

BILANCIO DI ESERCIZIO

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



BILANCIO DI ESERCIZIO

La struttura del bilancio d'esercizio in Italia è disciplinata principalmente dagli articoli dal 2423 al 2435-bis del Codice Civile, integrati dal D.Lgs. 139/2015 che ha recepito la direttiva UE 2013/34 e dai principi contabili OIC.

Normativa di riferimento

- L'articolo 2423 del Codice Civile stabilisce che gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio, costituito da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario (introdotto dal D.Lgs. 139/2015) e nota integrativa.
- Gli articoli 2424 e 2425 definiscono, rispettivamente, lo schema dello stato patrimoniale e del conto economico, mentre l'articolo 2427 disciplina la nota integrativa.
- Il rendiconto finanziario è previsto per le società che non possono redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis.
- E 2013/34 e dai principi contabili OIC.



Articolazione del bilancio

- Stato patrimoniale: articolo 2424 c.c.
- Conto economico: articolo 2425 c.c.
- Nota integrativa: articolo 2427 c.c.
- Rendiconto finanziario: articolo 2425-ter c.c. (obbligatorio dal 2016 per i bilanci ordinari)
- Relazione sulla gestione: articolo 2428 c.c. (obbligatoria in determinati casi)



RIEPILOGO SEMPLIFICAZIONI TRA LE VARIE STRUTTURE DI BILANCIO

Semplificazioni	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Stato patrimoniale	Schema previsto per il bilancio abbreviato, esclusa la voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi".	Schema semplificato (ex art. 2435 bis c.c.)	Schema ex art. 2424 c.c.
Conto economico	Schema previsto per il bilancio abbreviato, escluse le voci "D.18.d - Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati" e "D.19.d - Svalutazioni di strumenti finanziari derivati".	Schema semplificato (ex art. 2435 bis c.c.)	Schema ex art. 2425 c.c.



Semplificazioni	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Rendiconto finanziario	Esonero		Obbligo
Nota integrativa	Esonero, salva l'indicazione in calce allo Stato patrimoniale di: <ul style="list-style-type: none"> • impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale; • compensi, anticipazioni e crediti concessi ad amministratori e sindaci. 	Obbligo di informativa ridotto	Obbligo
Relazione sulla gestione	Esonero, salva l'indicazione in calce allo Stato patrimoniale di azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute e acquistate o alienate nel corso dell'esercizio.	Esonero, salva l'indicazione in Nota integrativa di azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute e acquistate o alienate nel corso dell'esercizio.	Obbligo

Semplificazioni	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Criteri di valutazione	Facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale (anziché con il criterio del costo ammortizzato).		Criteri di valutazione ex art. 2426 c.c.
	Non sono applicabili le disposizioni sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati al <i>fair value</i> .	Valutazione degli strumenti finanziari derivati al <i>fair value</i> .	
	Facoltà di determinare le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni con l'approccio semplificato (basato sulla capacità di ammortamento, cioè sui flussi di reddito).	Determinazione delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni con il modello base (cioè in base ai flussi di cassa).	

BILANCIO MICRO

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



Regime semplificato per le micro imprese (art. 2435-ter c.c.)

- Introdotto dal D.Lgs. 18 agosto 2015 n. 139 (“decreto bilanci”)

Applicabile dai bilanci 2016 (esercizi iniziati dall’1.1.2016)

→ Obiettivo: riduzione degli oneri amministrativi per imprese di piccole dimensioni

- Aggiornamento 2024

D.Lgs. 6 settembre 2024 n. 125 (art. 16)

→ Incremento dei limiti dimensionali del 25% per:

- Attivo dello stato patrimoniale
- Ricavi
- (limite sui dipendenti invariato)



Regime semplificato per le micro imprese (art. 2435-ter c.c.)

- Motivazione:
Recepimento della direttiva UE 2023/2775 del 17 ottobre 2023
→ Adeguamento delle soglie alle variazioni inflazionistiche
- Effetti:
 - Ampliamento platea delle imprese beneficiarie
 - Società che possono redigere bilancio “micro”:
da ~600.000 a ~650.000 (≈ 77% delle società di capitali italiane)



Regime semplificato per le micro imprese (art. 2435-ter c.c.)

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	≤ 220.000 euro	≤ 5,5 milioni di euro	> 5,5 milioni di euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 440.000 euro	≤ 11 milioni di euro	> 11 milioni di euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

MODALITÀ DI COMPUTO DEI LIMITI DIMENSIONALI

- **Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale**

Il valore da considerare è la somma delle classi A, B, C e D dell'attivo.

- **Ricavi delle vendite e delle prestazioni**

Il valore utile al computo corrisponde alla voce A.1 del conto economico, riportato al netto di resi, sconti, abbuoni, premi e imposte direttamente correlate:

- **Numero dei dipendenti occupati**

Il criterio da applicare è quello della media giornaliera degli occupati rilevata nell'esercizio.



STATO PATRIMONIALE – BILANCIO MICRO

- Lo schema di Stato patrimoniale delle micro imprese è determinato secondo quanto disposto dall'art. 2435-*bis* c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-*ter* co. 2 c.c.).

Conseguentemente:

- lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani. Possono, quindi, essere omesse le voci contrassegnate da numeri arabi;
- le voci "A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" e "D - Ratei e risconti" dell'attivo possono essere comprese nella voce C.II dedicata ai crediti dell'attivo circolante;
- la voce "E - Ratei e risconti" del passivo può essere compresa nella voce "D - Debiti". I debiti e i ratei e risconti passivi possono, quindi, essere esposti nel passivo dello Stato patrimoniale, nel loro complesso, come unica voce;
- nelle voci "C.II - Crediti" dell'attivo circolante e "D - Debiti" del passivo devono essere separati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.



STATO PATRIMONIALE – BILANCIO MICRO

Attivo	Passivo
<p>A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata</p> <p>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria</p> <p>I - Immobilizzazioni immateriali</p> <p>II - Immobilizzazioni materiali</p> <p>III - Immobilizzazioni finanziarie</p> <p><i>Totale immobilizzazioni (B)</i></p> <p>C) Attivo circolante</p> <p>I - Rimanenze</p> <p>II - Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate</p> <p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</p> <p>IV - Disponibilità liquide</p> <p><i>Totale attivo circolante (C)</i></p> <p>D) Ratei e risconti</p>	<p>A) Patrimonio netto</p> <p>I - Capitale</p> <p>II - Riserva da soprapprezzo delle azioni</p> <p>III - Riserva di rivalutazione</p> <p>IV - Riserva legale</p> <p>V - Riserve statutarie</p> <p>VI - Altre riserve³⁷</p> <p>VIII - Utili (perdite) portati a nuovo</p> <p>IX - Utile (perdita) dell'esercizio</p> <p>X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio</p> <p><i>Totale</i></p> <p>B) Fondi per rischi e oneri</p> <p>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>D) Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</p> <p>E) Ratei e risconti</p>
TOTALE ATTIVO	TOTALE PASSIVO

CONTO ECONOMICO – BILANCIO MICRO

- **CONTO ECONOMICO**

- Lo schema di Conto economico delle micro imprese è determinato secondo quanto disposto dall'[art. 2435-bis](#) c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ([art. 2435-ter](#) co. 2 c.c.).
- Conseguentemente, le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate:
- "A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" e "A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione";
- "B.9.c - Trattamento di fine rapporto", "B.9.d - Trattamento di quiescenza e simili" e "B.9.e - Altri costi" per il personale;
- "B.10.a - Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali", "B.10.b - Ammortamento delle immobilizzazioni materiali" e "B.10.c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni";
- "C.16.b - Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" e "C.16.c - Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- "D.18.a - Rivalutazioni di partecipazioni", "D.18.b - Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni" e "D.18.c - Rivalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- "D.19.a - Svalutazioni di partecipazioni", "D.19.b - Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni" e "D.19.c - Svalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";



Conto economico

A) Valore della produzione

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni
- 2) e 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

Totale A)

B) Costi della produzione

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 7) per servizi
- 8) per godimento di beni di terzi
- 9) per il personale
 - a) salari e stipendi
 - b) oneri sociali
 - c), d) ed e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili, altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni
 - a), b) e c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni
 - d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) accantonamenti per rischi

- 13) altri accantonamenti
 - 14) oneri diversi di gestione
- Totale B)*



Conto economico

C) Proventi e oneri finanziari

15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime

16) altri proventi finanziari:

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

b) e c) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni e nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti

17-bis) utili e perdite su cambi

Totale (15 + 16 - 17 ± 17-bis)

D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie

18) rivalutazioni:

a), b) e c) di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni, di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

19) svalutazioni:

a), b) e c) di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni, di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

Totale delle rettifiche (18 - 19)

Risultato prima delle imposte (A - B ± C ± D)

20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

21) utile (perdite) dell'esercizio



BILANCIO ABBREVIATO

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



STATO PATRIMONIALE – BILANCIO ABBREVIATO

- La normativa sul bilancio abbreviato in Italia si basa principalmente sull'art. 2435-bis del Codice Civile, che disciplina modalità, requisiti e semplificazioni concesse alle società che rispondono a precisi limiti dimensionali.
- Il bilancio in forma abbreviata è un bilancio semplificato che può essere redatto dalle società che non superano determinati limiti dimensionali.
- Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'**articolo 2424** con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo



CONTO ECONOMICO – BILANCIO ABBREVIATO

- Nel Conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate (art. 2435-bis co. 3 c.c.):
- "A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" e "A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione";
- "B.9.c - Trattamento di fine rapporto", "B.9.d - Trattamento di quiescenza e simili" e "B.9.e - Altri costi" per il personale;
- "B.10.a - Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali", "B.10.b - Ammortamento delle immobilizzazioni materiali" e "B.10.c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni";
- "C.16.b - Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" e "C.16.c - Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- "D.18.a) - Rivalutazioni di partecipazioni", "D.18.b) - Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni", "D.18.c) - Rivalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni" e "D.18.d) - Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati";
- "D.19.a) - Svalutazioni di partecipazioni", "D.19.b) - Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni", "D.19.c) - Svalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni" e "D.19.d) - Svalutazioni di strumenti finanziari derivati".



RENDICONTO FINANZIARIO E RELAZIONE SULLA GESTIONE – BILANCIO ABBREVIATO

- Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del **Rendiconto finanziario** (art. 2435-bis co. 2 c.c.).
- Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della Relazione sulla gestione se indicano nella Nota integrativa (**art. 2435-bis** co. 6 c.c.):
- il numero e il valore nominale delle **azioni proprie** e delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (**art. 2428** co. 3 n. 3 c.c.);
- il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente, dei corrispettivi e dei motivi degli ac alienazioni (**art. 2428** co. 3 n. 4 c.c.).



NOTA INTEGRATIVA

- Il contenuto della Nota integrativa si ritrae, in primo luogo, dalla formulazione dell'**art. 2427** c.c., che ne detta il contenuto minimo. Ulteriori obblighi informativi sono, però, desumibili da altre disposizioni del codice civile. Tali obblighi attengono:
 - ai principi generali che regolano la redazione del bilancio, alla configurazione degli schemi obbligatori e ai criteri di valutazione (**artt. 2423, 2423-bis, 2423-ter, 2424** e **2426** c.c.);
 - al possesso di strumenti finanziari (**art. 2427-bis** c.c.);
 - a situazioni specifiche che possono caratterizzare ciascuna società, legate:
 - al possesso di partecipazioni in società di persone (**art. 2361** c.c.);
 - alla destinazione di beni o finanziamenti ad uno specifico affare (**artt. 2447-septies** e **2447-decies** c.c.);
 - all'esercizio dell'attività di direzione e di coordinamento da parte di un'altra società (**art. 2497-bis** c.c.);
 - ad operazioni straordinarie, quali la liquidazione e la fusione (**artt. 2490** e **2504-bis** c.c.);
 - alla tipologia di attività esercitata (società cooperative a mutualità prevalente, **art. 2513** c.c.).
- Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, l'**art. 2435-bis** c.c. prevede apposite semplificazioni per le informazioni da fornire.



N.	Informativa	Obbligo nei bilanci abbreviati
1	Criteri di valutazione	SI
2	Movimenti delle immobilizzazioni	SI
3-bis	Riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali	NO
4	Movimenti delle altre voci dell'attivo e del passivo	NO
5	Elenco delle partecipazioni	NO
6	Crediti e debiti di durata residua superiore a 5 anni; debiti assistiti da garanzie reali su beni della società	SI
6-bis	Variazioni dei cambi valutari successive alla chiusura dell'esercizio	NO
6-ter	Crediti e debiti per operazioni di pronti contro termine	NO
7	Composizione delle voci riguardanti i ratei e i risconti, gli altri fondi e le altre riserve del passivo	NO
7-bis	Origine, disponibilità e distribuibilità delle riserve di patrimonio netto	NO
8	Oneri finanziari capitalizzati	SI
9	Impegni non risultanti dallo Stato patrimoniale	SI
10	Ripartizione dei ricavi per attività e area geografica	NO

N.	Informativa	Obbligo nei bilanci abbreviati
11	Proventi da partecipazione diversi dai dividendi	NO
12	Composizione della voce relativa agli interessi e agli altri oneri finanziari	NO
13	Importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali	SI
14	Imposte anticipate e differite	NO
15	Numero medio di dipendenti, ripartiti per categoria	SI
16	Compensi degli amministratori e dei sindaci	SI
16-bis	Compensi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale	NO
17	Numero e valore nominale di ciascuna categoria di azioni	NO
18	Azioni di godimento, obbligazioni convertibili e titoli similari	NO
19	Altri strumenti finanziari emessi dalla società	NO
19-bis	Finanziamenti dei soci, con evidenza separata di quelli postergati	NO
20	Beni compresi nei patrimoni destinati a uno specifico affare	NO

N.	Informativa	Obbligo nei bilanci abbreviati
21	Proventi dei finanziamenti destinati a uno specifico affare	NO
22	Operazioni di <i>leasing</i> finanziario	NO
22-bis	Operazioni realizzate con parti correlate	SI
22-ter	Operazioni "fuori bilancio"	SI
22-quater	Eventi successivi	SI
22-quinquies	Il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme piu' grande di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonche' il luogo in cui e' disponibile la copia del bilancio consolidato	NO
22-sexies	Il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme piu' piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata nonche' il luogo in cui e' disponibile la copia del bilancio consolidato	SI
22-septies	La proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite	NO

CALCOLO IRES E IRAP DI UNA SOCIETA' DI CAPITALI

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



CONTO ECONOMICO AL 31/12/2024

DARE		AVERE	
Resi su vendite	1.050	Resi su acquisti	525
merci c/acquisti	6.247.500	Merci c/vendite	15.139.215
Spese per collaboratori a progetto	367.500	Merci c/rimanenze finali	525.000
Spese di rappresentanza	197.400	Interessi attivi bancari	1.260
Imposte e tasse varie deducibili	55.650	Utile su cambi (non realizzati)	31.500
Compensi titolo di borsa di studio	10.500	Plusvalenze alienazione	52.500
Spese telefonia fissa	4.725		
Spese telefoni cellulari	5.250		
Canoni leasing	52.500		
Compensi amministratori	105.000		
Compenso sindaci	18.900		
Elettricità, gas e acqua	231.000		
Manutenzioni contrattuali	5.250		
Salari e stipendi	4.515.000		
Contributi previdenziali	2.100.000		
Altri oneri sociali	105.000		
Accantonamento TFR	525.000		
Accantonamento f.do svalutazione magazzino	315.000		
Spese auto	31.500		
Ammortamento avviamento	105.000		
Ammortamento spese costituzione	31.500		
Ammortamento immobilizzazioni materiali	315.000		
Svalutazione crediti	21.000		
Perdite su crediti	52.500		
Interessi passivi	157.500		
TOTALE COSTI	15.576.225	TOTALE RICAVI	15.750.000

DATI AGGIUNTIVI ASSUNTI

- Durante l'anno 2024 sono stati pagati gli stipendi degli amministratori relativi all'anno 2024. Non sono stati pagati gli stipendi di competenza dell'anno 2024. Gli stipendi sono di importo uguale da 3 anni.
- Avviamento da acquisto ramo d'azienda pari a 525.000€ che è stato deciso di ammortizzare in 5 anni.
- E' stata operata una svalutazione del magazzino a causa di una repentina obsolescenza tecnologica cui sono soggette alcune merci;
- L'ammontare dei crediti commerciali è pari a 2.500.000 e non sono mai stati operate svalutazioni prima del 2024.



PARTECIPAZIONI

La società Delta S.p.a., nel corso del periodo di imposta 2024, ha venduto una partecipazione iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie, da sempre ivi classificate in bilancio, rilevando una plusvalenza pari a 52.500€.

La partecipazione era in una società quotata in Borsa.



PARTECIPAZIONI

- La **PEX (art. 87 TUIR)** prevede che le plusvalenze realizzate nel relativo regime non rientrino tra i ricavi soggetti a tassazione IRES o, per meglio dire, concorrano in percentuale minima al reddito imponibile dell'impresa.
- **A chi si applica?**

Il regime del PEX si applica ai soggetti di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) (S.p.A., S.r.l., S.a.p.A., enti commerciali residenti, cooperative).
- **Come funziona?**

Le plusvalenze generate in regime PEX concorrono alla formazione del reddito imponibile del **soggetto IRES** solo nella misura del **5%** con un taglio dunque dell'imponibile fiscale sulla plusvalenza di ben il 95% in base all'articolo 87 del TUIR.



PARTECIPAZIONI

- In quali casi la partecipazione può generare il regime del PEX?
 - A. Il possesso della partecipazione deve essere ininterrotto “dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell’avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente (cosiddetto criterio del LIFO)”;
 - B. le partecipazioni devono essere classificate nella categoria delle **immobilizzazioni finanziarie** nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
 - C. la residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 167, comma 4. Cioè la partecipata non deve essere residente in un paradiso fiscale (deve essere nella cosiddetta “**white list**”);
 - D. la società partecipata deve essere un’impresa commerciale secondo la definizione di cui all’articolo 55

Quanto al requisito d) va detto che per le quotate esso è ritenuto sempre verificato.



PARTECIPAZIONI

La società Delta S.p.a., nel corso del periodo di imposta 2024, ha venduto una partecipazione iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie, da sempre ivi classificate in bilancio, rilevando una plusvalenza pari a 52.500€.

La partecipazione era in una società quotata in Borsa.

PLUSVALENZA	5% IMPONIBILE	VARIAZIONE IN DIMINUZIONE
52.500	2.625	49.875 ↓



IMU

Tra le imposte e tasse varie è ricompresa IMU dovuta su immobili **NON** strumentali per 52.500.

Si assume che le altre imposte e tasse siano interamente deducibili.

N.B. Sono solo deducibili se pagate (principio di cassa).



IMU

- Per poter portare in deduzione l'IMU dal reddito d'impresa o professionale è necessario che essa sia relativa ai fabbricati strumentali. Assume, quindi, rilevanza il requisito della "strumentalità" del bene immobile.
- Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano beni immobili strumentali, ai sensi dell'art.43, comma 2, TUIR (DPR 917/86):
 - gli immobili strumentali per destinazione, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore, indipendentemente dalla loro natura o dalle loro caratteristiche; rileva, pertanto, solo l'utilizzo esclusivo (e non promiscuo) esercitato direttamente dall'imprenditore possessore dell'immobile (e non da terzi);
 - gli immobili strumentali per natura, cioè quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di una diversa utilizzazione senza una radicale trasformazione e diversi da quelli abitativi.



IMU

La deduzione dell'IMU pagata sugli immobili strumentali interessa i soggetti passivi titolari di:

- reddito d'impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arte o professione, pertanto:
- le società e gli enti commerciali residenti;
- gli enti non commerciali, con riguardo all'IMU sui beni relativi all'attività commerciale esercitata;
- le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e le imprese individuali, familiari o coniugali (per l'IMU sui beni relativi all'attività commerciale esercitata);
- le persone fisiche, le società e gli enti non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- i professionisti e gli studi professionali;
- le società di persone e le imprese individuali in contabilità semplificata.



IMU

Tra le imposte e tasse varie è ricompresa IMU dovuta su immobili **NON** strumentali per 52.500.

Si assume che le altre imposte e tasse siano interamente deducibili.

N.B. Sono solo deducibili se pagate (principio di cassa).

PLUSVALENZA	0% DEDUCIBILE	VARIAZIONE IN AUMENTO
52.500	0	52.500 



COMPENSO AMMINISTRATORI

La società Delta S.p.a., nel corso del periodo di imposta 2024, pagato il compenso amministratori 2023 e non ha pagato il compenso di competenza del 2024 pari sempre ad euro 105.000€



COMPENSO AMMINISTRATORI

- Al termine dell'esercizio l'azienda deve verificare l'avvenuto **pagamento** dei **compensi** spettanti agli **amministratori** così come deliberati dall'assemblea dei soci.
- In particolare, assume rilievo, **la data del prossimo 12 gennaio**, in quanto rappresenta la data entro la quale procedere alla materiale erogazione di detti emolumenti al fine di poter beneficiare della deduzione dal reddito della società nel periodo d'imposta terminato. **L'articolo 95, comma 5, del Tuir** prevede, infatti, che la **deducibilità** in capo alla società del compenso dell'amministratore possa avvenire solo quando il compenso sia stato materialmente versato.



COMPENSO AMMINISTRATORI

- Ne consegue che, se il compenso per l'anno 2023 verrà versato entro il 12 gennaio 2024, esso sarà **deducibile nell'anno di imposta 2023**. Diversamente, se verrà versato dal 13 gennaio 2024 non sarà deducibile nel 2023.
- Peraltro, tale distinzione non è valida in tutte le circostanze. Occorre infatti effettuare un ulteriore distinguo a seconda della tipologia di reddito conseguito dall'amministratore, potendo, quindi, trovare applicazione il **principio di cassa "allargato" o "stretto"**.



COMPENSO AMMINISTRATORI

La società Delta S.p.a., nel corso del periodo di imposta 2024, pagato il compenso amministratori 2023 e non ha pagato il compenso di competenza del 2024 pari sempre ad euro 105.000€

COMP. AMM.RI 2023	0% DEDUCIBILE	VARIAZIONE IN AUMENTO/DIMINUZIONE
105.000	100	105.000 ↓ VAR. DIM.
COMP. AMM.RI 2024		
105.000	0	105.000 ↑ VAR. AUM.



SPESE RAPPRESENTANZA

- Il D.Lgs. n. 147/2015, ha modificato in maniera significativa la precedente norma del reddito di impresa, riformulando il secondo è il terzo periodo del secondo comma dell'**articolo 108 del DPR n 917/86**.

Articolo che nella sua formulazione attuale prevede che:

- *“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle Stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell’impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all’1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; dallo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni”*



SPESE RAPPRESENTANZA

- Il Decreto 19/11/2008 considera **spese di rappresentanza** inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazione di beni e servizi:
- A titolo gratuito;
- Con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- Ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa;
- Coerenti con pratiche commerciali di settore.
- Sono costi che mirano ad **accrescere il prestigio e l'immagine** dell'impresa. E, quindi, indirettamente creano una mera aspettativa di maggiori vendite, essendo tese a potenziarne le possibilità di sviluppo.



CALCOLO PROVENTI GESTIONE CARATTERISTICA

Merci c/vendite	15.139.215
Merci c/ rimanenze	525.000
Resi su vendite	-1.260
TOTALE RICAVI	15.662.955



SPESE RAPPRESENTANZA

10.000.000	1,5%	150.000	
5.662.955	0,6%	33.978	
Totale deducibile		183.978	
Totale spese rappr.		197.400	
Totale indeducibile		13.422	↑ VARIAZIONE IN AUMENTO



SPESE DI TELEFONIA

- Secondo quanto stabilito dall'articolo 102, comma 9 del TUIR, "*le **quote di ammortamento**, i canoni di locazione anche finanziaria o 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 comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, **sono deducibili nella misura dell'80%**". Tale versione normativa è frutto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 401, della L. 296/2006, con decorrenza dal periodo d'imposta 2007. Per effetto delle predette modifiche, ormai in vigore da diversi anni, la **deducibilità dei costi relativi alle apparecchiature telefoniche** è, in breve, la seguente:*
- **impianti di telefonia fissa:** le spese, in passato deducibili in misura integrale, sono ora deducibili nei limiti dell'80%;
- **telefoni cellulari:** le relative spese, in passato deducibili al 50%, sono ora deducibili nella misura dell'80%.



SPESE DI TELEFONIA

Spese telefonia fissa	4.725
Spese telefonia mobile	5.250
Totale spese telefoniche	9.975
TOTALE DEDUCIBILE 80%	7.980
TOTALE INDEDUCIBILE	1.995  VARIAZIONE IN AUMENTO



SPESE AUTO

Spese auto non assegnate	31.500
TOTALE DEDUCIBILE 20%	6.300
TOTALE INDEDUCIBILE	25.200  VARIAZIONE IN AUMENTO



AVVIAMENTO

- L'OIC 24 tra le immobilizzazioni immateriali identifica anche l'avviamento definendolo come l'attitudine di un'azienda a produrre utili. L'avviamento, da classificare alla voce B.I.5 dell'attivo dello stato patrimoniale, rientra tra le immobilizzazioni immateriali e, come tale, si caratterizza dalla mancanza di tangibilità.
A partire dai bilanci dell'anno solare 2016 – precisamente, dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2016 – entra in vigore il nuovo testo del n. 6), dell'articolo 2426, cod. civ., in tema di iscrizione in bilancio e di ammortamento dell'avviamento.
- Nella nuova versione dell'OIC 24 viene fornita una definizione di avviamento che non considera più la produzione di utili in misura superiore a quella ordinaria (cosiddetto “extra reddito”) come condizione preliminare per la sua iscrizione in bilancio, in quanto tale extra reddito rappresenta una delle caratteristiche che possono giustificare l'iscrizione, ma ce ne possono essere anche altre.




AVVIAMENTO

- Con il D.Lgs 139/2015, sono state apportate le seguenti variazioni:
- la modifica della disciplina della vita utile e dell'ammortamento dell'avviamento.
- Il nuovo **articolo 2426** del codice civile, al comma 6, prevede che *“l'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni”*.
- Secondo la nuova disposizione si dovrà prima di tutto stimare la vita utile dell'avviamento. Nei casi, che dovranno essere “eccezionali”, in cui non sarà possibile determinare la vita utile, si potrà convenzionalmente ammortizzare l'avviamento entro un periodo massimo di dieci anni. Mentre la disposizione previgente stabiliva invece che l'avviamento dovesse essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.



AVVIAMENTO

- Da un punto di vista fiscale, l'articolo 103 del Tuir prevede che le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio – a condizione che il costo sia fiscalmente riconosciuto – sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso. Una regola analoga è contenuta nell'articolo 3, comma 5, del decreto Irap.

Quota ammortamento avviamento	105.000
Quota deducibile	$525.000 / 18 = 29.166$
Quota Indeducibile	75.833  VARIAZIONE IN AUMENTO



SVALUTAZIONE CREDITI

- La **disciplina fiscale delle svalutazioni dei crediti**, prevista dall'art. 106 TUIR, si basa, come noto, su di un sistema forfetario: è consentita per ogni esercizio la deducibilità massima pari allo 0,5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti iscritti in bilancio, fino a quando l'ammontare complessivo di svalutazioni e accantonamenti non ha raggiunto il 5% degli stessi.



SVALUTAZIONE CREDITI

- Qualora l'accantonamento al fondo svalutazione crediti dovesse superare uno di tali limiti, l'eccedenza sarebbe fiscalmente indeducibile e, pertanto, si originerebbe una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi. Il **fondo**, di conseguenza, potrebbe essere idealmente distinto in **due componenti**:
- **una parte fiscalmente non rilevante** (fondo dedotto), pari alla somma degli accantonamenti che rientrano nei limiti previsti dall'art. 106;
- **una parte fiscalmente rilevante** (fondo non dedotto), pari alla differenza tra gli accantonamenti imputati a Conto Economico in applicazione dei principi contabili e delle regole civilistiche (il cui approfondimento non è oggetto del presente articolo) e gli accantonamenti deducibili ai sensi del TUIR.




SVALUTAZIONE CREDITI

Svalutazione crediti	21.000
Quota deducibile 0,5% di 2.500.000	12.500
Quota indeducibile	8.500  VARIAZIONE IN AUMENTO



SVALUTAZIONE DEL MAGAZZINO

Svalutazione magazzino	315.000
Quota indeducibile	315.000  VARIAZIONE IN AUMENTO



UTILE SU CAMBI NON REALIZZATI

L'articolo 2426, n. 8-*bis*, cod. civ.

«Le attività e le passività in valuta, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al **tasso di cambio a pronti** alla data di chiusura dell'esercizio e 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. Le immobilizzazioni in valuta materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole »



UTILE SU CAMBI NON REALIZZATI

L'articolo 2426, n. 8-bis, cod. civ. prevede un trattamento differenziato a seconda che si tratti di:

- **poste monetarie**, ovvero attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare, a date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili (crediti e debiti, disponibilità liquide, ratei attivi e passivi, titoli di debito, fondi per rischi ed oneri);
- **poste non monetarie**, ovvero attività e passività che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili (immobilizzazioni materiali e immateriali, partecipazioni, rimanenze, risconti).
- Le poste monetarie in valuta sono convertite in bilancio al **tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio** e i relativi utili e perdite su cambi sono imputati al conto economico dell'esercizio nella voce C17-bis "*utili e perdite su cambi*", e rappresentano **utile o perdite su cambi non realizzati**.
- **Gli utili su cambi** non realizzati non assumono rilevanza ai fini IRES (art. 110 TUIR)



CALCOLO IRES

Utile d'esercizio	173.775
IMU (100%)	52.500
Amministratori non pagati (anno 2023)	105.000
Spese telefonia (20%)	1.995
Ammortamento avviamento	75.833
Accantonamento f.do svalutazione magazzino	315.000
Spese di rappresentanza e omaggi	13.422
Spese auto non assegnate	25.200
Sval. crediti eccedente 0,5%	8.500
TOTALE VAR. IN AUMENTO	597.450



CALCOLO IRES

Utile su cambi	31.500
Plusvalenza Pex	49.875
Amministratori pagati (anno 2022)	105.000
Deduzione IRAP 10%	1.842
TOTALE VAR. IN DIMINUZIONE	188.217
REDDITO TOTALE	409.233



CALCOLO IRAP

- Ai fini IRAP, valgono le risultanze delle voci A – B del Conto Economico redatto ai sensi dell'art. 2425 c.c., posto che si è in presenza di un soggetto passivo dell'Ires; a tale risultato vanno apportate le seguenti variazioni:
 - Sono indeducibili i costi del personale dipendente a tempo indeterminato (salari e stipendi, oneri sociali e accantonamento TFR);
 - Sono indeducibili i compensi corrisposti a titolo di borsa di studio e per lavoratori a progetto o simili;
 - I compensi agli amministratori sono indeducibili in quanto in questa fattispecie sono privi di partita IVA
 - Sono irrilevanti ai fini IRAP sia le perdite su crediti, sia l'accantonamento al fondo svalutazione crediti, sia l'IMU, sia, infine, la quota interessi compresa nei canoni di leasing



CALCOLO PROVENTI GESTIONE CARATTERISTICA

Merci c/vendite	15.139.215	
Merci c/ rimanenze	525.000	
Resi su vendite	-1.260	
TOTALE RICAVI	15.662.955	VOCE A C.E.
Costi totali	15.576.225	
Resi su acquisti	-525	
Interessi passivi	-157.500	
TOTALE COSTI	15.418.200	VOCE B C.E.
A – B	244.755	



CALCOLO IRAP

A – B CONTO ECONOMICO	244.755
Variazioni in aumento	
Personale	4.515.000
Svalutazione crediti	21.000
Accantonamenti sval. magazzino	315.000
CoCoCO, stagisti, interinale e borsisti	378.000
Compensi amministratori	105.000
Spese telefonia	1.995
Interessi leasing	10.500 (dato assunto)
IMU	52.500
Perdite su crediti	52.500
Ammortamento avviamento	75.833
Spese auto	25.200



CALCOLO IRAP

Base imponibile lorda	5.552.528
Deduzioni INAIL, INPS, etc.	2.545.000
Base imponibile netta	3.099.528
IRAP LAZIO 4,82%	149.397,20



LA DISCIPLINA IRAP DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

- Essendo le spese di rappresentanza classificate fra i costi della produzione in voci rilevanti ai fini del computo della base imponibile, esse sono integralmente deducibili per l'Irap, senza soggiacere ai requisiti e alle limitazioni poste dal decreto per le imposte dirette.



REGIME FORFETARIO

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



REGIME FORFETARIO

La legge di stabilità 2015 ha introdotto il nuovo regime forfetario, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni.

Applicato dal 1° gennaio 2015, la disciplina è stata successivamente oggetto di diverse modifiche legislative, fino alle ultime novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2024.

Tale regime prevede rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, e consente, altresì, la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere ad un regime contributivo opzionale per le imprese.



REQUISITI

(art. 1 c.54-56 L. 190/2014) Possono accedere al regime i soggetti che, nell'anno di inizio della propria attività, presumono di:

- Conseguire i ricavi non superiori a **€ 85.000 (ragguagliati ad anno)**. Ai fini della verifica del limite: in caso di esercizio di più attività con codici ATECO differenti, si assume la somma dei ricavi relativi alle diverse attività esercitate.
- Sostenere spese non superiori a **€ 20.000** per: lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro accessorio, titolari di borse di studio, di assegno o sussidio, o di addestramento professionale, utili di partecipazione erogati agli associati che apportano solo lavoro, prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore o dai suoi familiari.



DECORRENZA E DURATA

Il regime in esame non prevede una scadenza legata ad un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica.

La sua applicazione, pertanto, è subordinata solo al verificarsi delle condizioni e al possesso dei requisiti di cui sopra prescritti dalla legge.

N.B. Vi possono accedere sia i soggetti che iniziano una nuova attività sia coloro che sono già in attività.



CASI PARTICOLARI

- **Iscrizione, dopo la pratica obbligatoria, ad un collegio professionale o un ordine:** è possibile, in tal caso, adottare il regime forfetario pur continuando ad esercitare l'attività in maniera prevalente nei confronti del datore di lavoro, presso il quale si è svolta la pratica.
- **Ricezione di un compenso per l'utilizzo di opere d'ingegno:** se connessi all'attività di lavoro autonomo, concorrono al limite di 85.000,00 euro e sono assoggettati all'imposta sostitutiva prevista dal regime forfettario.

Tali compensi inoltre non sono soggetti ad alcuna ritenuta d'acconto; a tale scopo occorre rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto da cui si evinca la connessione dei compensi all'attività di lavoro autonomo .



CASI PARTICOLARI

- **Collaborazione prevalentemente svolta nei confronti di una fondazione, per la quale negli anni precedenti il professionista ha prestato la propria attività sulla base di un contratto di somministrazione:** in questo caso non è possibile adottare il regime forfettario, in quanto, nel contratto di somministrazione, è la fondazione ad essere considerata il datore di lavoro e non l'agenzia interinale.
- **Attività di sindaco o revisore:** se i compensi percepiti rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente, non è possibile adottare il regime forfettario.



TASSAZIONE

Il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività in misura variabile a seconda del tipo di attività svolta, individuata in base al codice ATECO.

Una volta determinato il reddito imponibile, il contribuente forfetario applica un'unica imposta, **nella misura del 5% per i primi cinque anni** di attività, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.

Trascorsi i 5 anni o in caso di mancato rispetto delle condizioni **l'imposta è pari al 15%**.



CONDIZIONI IMPOSTA RIDOTTA 5%

- a) Il contribuente non ha esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, un'attività di impresa (o professionale), anche in forma di impresa familiare o associata.
- b) L'attività non costituisce mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta dallo stesso soggetto sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui essa consista nel periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di un'arte o professione.
- c) In caso di prosecuzione di un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di inizio della nuova impresa non superiore a € 85.000.



CONDIZIONI DI APPLICAZIONE

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione.

Pertanto, come per la decorrenza e durata, la sua applicazione è subordinata solo al verificarsi delle condizioni e al possesso dei requisiti prescritti dalla legge.



DETERMINAZIONE DEL REDDITO

(Art. 1 64 c. 64 e 65 L. 190/2014)

I soggetti di cui al comma 54 determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività in misura variabile a seconda del tipo di attività svolta a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.

I ricavi sono calcolati secondo il principio di cassa: sono considerati pertinenti i ricavi o i compensi che sono effettivamente incassati nel corso del periodo d'imposta.



DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Sono ininfluenti le sopravvenienze attive e passive, nonché le plusvalenze o le minusvalenze realizzate in corso di regime.

Gli unici costi rilevanti sono i contributi previdenziali dovuti per legge (compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, o, se non fiscalmente a carico, se il titolare non ha esercitato la rivalsa sui collaboratori stessi), che sono deducibili dal reddito d'impresa; l'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo.



Gruppo di settore	Codice Ateco	Coefficiente di redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 – 11)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
Intermediari del commercio	46.1	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	40%
Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di Istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
Altre attività economiche	Tutti gli altri codici residuali	67%

MODALITA' DI ACCESSO

Contribuenti che iniziano l'attività

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare il requisito e le condizioni previste per l'applicazione del regime, hanno l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (**modello AA9/12**) indicando il codice "2" nell'apposita casella del quadro B. Trattandosi di un regime naturale, questa comunicazione non ha valore di opzione, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici. L'omessa indicazione nella dichiarazione di inizio attività dell'intenzione di applicare il regime forfetario non preclude l'accesso al regime medesimo, ma è punibile con **una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro**.



MODALITA' DI ACCESSO

Contribuenti già in attività

Poiché il regime forfetario è un regime naturale, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, vi accedono senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva.



SOGGETTI ESCLUSI

- Le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- I non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato;
- I soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.



SOGGETTI ESCLUSI

- Gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte individualmente;
- Le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro, fatta eccezione per chi inizia una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- Coloro che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente nell'anno precedente sia cessato (sempre che in quello stesso anno non sia stato percepito un reddito di pensione o un reddito di lavoro dipendente derivante da un altro rapporto di lavoro).

SOGGETTI ESCLUSI – CESSAZIONE RAPPORTO DI LAVORO

- La lettera d-ter) del comma 57 dell'articolo 1 della Legge n. 190 del 2014, prevede che non possono avvalersi del regime forfettario *“i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato”*.
- La norma sembra piuttosto chiara e prevedere come requisito la mera cessazione del rapporto di lavoro.
- limitazione è stata posta in essere tramite un'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate con la **Circolare n. 10/E/2016**:
- *“Tale limite, introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2016, dalla legge di stabilità del 2016, non opera se il rapporto di lavoro dipendente è cessato nel corso dell'anno precedente, sempre che nel medesimo anno non sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia. Rileva, invece, il citato limite nell'ipotesi in cui, nello stesso anno, il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente ma ne abbia intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre. Ciò in coerenza con la ratio della disposizione, che ha il fine di incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali. Si evidenzia, inoltre, che ai fini della non applicabilità della causa di esclusione in commento rilevano solo le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfettario”.*

SOGGETTI ESCLUSI

CONTROLLO DI S.R.L. O ASS. IN PART.

L' imprenditore è escluso dal regime se:

- Controlla direttamente o indirettamente una s.r.l. o un'associazione in partecipazione;
- La s.r.l. o l'associazione in partecipazione esercita un'attività economica direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'imprenditore.
- Proprietario del 50% del capitale sociale di una s.r.l. in cui percepisce compensi da amministratore (salvo cessazione dalla carica di amministratore nell'anno precedente).
- Proprietario del 40% del capitale sociale di una s.r.l. e co-amministratore della stessa. Il reddito deriva esclusivamente da prestazioni professionali specifiche svolte nei confronti della s.r.l.



SOGGETTI ESCLUSI

L'attività svolta dalla s.r.l o dall'associazione in partecipazione si considera direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dall'imprenditore se, congiuntamente:

- Appartiene alla stessa sezione ATECO (es. sezione I – servizi di alloggio e ristorazione). Rilevano le sezioni ATECO attribuibili in base all'attività effettivamente svolta (non quelle formalmente dichiarate);
- L'imprenditore effettua cessione di beni o prestazioni di servizi tassabili nei confronti della srl o dell'associazione;
- La srl o l'associazione in partecipazione deduce i relativi costi.

La presenza di tutte e tre le condizioni può essere verificata solo a fine anno, comportando in caso di esito positivo, la fuoriuscita dall'anno successivo.



FUORIUSCITA DAL REGIME

- Nel caso di superamento del valore massimo di **85,000,00€** nel 2023: tale casistica determina l'uscita del regime forfettario a decorrere dall'anno successivo (2024), se viene rispettato il secondo valore limite di **100,000,00€**.
- Nel caso di superamento della soglia di **100,000,00€** nel 2023; in tal caso è prevista l'immediata esclusione dal regime con l'obbligo di assoggettamento ad IVA, a partire dalle operazioni effettuate che provocano il superamento di suddetto limite.



NOZIONE DI CONTROLLO

Il controllo sussiste se l'imprenditore, alternativamente:

- dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (es. se possiede una partecipazione del 51%);
- dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (es. se possiede una partecipazione del 50% o anche del 49%).
- esercita un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali (es. se è l'unico o il principale fornitore della società c.d. controllo di fatto).

Nei primi due casi si computano anche i voti spettanti a società controllate, fiduciarie e a persona interposta, (tra cui sono compresi i familiari: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo), mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi.



ADEMPIMENTI

L'imprenditore deve:

- effettuare le **ritenute** alla fonte solo sui redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati. Se le effettua anche sui redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e assimilati, ciò non comporta la fuoriuscita dal regime (Circ. AE 10 aprile 2019 n.9/E). Deve presentare la CU e il Mod. 770, contenenti le ritenute e i redditi ad esse soggetti, con le modalità e nei termini ordinari.
- Presentare il **Mod. Redditi** con le modalità e nei termini ordinari. In caso di infedele indicazione in dichiarazione dei dati attestanti i requisiti e le cause di esclusione dal regime, si applica una sanzione (da 250€ a 2.000€), che è aumentata del 10% se il maggior reddito accertato supera del 10% quello dichiarato.
- Conservare i **documenti** ricevuti ed emessi.
- E' **esonerato** dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili.



SEMPLIFICAZIONI IVA

L'imprenditore non può addebitare l'IVA a titolo di rivalsa né può detrarre l'imposta assolta sugli acquisti nazionali e intra UE.

E' inoltre esonerato dalla maggior parte degli adempimenti IVA, restando soggetto solo ad alcuni:

Operazioni	Obblighi/esoneri
Cessioni e prestazioni nazionali	<ul style="list-style-type: none">• vanno sempre certificate con l'emissione di fattura o scontrino, pur senza addebito dell'IVA• La fattura deve riportare l'indicazione che si tratta di "operazione in franchigia da IVA ai sensi dell'art.1 c.54 e s. L.190/2014• Esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture e dei corrispettivi• Obbligo di trasmissione dei corrispettivi, salvo emissione di fattura

SEMPLIFICAZIONI IVA

Operazioni	Obblighi/esoneri
Cessione di beni Intra UE	<ul style="list-style-type: none">• Si considerano cessioni interne senza diritto di rivalsa• La fattura deve indicare che l'operazione non costituisce cessione intra UE ai sensi dell'art. 41 c. 2 bis DL 331/93 conv. In L.427/93• Esonero dall'obbligo di registrazione delle fatture
Acquisti	<ul style="list-style-type: none">• Numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali• Esonero dall'obbligo di registrazione (e quindi dess'isituzione del relativo registro)• Se trova applicazione il meccanismo del reverse charge, integrazione della fattura ricevuta• Se Intra UE, sono soggetti a IVA se viene superata la soglia annua di 10.000€; in tal caso la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e, se supera le soglie previste, deve presentare gli elenchi INTRASTAT

SEMPLIFICAZIONI IVA

Operazioni	Obblighi/esoneri
Liquidazioni e versamenti	<ul style="list-style-type: none">• Esonero dall'obbligo, ad eccezione dell'imposta relativa alle fatture per acquisti intra UE che superano la soglia annua di 10.000€ e per le altre operazioni per cui il contribuente risulta debitore IVA in base al reverse charge. In tal caso, il versamento va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni
Dichiarazioni e altri adempimenti	<ul style="list-style-type: none">• esonero da presentazione della dichiarazione annuale, della comunicazione dei dati delle liquidazioni e della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d.) esterometro

FATTURAZIONE ELETTRONICA

- L'obbligo si applica dal 1° luglio solo ad alcuni forfettari.
- **Dal 1° luglio 2022** l'obbligo di fattura elettronica è in vigore per i contribuenti in regime forfettario che nell'anno precedente hanno percepito **ricavi o compensi superiori a € 25.000**.
- **Il 1° gennaio 2024** l'obbligo si estenderà a **tutti gli altri forfettari**.
- Per il **terzo trimestre del periodo d'imposta 2022** (cioè da luglio a settembre) **le sanzioni non si applicano** ai forfettari obbligati dal 1° luglio, **se la fattura elettronica viene emessa entro il mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione.



FATTURAZIONE ELETTRONICA

- La fattura elettronica va emessa utilizzando il codice RF19, specifico per il regime fiscale dei forfetari, e il codice natura 2.2. Poiché le operazioni effettuate dai forfetari non sono soggette ad IVA, per quelle di importo superiore a €77,47 si applica l'imposta di bollo di 2€.
- Se l'imprenditore ha un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per l'accertamento è ridotto di un anno (art. 1 c.74 L190/2014).
- I ricavi sono calcolati secondo il principio di cassa: sono considerati pertinenti i ricavi o i compensi che sono effettivamente incassati nel corso del periodo d'imposta;



REGIMI SPECIALI IVA

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



VENTILAZIONE DEI CORRISPETTIVI

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



VENTILAZIONE DEI CORRISPETTIVI

La ventilazione dei corrispettivi è un metodo speciale previsto dalla normativa italiana che permette a determinati commercianti al minuto di registrare i corrispettivi giornalieri delle vendite in modo aggregato, senza distinguere le diverse aliquote IVA. La distinzione tra le aliquote viene effettuata solo successivamente, ripartendo i ricavi in base alla composizione percentuale degli acquisti dell'anno.

È disciplinata principalmente dal D.M. 24 febbraio 1973 n. 3495 e dall'art. 24, comma 3 del DPR 633/1972



AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

- *«...Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze puo' consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti.»*



SOGGETTI AMMESSI

- Commercianti al minuto autorizzati alla vendita di:Prodotti alimentari e dietetici
- Articoli tessili, vestiario e calzature
- Prodotti per l'igiene personale e farmaceutici

Solo se l'ammontare annuo delle vendite con emissione di fattura (eccetto cessione di beni strumentali) non supera il 20% del totale corrispettivi.

Commercianti autorizzati alla vendita anche di altri prodotti, solo se il valore degli acquisti di questi ultimi non supera il 50% del totale acquisti dell'anno.



PRINCIPALI ESCLUSIONI

Non possono usufruire della ventilazione:

- Chi supera i criteri sopra indicati (fatture >20% corrispettivi totali; acquisti non ammessi >50%);
- Settori merceologici non compresi tra quelli previsti dalla normativa.



VANTAGGI DELLA VENTILAZIONE IVA

- **Semplificazione amministrativa:** Non è necessario riportare e distinguere le aliquote IVA sui singoli scontrini o durante la registrazione quotidiana delle vendite.
- **Nessun beneficio fiscale:** L'ammontare dell'IVA dovuta a fine periodo resta invariato rispetto al metodo ordinario



PROCEDURA OPERATIVA

1. Registrazione Globale delle Vendite
2. Calcolo delle Percentuali di Composizione
3. Ripartizione dei Corrispettivi
4. Scorporo dell'IVA
5. Liquidazione e Dichiarazione



ESEMPIO PRATICO

- Si suppone di avere vendite annue pari a 9.000€ e i seguenti acquisti annui:

ALIQUOTA IVA	ACQUISTI PER ALIQUOTA (€)
4%	600
10%	1400
22%	2000
TOTALE	4000



ESEMPIO PRATICO

- Le percentuali di composizione saranno:

$$\text{Percentuale di composizione per aliquota} = \frac{\text{Importo acquisti a tale aliquota}}{\text{Totale acquisti}}$$

Nel caso in esempio le percentuali di composizione saranno le seguenti:

$$4\% = 15\% (600:4000)*100 = 15\%$$

$$10\% = 35\% (1.400:4000)*100 = 35\%$$

$$22\% = 50\% (2.000:4000)*100 = 50\%$$



ESEMPIO PRATICO

- Applicazione delle percentuali:

$$15\% * 9.000 = 1.350 / 1,04 = 1.298,07 \text{ (IVA } 51,93\text{€)}$$

$$35\% * 9.000 = 3.150 / 1,10 = 2.863,63 \text{ (IVA } 286,36\text{€)}$$

$$15\% * 9.000 = 4.500 / 1,22 = 3.688,52 \text{ (IVA } 811,47\text{€)}$$



REGIME IVA EDITORIA

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



CARATTERISTICHE PRINCIPALI DEL REGIME

- E' un Sistema Monofase
- L'IVA viene applicata e assolta **una sola volta**, direttamente dall'editore o dal soggetto che si assume il rischio economico della pubblicazione, **sulla base del prezzo di copertina**
- Tutti i successivi passaggi commerciali (**distributori, grossisti, librai, edicolanti**) dopo la cessione dell'editore sono esclusi dall'ambito di applicazione IVA. Per questi soggetti tutte le operazioni sono considerate **fuori campo IVA**



RIFERIMENTI NORMATIVI

- **Art. 74, comma 1, lett. c) DPR n. 633/1972**
- **Decreto Ministero Finanze 9 aprile 1993**
- **Aggiornamenti per eBook e pubblicazioni digitali** (recepimento direttive UE; risposte e circolari dell'Agenzia delle Entrate).



AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

- **Soggetti:** Editori, importatori, distributori di prodotti editoriali esteri.
- **Prodotti:** Libri (cartacei e digitali), quotidiani, periodici, cataloghi, pubblicazioni d'arte, pubblicazioni scolastiche. Sono esclusi i prodotti a prevalente scopo pubblicitario, pubblicazioni pornografiche e altro dettaglio secondo norma.



ALIQUOTE IVA

- **Aliquota agevolata del 4%:** Applicata su libri (cartacei e digitali), giornali, riviste, pubblicazioni didattiche e d'arte idonee secondo la normativa.
- **Aliquota ordinaria del 22%:** Applicata a prodotti non coperti (es. CD, DVD, pubblicazioni prevalentemente pubblicitarie o pornografiche, alcuni contenuti digitali specifici).
- Recenti modifiche normative hanno uniformato le aliquote tra libri cartacei e digitali, inclusi eBooks dotati di ISBN.



DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

- Metodo su copie vendute/consegnate/spedite

Copie effettivamente vendute: 10.000 (consegnate) $-$ 2.000 (rese) $=$ 8.000

Prezzo di copertina per copia: 20 euro

Calcolo della base imponibile e dell'IVA:

Base imponibile totale $=$ 8.000 copie \times 20 euro $=$ 160.000 euro

IVA dovuta $=$ 160.000 euro \times 4% $=$ 6.400 euro



DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

- Metodo forfetario con percentuale resa

Percentuale di resa forfetaria ammessa per i libri: 70%

Copie vendute ai fini IVA: $10.000 \times (100\% - 70\%) = 10.000 \times 30\% = 3.000$ copie

Calcolo della base imponibile e dell'IVA con resa forfetaria:

Base imponibile = 3.000 copie \times 20 euro = 60.000 euro

IVA dovuta = 60.000 euro \times 4% = 2.400 euro



TABELLA RIASSUNTIVA

Metodo	Copie imponibili	Base imponibile (€)	IVA (4%) (€)
Su copie effettivamente vendute	8.000	160.000	6.400
Su resa forfetaria (70%)	3.000	60.000	2.400



REGIME IVA AGENZIE VIAGGIO

Paolo Petrone
Dottore Commercialista
Revisore legale

Roma, 11 Novembre 2025

Associazione Dottori Commercialisti – Sezione di Roma



CARATTERISTICHE PRINCIPALI DEL REGIME

Il regime speciale IVA delle agenzie di viaggio in Italia è disciplinato dall'articolo 74-ter del DPR633/1972 ed è noto anche come regime IVA “base da base”. Questo sistema trova applicazione sia a livello nazionale che comunitario (TOMS –Tour Operators' Margin Scheme) e interessa esclusivamente le agenzie che organizzano e vendono pacchetti turistici o servizi turistici pre-acquisiti in nome proprio.



AMBITO DI APPLICAZIONE

- **Destinatari:** Tour operator e agenzie di viaggio autorizzate, che organizzano in proprio e/o rivendono servizi/pacchetti composti da più prestazioni.
- **Servizi inclusi:** Pacchetti turistici, soggiorni, servizi accessori, manifestazioni, e, in certi casi, anche la cessione di singoli servizi turistici “pre-acquisiti”.
- **Esclusioni:** Le agenzie che agiscono solo come intermediarie per conto del cliente applicano il regime IVA ordinario e non quello speciale.



NATURA DELLA PRESTAZIONE E UNICITÀ FISCALE

- Le operazioni soggette a regime speciale sono considerate **una prestazione di servizi unica**: l'intero pacchetto turistico è trattato come una sola operazione ai fini IVA, anche quando realizzato tramite più fornitori e prestazioni diverse.
- L'IVA si applica e si liquida nel Paese in cui l'agenzia organizza o ha la propria stabile organizzazione.



FUNZIONAMENTO “BASE DA BASE” E CALCOLO BASE IMPONIBILE

- **Regime IVA speciale:** La cosiddetta liquidazione “base da base” consiste nell’applicare l’IVA **non sull’intero corrispettivo ottenuto dal cliente**, ma **sul margine**, cioè sulla differenza tra il prezzo incassato dal viaggiatore (al netto IVA) ed il costo complessivo (al lordo di IVA) sostenuto per l’acquisto dei beni/servizi presso fornitori terzi, da cui trae diretto vantaggio il cliente.
- Se il costo sostenuto (al lordo IVA) risulta superiore ai corrispettivi incassati nel periodo di riferimento, l’eccedenza di costo è riportabile e detraibile nei periodi successivi



FUNZIONAMENTO “BASE DA BASE” E CALCOLO BASE IMPONIBILE

- Il calcolo dell'IVA 74 ter riguarda le agenzie di viaggio e i tour operator che vendono pacchetti turistici e avviene con il cosiddetto metodo del margine (“base da base”), regola
- to dall'art. 74-ter del DPR 633/1972.

1. Determinazione del margine imponibile

- Si calcola la differenza tra il corrispettivo totale incassato dal cliente (ricavo lordo, IVA inclusa) e i costi direttamente imputabili all'organizzazione del viaggio (costi dei servizi e forniture acquistati a diretto vantaggio del turista, IVA compresa).

$$\text{Margine lordo} = \text{Ricavo pacchetto} - \text{Costi diretti}$$



FUNZIONAMENTO “BASE DA BASE” E CALCOLO BASE IMPONIBILE

- **Scorporo dell’IVA dal margine**
- L’IVA del 22% si applica solo sul margine, non sull’intero importo fatturato.
- Il margine lordo va “scorporato” dell’IVA, cioè si ottiene la base imponibile dividendo per 1,22 (se aliquota 22%):
- Base imponibile = Margine lordo 1,22

$$\text{Base imponibile} = \frac{\text{Margine lordo}}{1,22}$$

$$\text{IVA a debito} = \text{Base imponibile} \times 22\%$$



FUNZIONAMENTO “BASE DA BASE” E CALCOLO BASE IMPONIBILE

Esempio pratico (pacchetto UE)

- Ricavo da cliente: €10.000 (IVA inclusa)
- Costi diretti: €8.000 (IVA inclusa)

Calcolo:

- Margine lordo: $€10.000 - €8.000 = €2.000$
- Base imponibile: $€2.000 / 1,22 = €1.639$
- IVA a debito: $€1.639 \times 22\% = €360$
- In alternativa, $€2.000 \times 22/122 \approx €360$



FUNZIONAMENTO “BASE DA BASE” E CALCOLO BASE IMPONIBILE

Se il viaggio è interamente extra-UE

- L'operazione è fuori campo IVA italiana: il margine NON è imponibile, quindi non si calcola e non si versa IVA.

Pacchetti misti (UE + extra-UE)

- Si determina la quota parte di margine relativa ai servizi UE, secondo i costi imputabili ai servizi svolti in UE: solo questa parte sarà soggetta a IVA col metodo sopra

