e disponibilità liquide (ed in parte residuali a beni mobili), si è ritenuto opportuno imputare, ai fini della presente esercitazione, i disavanzi ad avviamento, visti anche i valori modesti dei beni, dell'avviamento e la redditività della società.

Si tenga presente che nel caso si tratti di un disavanzo da concambio (come nella presente esercitazione), al fine di assicurare l'effettività del nuovo capitale sociale, è necessario che venga redatta una relazione di stima del patrimonio della società scissa ai sensi dell'art. 2343 cc. con riferimento alla data di efficacia della scissione.