

RIVALUTAZIONI 2013

RECALL: LIMITI E METODI DI RIVALUTAZIONE

1

	Immobilizzi	a	Diversi		
		a	Fondo ammortamento		
		a	Riserva da rivalutazione		
		a	Debiti tributari		

2

	Immobilizzi	A	Diversi		
		A	Riserva da rivalutazione		
		A	Debiti tributari		

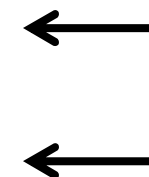
3

	Fondo ammortamento	a	Diversi		
		a	Riserva da rivalutazione		
		a	Debiti tributari		

Attenzione alla corretta individuazione dei valori (LIMITE ECONOMICO)

La rivalutazione non allunga vita utile del bene

- Annotazione nel libro inventari e nella nota integrativa
- Illustrazione dei criteri eseguiti
- Attestazione di rispetto del limite economico



AMMORTAMENTO ANNO 2013

OIC 3/2009

LA RIVALUTAZIONE E' L'ULTIMA OPERAZIONE CONTABILE DELL'ANNO (quindi l'ammortamento civile sul maggior valore si stanZIA dal 2014)

ESEMPIO

DESCRIZIONE	IMPORTO	LEGENDA
valore bene ante rivalutazione	100,00	A
fondo al 31.12.2012 (aliquota 10%)	50,00	B
quota ammortamento 2013	10,00	C (10% A)
valore netto contabile	40,00	D= A-B-C
valore di mercato	110,00	E
saldo attivo	70,00	F= E - D

LIMITE «FISCALE» VALORE DI SOSTITUZIONE

			STORICO	RETTIFICA
costo storico bene	100.000,00	A		
fondo ammortamento	70.000,00	B		
valore residuo contabile	30.000,00	C		
valore mercato	310.000,00	D		
valore di sostituzione	350.000,00	E		
saldo attivo	280.000,00	$F = D - C$		
anni residui ammortamento	10,00	G		
suddivisione del saldo	28.000,00	$H = F : G$		
quota ammortamento utilizzata	3%	I		
montante	933.333,00	$L = H : I$		
valore teorico rivalutato	1.033.333,00	$M = A + L$		
valore massimo iscrizione (fiscale)	350.000,00	E		
nuovo valore del fondo	40.000,00	$N = E - D$		
decremento del fondo	30.000,00	$O = B - N$		
nuovo costo lordo rivalutato	350.000,00		100000	250000
nuovo fondo rettificato	-40.000,00		70000	-30000
NETTO CONTABILE	310.000,00			
Di cui saldo attivo	280.000,00			
Di cui valore residuo contabile ante rival.	30.000,00			

CONTROPARTITA RIVALUTAZIONE

SALDO ATTIVO

RISERVA DEL PATRIMONIO NETTO (O CAPITALE), DA ISCRIVERSI AL NETTO DELLA IMPOSTA SOSTITUTIVA

La rivalutazione è eseguita in deroga all'articolo 2426 e di ogni altra norma (anche 2423 c. 4 c.c.); quindi non devo mantenere la riserva sino al realizzo del bene

- **RIDUZIONE DEL CAPITALE:** esecuzione differita di 90 giorni (artt. 2445 e 2482)
- **UTILIZZO RISERVA PER COPERTURA PERDITE:** utilizzo diretto con obbligo di ricostituzione, oppure assemblea straordinaria senza rispetto del termine di 90 giorni

**Cassazione
12347/99**

- 1) Utili in corso
- 2) Utili pregressi
- 3) Riserve facoltative, e straordinarie
- 4) Riserve statutarie
- 5) Riserve per contributi
- 6) Riserve da rivalutazione
- 7) Riserve da sovrapprezzo
- 8) Versamento soci c/capitale
- 9) Riserva legale
- 10) Capitale sociale

FISCALITA' DIFFERITA

1

RIVALUTAZIONE CIVILE

*ISCRIZIONE IMPOSTE ANTICIPATE NEL
BILANCIO DI RIVALUTAZIONE*

2

RIVALUTAZIONE FISCALE

*ISCRIZIONE IMPOSTE ANTICIPATE CON
AMMORTAMENTI NON DEDUCIBILI*

3

RISERVA IN SOSPENSIONE

*ISCRIZIONE IMPOSTE DIFFERITE SOLO
QUANDO SI IPOTIZZA DISTRIBUZIONE*

IL PROSPETTO DEL QUADRO RQ: sezione A

È sufficiente la compilazione del prospetto
Se non pago la sostitutiva mi verrà iscritta a ruolo



			Importo	Aliquota	Imposta
RQ71	Rivalutazione dei beni ammortizzabili	capannone	¹ 100.000 ,00	16%	² 16.000 ,00
RQ72	Rivalutazione dei beni non ammortizzabili	abitativo	100.000 ,00	12%	12.000 ,00
RQ73	Rivalutazione delle partecipazioni		,00	12%	,00

I TOTALI DA VERSARE: sezione B

Questa parte normalmente non interessa

SEZIONE XXI-B

Riconoscimento
dei maggiori valori
dei beni e delle
partecipazioni

RQ74	Maggiori valori dei beni ammortizzabili	,00	16%	,00
RQ75	Maggiori valori dei beni non ammortizzabili	,00	12%	,00
RQ76	Maggiori valori delle partecipazioni	,00	12%	,00
RQ77	Totale imposte	Rata		
		9.334	,00	28.000
				,00

Qui si indicano gli importi della sostitutiva anche della sezione A

AFFRANCAMENTO: sezione C

Per agenzia Riserva al lordo sostitutiva

SEZIONE XXI-C		Importo	Aliquota	Imposta
Affrancamento	RQ78 Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	1 120.000 ,00	10%	2 12.000 ,00
	RQ79 Imposta			Rata 4.000 ,00

Per giurisprudenza Riserva al netto sostitutiva

RIVALUTAZIONE 2008 E 2013 E QUADRO RV

Esempio :

Bene costo storico 100.000 ammortizzato al 31.12.2007 per 70.000, residuo quindi 30.000.

Valore di mercato al 2008 = 310.000.

Valore di sostituzione 350.000. Si determina un saldo attivo di 280.000 su cui è stata versata l'imposta sostitutiva pari al 3% di 280.000, cioè 8.400. Il coefficiente d'ammortamento è pari al 3% .

Quote di ammortamento : 2008 = 3000, 2009/2013 = 52.500 (inded. = 30.000)

Residuo 2013 = 350.000 meno fondo 95.500 = 254.500 (valore fiscale 284.500)

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa		IAS	Valore ante IAS	
		1	2	3	4	,00		
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	,00	
	Valore fiscale	10	11	12	13	,00		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo		
		265.000 ,00	,00	10.500 ,00	254.500 ,00	,00		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale			
		15.000 ,00	280.000 ,00	10.500 ,00	284.500 ,00			

anno	storico	fondo	residuo	quota civile	fondo civile	netto civile	quota fiscale	fondo fiscale	netto fiscale	variazione aumento	variazione diminuzione
2008	100.000,00	70.000,00	30.000,00								
2008	350.000,00	40.000,00	280.000,00	3.000,00	43.000,00	307.000,00	3.000,00	73.000,00	27.000,00		
2009	350.000,00			10.500,00	53.500,00	296.500,00	3.000,00	76.000,00	24.000,00	7.500,00	
2010	350.000,00			10.500,00	64.000,00	286.000,00	3.000,00	79.000,00	21.000,00	7.500,00	
2011	350.000,00			10.500,00	74.500,00	275.500,00	3.000,00	82.000,00	18.000,00	7.500,00	
2012	350.000,00			10.500,00	85.000,00	265.000,00	3.000,00	85.000,00	15.000,00	7.500,00	
2013	350.000,00			10.500,00	95.500,00	254.500,00	10.500,00	65.500,00	284.500,00		
2014	350.000,00			10.500,00	106.000,00	244.000,00	10.500,00	76.000,00	274.000,00		
2015	350.000,00			10.500,00	116.500,00	233.500,00	10.500,00	86.500,00	263.500,00		
2016	350.000,00			10.500,00	127.000,00	223.000,00	10.500,00	97.000,00	253.000,00		
2017	350.000,00			10.500,00	137.500,00	212.500,00	10.500,00	107.500,00	242.500,00		
2018	350.000,00			10.500,00	148.000,00	202.000,00	10.500,00	118.000,00	232.000,00		
2019	350.000,00			10.500,00	158.500,00	191.500,00	10.500,00	128.500,00	221.500,00		
2020	350.000,00			10.500,00	169.000,00	181.000,00	10.500,00	139.000,00	211.000,00		
2021	350.000,00			10.500,00	179.500,00	170.500,00	10.500,00	149.500,00	200.500,00		
2022	350.000,00			10.500,00	190.000,00	160.000,00	10.500,00	160.000,00	190.000,00		
2023	350.000,00			10.500,00	200.500,00	149.500,00	10.500,00	170.500,00	179.500,00		
2024	350.000,00			10.500,00	211.000,00	139.000,00	10.500,00	181.000,00	169.000,00		
2025	350.000,00			10.500,00	221.500,00	128.500,00	10.500,00	191.500,00	158.500,00		
2026	350.000,00			10.500,00	232.000,00	118.000,00	10.500,00	202.000,00	148.000,00		
2027	350.000,00			10.500,00	242.500,00	107.500,00	10.500,00	212.500,00	137.500,00		
2028	350.000,00			10.500,00	253.000,00	97.000,00	10.500,00	223.000,00	127.000,00		
2029	350.000,00			10.500,00	263.500,00	86.500,00	10.500,00	233.500,00	116.500,00		
2030	350.000,00			10.500,00	274.000,00	76.000,00	10.500,00	244.000,00	106.000,00		
2031	350.000,00			10.500,00	284.500,00	65.500,00	10.500,00	254.500,00	95.500,00		
2032	350.000,00			10.500,00	295.000,00	55.000,00	10.500,00	265.000,00	85.000,00		
2033	350.000,00			10.500,00	305.500,00	44.500,00	10.500,00	275.500,00	74.500,00		
2034	350.000,00			10.500,00	316.000,00	34.000,00	10.500,00	286.000,00	64.000,00		
2035	350.000,00			10.500,00	326.500,00	23.500,00	10.500,00	296.500,00	53.500,00		
2036	350.000,00			10.500,00	337.000,00	13.000,00	10.500,00	307.000,00	43.000,00		
2037	350.000,00			10.500,00	347.500,00	2.500,00	10.500,00	317.500,00	32.500,00		
2038	350.000,00			2.500,00	350.000,00	-	10.500,00	328.000,00	22.000,00		- 8.000,00
2039	350.000,00						10.500,00	338.500,00	11.500,00		- 10.500,00
2040	350.000,00						10.500,00	349.000,00	1.000,00		- 10.500,00
2041	350.000,00						1.000,00	350.000,00	-		- 1.000,00
										30.000,00	- 30.000,00

RIVALUTAZIONE 2008 E 2013 E QUADRO RV

Esempio : Bene costo storico 100.000 ammortizzato al 31.12.2012 per 70.000, residuo quindi 30.000. Valore di mercato al 2013 = 310.000. Valore di sostituzione 350.000. Si determina un saldo attivo di 280.000 su cui è stata versata l'imposta sostitutiva pari al 16% .

Il coefficiente d'ammortamento è pari al 3% .

Quote di ammortamento: 2013 = 3000

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS	Valore ante IAS
		1	2	3	4	
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9
	Valore fiscale	10	11	12	13	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		30.000 ,00	280.000 ,00	3.000 ,00	307.000 ,00	,00
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		30.000 ,00	,00	3.000 ,00	27.000 ,00	

anno	storico	fondo	residuo	quota civile	fondo civile	netto civile	quota fiscale	fondo fiscale	netto fiscale	variazione aumento	variazione diminuzione
2013	100.000,00	70.000,00	30.000,00								
2013	350.000,00	40.000,00	280.000,00	3.000,00	43.000,00	307.000,00	3.000,00	73.000,00	27.000,00		
2014	350.000,00			10.500,00	53.500,00	296.500,00	3.000,00	76.000,00	24.000,00	7.500,00	
2015	350.000,00			10.500,00	64.000,00	286.000,00	3.000,00	79.000,00	21.000,00	7.500,00	
2016	350.000,00			10.500,00	74.500,00	275.500,00	3.000,00	82.000,00	18.000,00	7.500,00	
2017	350.000,00			10.500,00	85.000,00	265.000,00	3.000,00	85.000,00	15.000,00	7.500,00	
2018	350.000,00			10.500,00	95.500,00	254.500,00	10.500,00	65.500,00	284.500,00		
2019	350.000,00			10.500,00	106.000,00	244.000,00	10.500,00	76.000,00	274.000,00		
2020	350.000,00			10.500,00	116.500,00	233.500,00	10.500,00	86.500,00	263.500,00		
2021	350.000,00			10.500,00	127.000,00	223.000,00	10.500,00	97.000,00	253.000,00		
2022	350.000,00			10.500,00	137.500,00	212.500,00	10.500,00	107.500,00	242.500,00		
2023	350.000,00			10.500,00	148.000,00	202.000,00	10.500,00	118.000,00	232.000,00		
2024	350.000,00			10.500,00	158.500,00	191.500,00	10.500,00	128.500,00	221.500,00		
2025	350.000,00			10.500,00	169.000,00	181.000,00	10.500,00	139.000,00	211.000,00		
2026	350.000,00			10.500,00	179.500,00	170.500,00	10.500,00	149.500,00	200.500,00		
2027	350.000,00			10.500,00	190.000,00	160.000,00	10.500,00	160.000,00	190.000,00		
2028	350.000,00			10.500,00	200.500,00	149.500,00	10.500,00	170.500,00	179.500,00		
2029	350.000,00			10.500,00	211.000,00	139.000,00	10.500,00	181.000,00	169.000,00		
2030	350.000,00			10.500,00	221.500,00	128.500,00	10.500,00	191.500,00	158.500,00		
2031	350.000,00			10.500,00	232.000,00	118.000,00	10.500,00	202.000,00	148.000,00		
2032	350.000,00			10.500,00	242.500,00	107.500,00	10.500,00	212.500,00	137.500,00		
2033	350.000,00			10.500,00	253.000,00	97.000,00	10.500,00	223.000,00	127.000,00		
2034	350.000,00			10.500,00	263.500,00	86.500,00	10.500,00	233.500,00	116.500,00		
2035	350.000,00			10.500,00	274.000,00	76.000,00	10.500,00	244.000,00	106.000,00		
2036	350.000,00			10.500,00	284.500,00	65.500,00	10.500,00	254.500,00	95.500,00		
2037	350.000,00			10.500,00	295.000,00	55.000,00	10.500,00	265.000,00	85.000,00		
2038	350.000,00			10.500,00	305.500,00	44.500,00	10.500,00	275.500,00	74.500,00		
2039	350.000,00			10.500,00	316.000,00	34.000,00	10.500,00	286.000,00	64.000,00		
2040	350.000,00			10.500,00	326.500,00	23.500,00	10.500,00	296.500,00	53.500,00		
2041	350.000,00			10.500,00	337.000,00	13.000,00	10.500,00	307.000,00	43.000,00		
2042	350.000,00			10.500,00	347.500,00	2.500,00	10.500,00	317.500,00	32.500,00		
2043	350.000,00			2.500,00	350.000,00	-	10.500,00	328.000,00	22.000,00		- 8.000,00
2044	350.000,00						10.500,00	338.500,00	11.500,00		- 10.500,00
2045	350.000,00						10.500,00	349.000,00	1.000,00		- 10.500,00
2046	350.000,00						1.000,00	350.000,00	-		- 1.000,00
										30.000,00	- 30.000,00

DEDUZIONE IRAP E IMU

DEDUCIBILITÀ IRAP E IMU

Indicare le imposte imputate indeducibili nel Conto economico

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1) ,00

Deduzione Irap forfettaria
Per interessi passivi

Deduzione Irap analitica
Costo del lavoro

Deduzione Imu per immobili
strumentali

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
	12		,00	33	,00	38	,00
	7	8	,00	9	10	11	12
			,00			,00	,00
	13	14	,00	15	16	17	18
			,00			,00	,00
	19	20	,00	21	22	23	24
		,00			,00	,00	
25	26	,00	27	28	29	30	
		,00			,00	,00	
31	32	,00	33	34	35	36	37
		,00			,00	,00	,00

ESEMPIO:

IL BILANCIO 2013

Alfa Srl presenta i seguenti dati relativi al bilancio 2013:

- 1) Costo del lavoro dipendente = 440.000 (già nettizzato delle deduzioni ex art. 11)
- 2) Compenso erogato agli amministratori = 102.000
- 3) Indennità per trasferte = 20.000
- 5) deduzioni Irap = 170.000
- 6) Base Imponibile Irap = 789.659
- 7) Interessi passivi = 13.000
- 8) Interessi attivi = 2.000

La società ha versato nel 2013 un acconto Irap pari a 14.000, mentre l'Irap dovuta è pari 13.000

IL CALCOLO DELLA DEDUZIONE PER ACCONTO 2013

Incidenza costo del lavoro sulla base imponibile netta = $789.659 : 562.000 = 71,17\%$

Spetta la deduzione forfettaria del 10% perché gli interessi passivi risultano superiori a quelli attivi.

Considerando che l'Irap pagata per il 2013 in acconto è 14.000 ma il dovuto è 13.000 si assume quest'ultimo dato:

Deduzione forfettaria $13.000 \times 10\% = 1.300$

Deduzione analitica $13.000 \times 71,17\% = 9252$

Totale deduzione per acconto 2013 = 10.552

QUESTIONI DA RISOLVERE

1) Tetto max di deducibilità

2012 > saldo 2000 Irap lav. 1000 e Irap 10% 200

2013 > acconti 5000 Irap lav. 5000 e Irap 10% 500

Totale versato in due anni 7000 > totale deducibile 6700

Ma se l'esame va eseguito ad anno, come si ritiene, il calcolo corretto è 2012 deduzione 1200, 2013 deduzione 5000, totale 6.200

2) Componenti da considerare nel costo del lavoro

Indennità di trasferta certamente sì (circ. 8/13)

Indennità chilometriche, si ritiene che vadano incluse poiché costo del lavoro indeducibile ai fini Irap

Le deduzioni ex art. 11 D.Lgs 446/97 che vanno a ridurre il costo del lavoro sono le stesse da utilizzare nella riduzione della base imponibile Irap, quindi:

- a) Personale dipendente (parte forfettaria e contributi)
- b) Indennità per settore autotrasporto
- c) Deduzione forfettaria per base imponibile non sup. a € 180.000
- d) Deduzione forfettaria per chi ha dipendenti non sup. a 5 unità

DEDUZIONI IMU

- 1) Percentuale del 30% sull'imposta «pagata» nel 2013 (attenzione a depurare eventuali versamenti tardivi eseguiti nel 2013 ma relativi al 2012)
- 2) Deduzione ammessa per Immobili strumentali

Imprese:

- a) Strumentalità per destinazione
- b) Strumentalità per natura, quindi compresi anche gli immobili strumentali locati a terzi

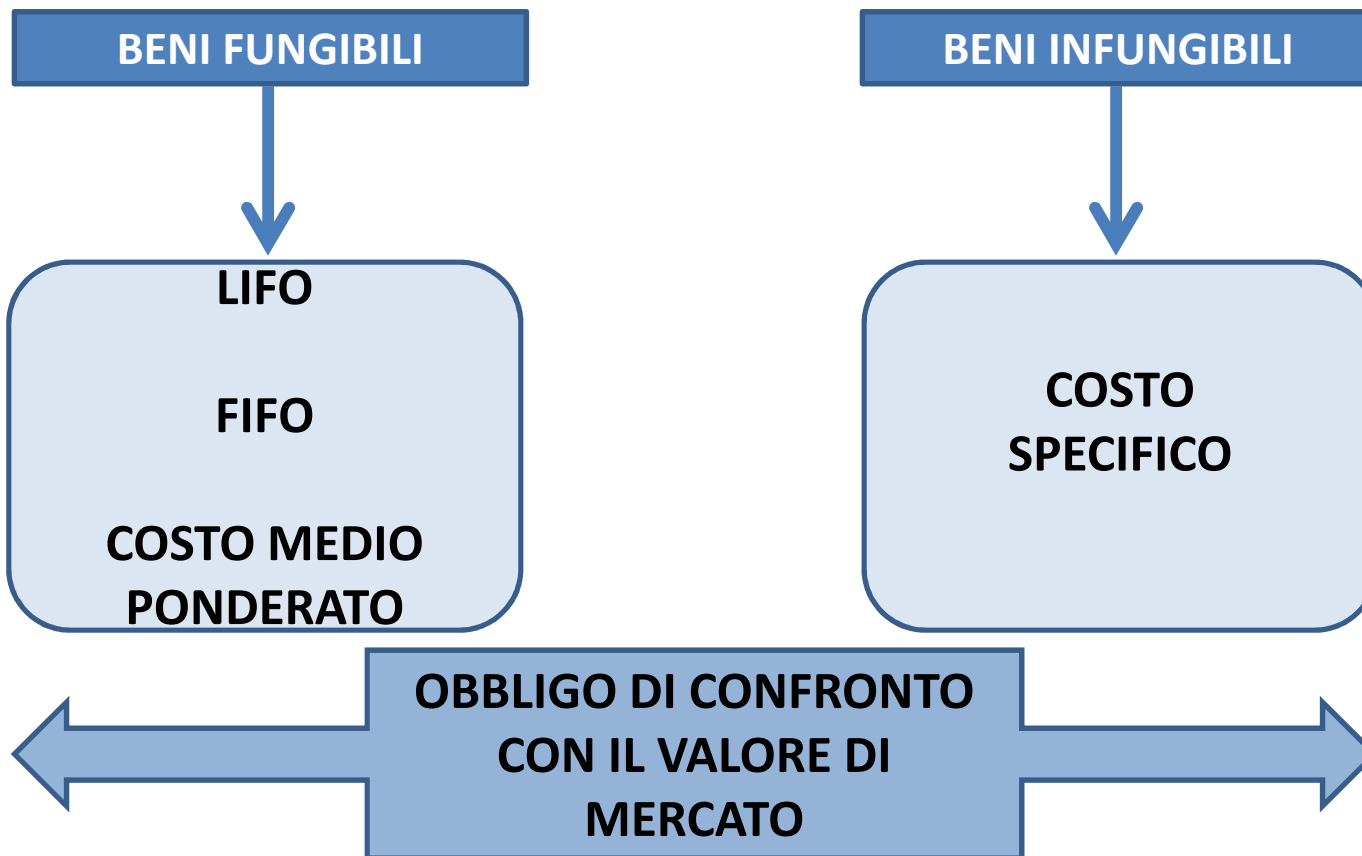
Professionisti:

- a) Strumentalità per destinazione, quindi non deducibile IMU relativa a immobili promiscui

Esclusi gli immobili merce locati a terzi anche in via temporanea (Telefisco 2014) e quelli patrimonio

**PROBLEMI DI RIMANENZE PER
CHI VALUTA A COSTO SPECIFICO**
(immobiliari, concessionari auto, ecc.)

VALUTAZIONE CIVILISTICA



DEDUZIONE FISCALE PERDITA DI VALORE

**VALUTAZIONE CON
CRITERI FORFETTARI**



ART. 92 CO. 5 TUIR
**CONFRONTO CON
IL VALORE
NORMALE MEDIO
DELL'ULTIMO
MESE**

**VALUTAZIONE A COSTO
SPECIFICO**



**NESSUNA
INDICAZIONE NELL'
ART. 92 CO. 5 TUIR**

VALUTAZIONE RIMANENZE

RF13 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94) ,00

R.M. 78/E/2013 E TELEFISCO 2014



L'EVENTUALE MINOR VALORE ATTRIBUITO CIVILISTICAMENTE NON PUÒ
ESSERE RICONOSCIUTO DA UN PUNTO DI VISTA FISCALE



L'ARTICOLO 92 DEL TUIR,
PUR ASSUMENDO I CRITERI DI VALUTAZIONE ADOTTATI IN BILANCIO,
IMPORREBBE UN VALORE MINIMO RAPPRESENTATO DAL COSTO

VALUTAZIONE A COSTO SPECIFICO

MA ALLORA IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE?



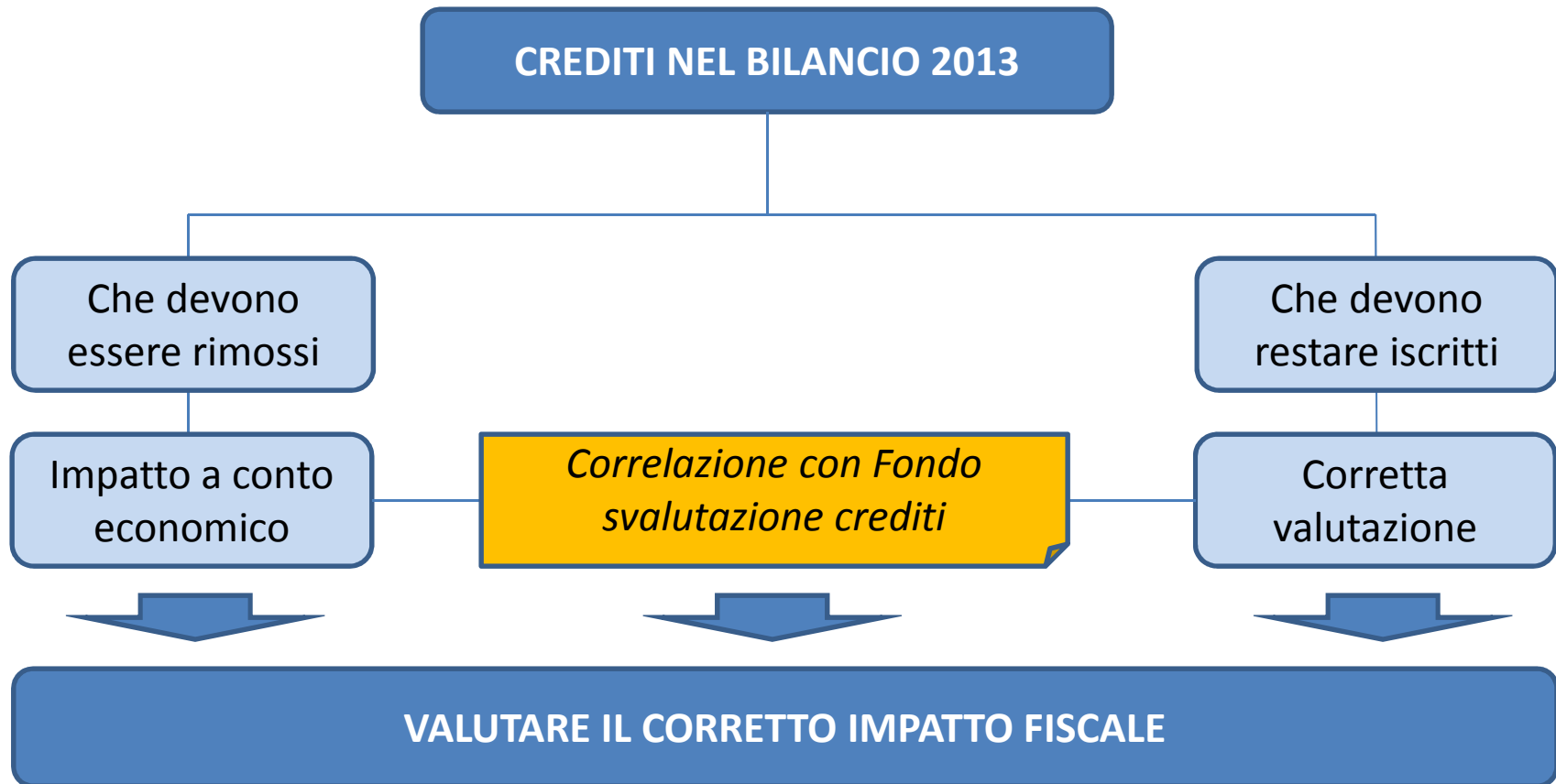
NORMA ADC 168/2007

“Il mancato richiamo, nell’ambito dell’art. 92, comma 5, primo periodo, del D.P.R. n. 917/86, ai beni valutati a costo specifico secondo il disposto del primo comma del medesimo articolo, non preclude che, ai fini della valutazione al termine dell’esercizio, il loro valore debba essere comunque confrontato con il valore normale di ciascuno di essi, per tale intendendo il valore ad essi oggettivamente attribuibile, secondo la previsione dell’art. 9 del Testo Unico, applicando, in sede di determinazione del reddito, ai sensi dell’art. 83 del D.P.R. n. 917/1986, il minore fra i due importi, secondo il principio stabilito dall’art. 2426, n. 9, cod. civ.”.

IL QUADRO RS DI UNICO 2014

PROSPETTO CREDITI E PERDITE

SCHEMA DI SINTESI



IPOSTESI DI STRALCIO (vecchio OIC)

1. Minor credito per effetto di riconoscimento giudiziale
2. Transazione con il debitore
3. Prescrizione civilistica
4. Cessione del credito (anche pro solvendo, metodo consigliato)

esempio

Diversi	a	Crediti v.so XY			50.000
Perdite su crediti (voce B14)		Deducibile fiscalmente		20.000	
Banca c/c				20.000	
F.do Svalutazione crediti				10.000	

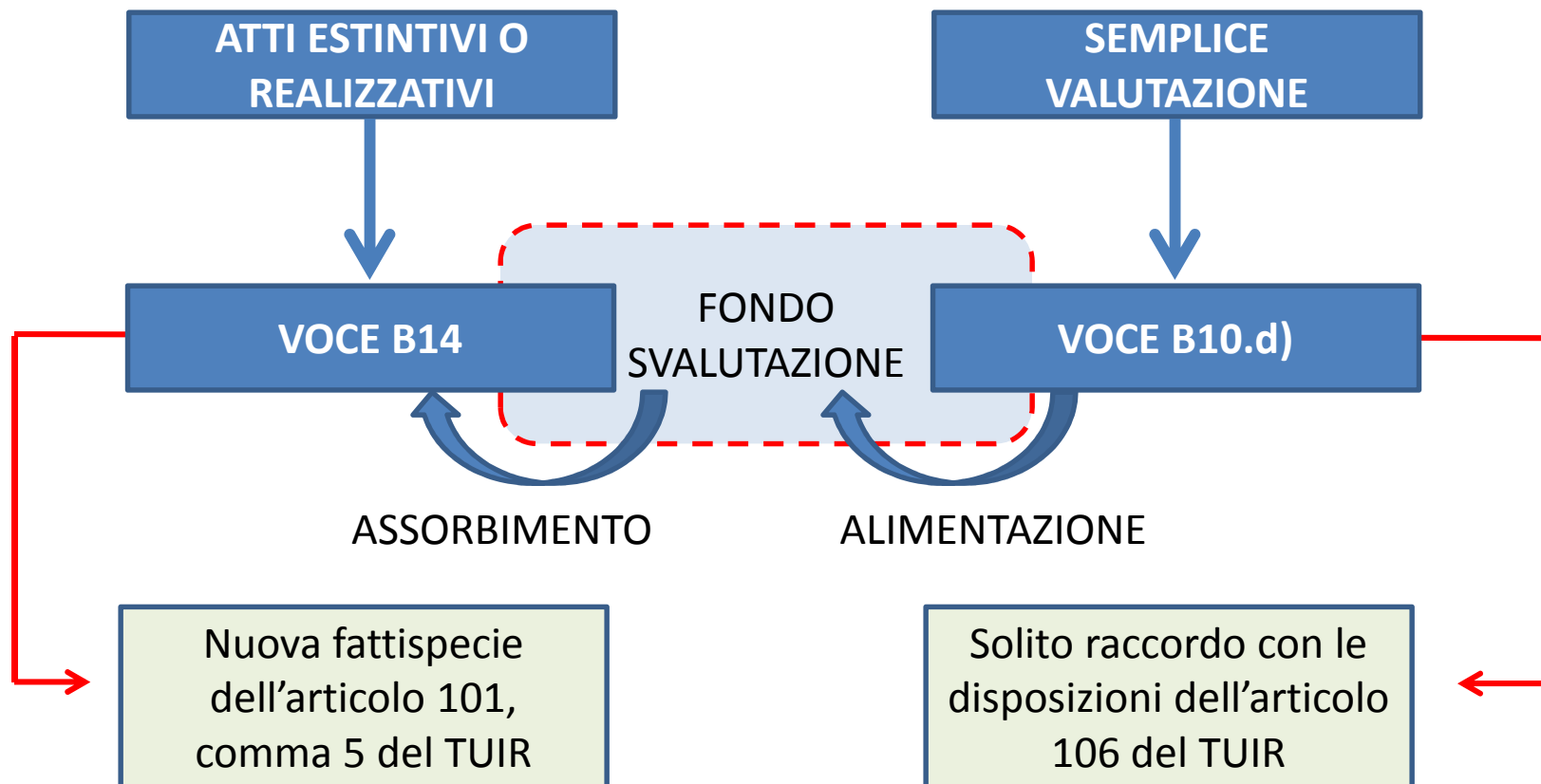
CREDITI DA RIMUOVERE SECONDO NUOVO OIC

IPOSTESI CHE COMPORTANO LA CANCELLAZIONE DEL CREDITO

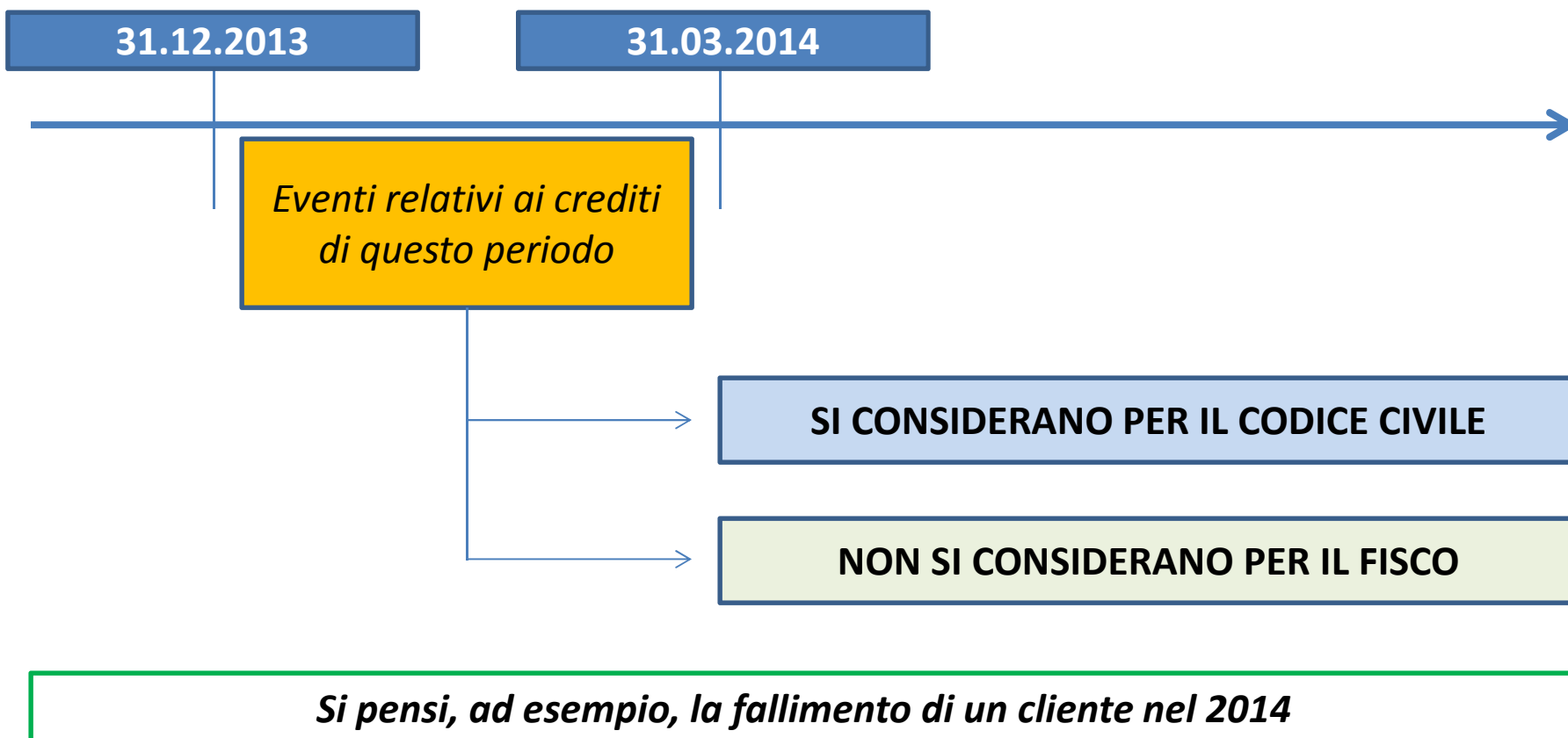
- forfaiting;
- *datio in solutum*;
- conferimento del credito;
- vendita del credito, compreso factoring con cessione pro-soluto con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito;
- cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito.

	TRASFERIMENTO TITOLARITA' DIRITTI CONTRATTUALI	NO TRASFERIMENTO TITOLARITA' DIRITTI CONTRATTUALI
TRASFERIMENTO RISCHI	cancellazione dal bilancio	n/a
NO TRASFERIMENTO RISCHI	cancellazione/mantenimento sulla base del trasferimento dei rischi	mantenimento in bilancio

CONSEGUENZE CONTABILI E FISCALI



ATTENZIONE ALLA COMPETENZA



PROCEDURE CONCORSUALI

IOTESI

Credito nei confronti di cliente fallito nel 2013:

- imponibile: 100.000
- Iva: 22.000

Come contabilizzo?

PRIMA TESI

STRALCIO L'INTERO CREDITO DAL BILANCIO, POICHE' IL CREDITO E' UNA VOCE COMPLESSIVA CHE COMPRENDE ANCHE L'IVA (peraltro, non ho la certezza del recupero)

SECONDA TESI

STRALCIO SOLO IMPONIBILE SE HO PRESENTATO INSINUAZIONE, IN QUANTO L'IVA POTRA' ESSERE RECUPERATA CON NOTA DI VARIAZIONE ALLA FINE DELLA PROCEDURA

LA STRUTTURA DEL PROSPETTO

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
RS66	Differenza				,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

RACCORDO CON 2012

PERDITE 2013

SVALUTAZIONI
2013

FONDO TOTALE

POSTE DA TESTARE CON VALORE CREDITI

RACCORDO CON ESERCIZI PRECEDENTI

ANNO 2012: crediti 100.000, tutto svalutato a bilancio, fiscalmente dedotti 500 (0,5%)

ANNO 2013: fallimento per 100.000, con utilizzo integrale fondo civile. Perdita fiscale 99.500 da evidenziare con variazione in diminuzione in RF

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	100.000 ,00	2	500 ,00
RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	99.500 ,00
RS66	Differenza				,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio				
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio				
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio				

SI RECUPERA CON VARIAZIONE IN DIMINUZIONE NEL QUADRO RF A PARZIALE «COMPENSAZIONE» DELLA VARIAZIONE IN AUMENTO DELL'ANNO PRECEDENTE

SVALUTAZIONI VS PERDITE

Nonostante la circolare 26/E/2013 parifichi le svalutazioni alle perdite, la compilazione del prospetto blocca la deducibilità dei crediti di modesto importo se non inseriti nel rigo delle perdite. Ad esempio, crediti 100.000, con svalutazione di 2 crediti di modesto importo da 2.400 ciascuno. **IL PROBLEMA NON SI PONE SE INDICO 4.800 NEL RIGO DELLE PERDITE.**

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente		1		,00	2		,00
RS65	Perdite dell'esercizio	SENZA BLOCCO →	1	4.800	,00	2	4.800	,00
RS66	Differenza							,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	CON BLOCCO →	1	4.800	,00	2	500	
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio		1		,00	2		,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio		1		,00	2		,00

LE SOCIETA' DI COMODO

LA STRUTTURA DEL PROSPETTO

PRIMA ANALISI

SECONDA ANALISI

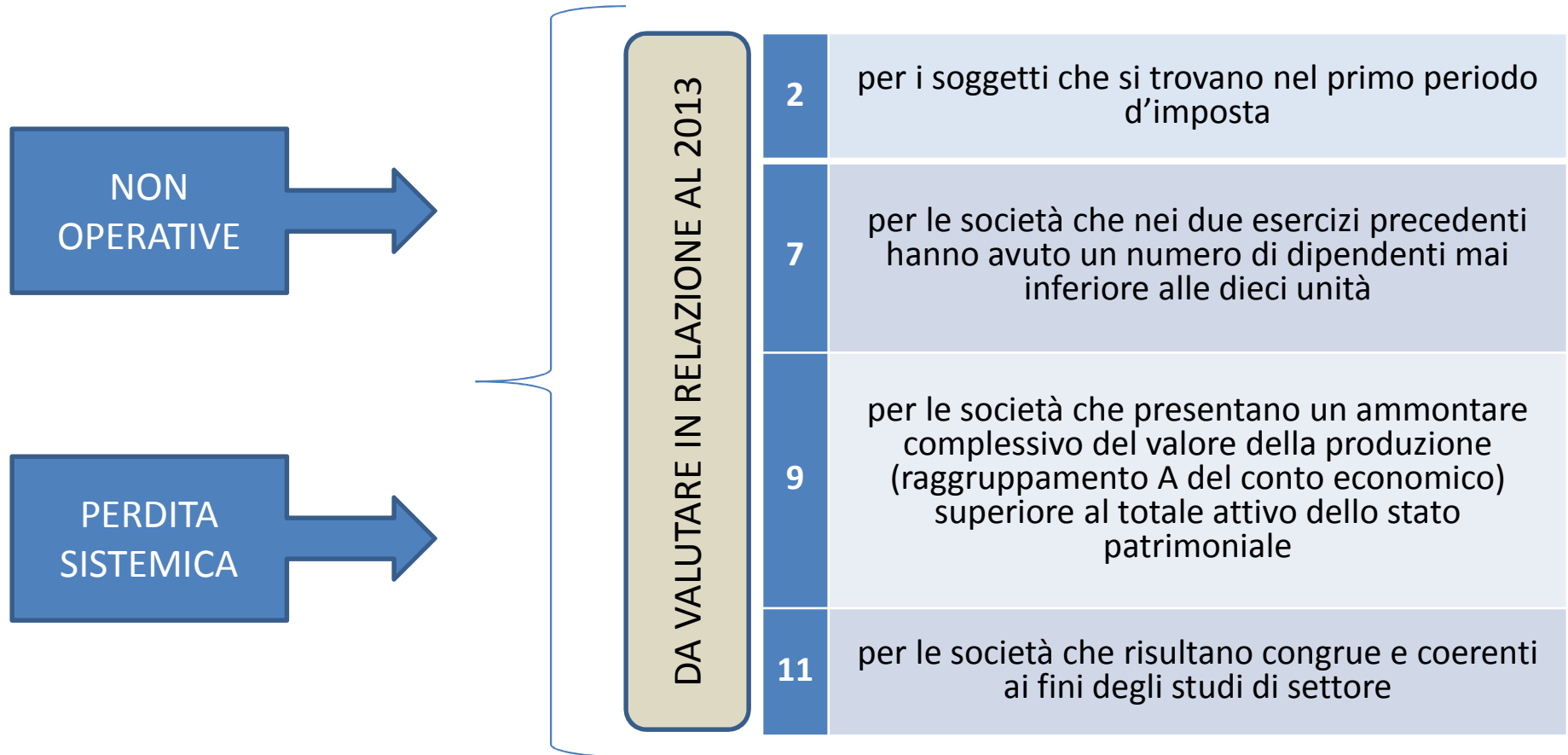
Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

Start-up

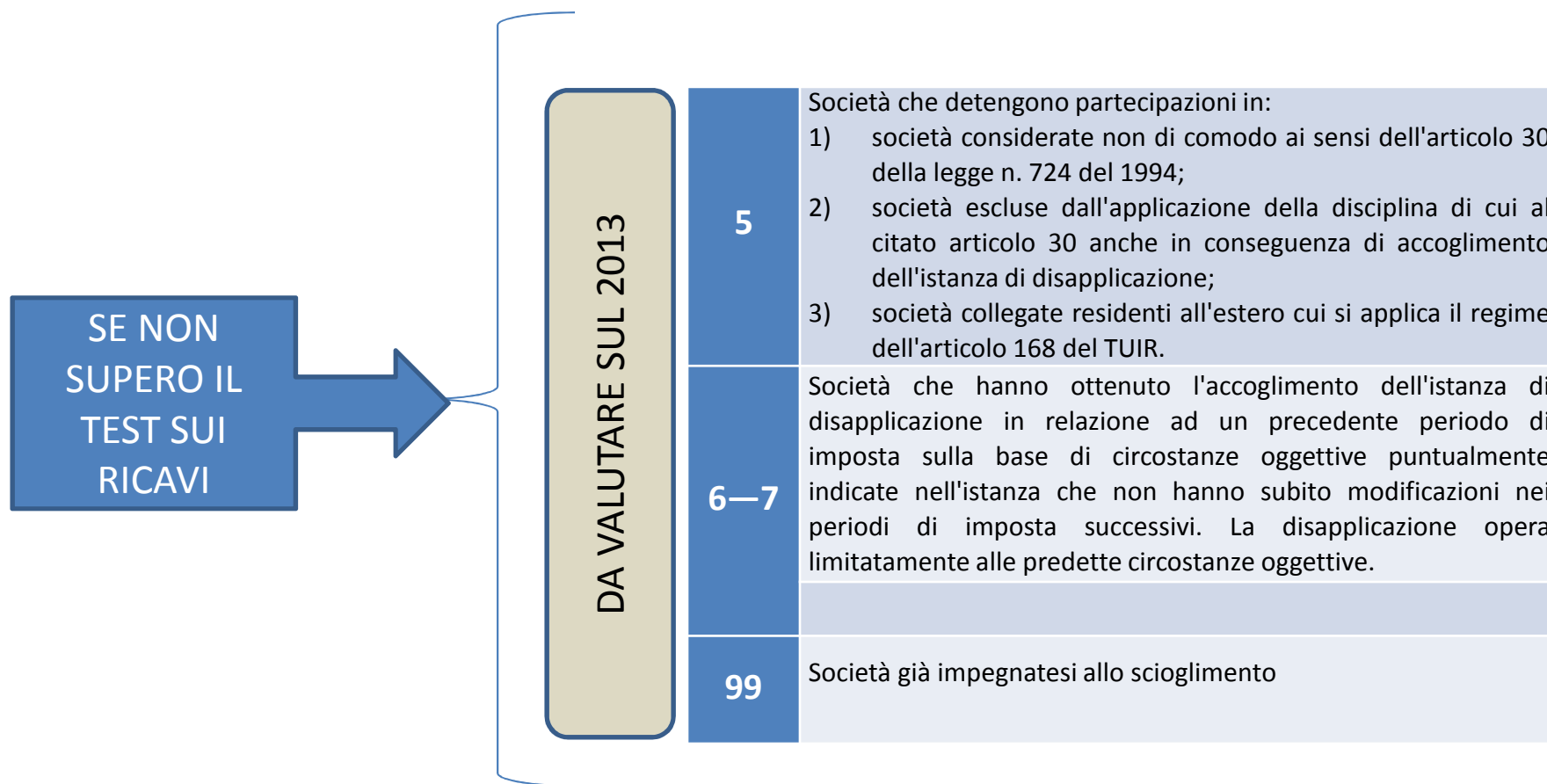
Impegno allo scioglimento

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	Soggetto in perdita sistematica 3	INTERPELLO			Casi particolari 7	
				Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6		
	Valore medio		Percentuale	Valore dell'esercizio		Percentuale		
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%	
RS120	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
RS123	Totale		2	Ricavi presunti ,00	3	Ricavi effettivi ,00	5 Reddito presunto ,00	
RS124				1	Agevolazioni ,00	2	Variazioni in aumento ,00	3 ,00
RS125	Reddito imponibile minimo						,00	

LE ESCLUSIONI PIÙ TIPICHE



LE DISAPPLICAZIONI PER LE NON OPERATIVE



LE DISAPPLICAZIONI PER LE PERDITE SISTEMICHE

**TRIENNIO DI
RIFERIMENTO:**

**2010
2011
2012**

**DA VALUTARE SU UN QUALSIASI
ANNO DEL TRIENNIO**

4	Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: <ul style="list-style-type: none">- società considerate non in perdita sistematica ;- società escluse dall'applicazione per interpello;- società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR.
5 - 6	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta senza variazioni
7	Società che conseguono un margine operativo lordo positivo.
9	Società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative.
11	Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore
99	Società già impegnatesi allo scioglimento

INTERPELLI

**TERMINE
02.07.2014**

ENTRO 90 GIORNI DAL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI (se si vuole dal termine dei versamenti)

STRUTTURA

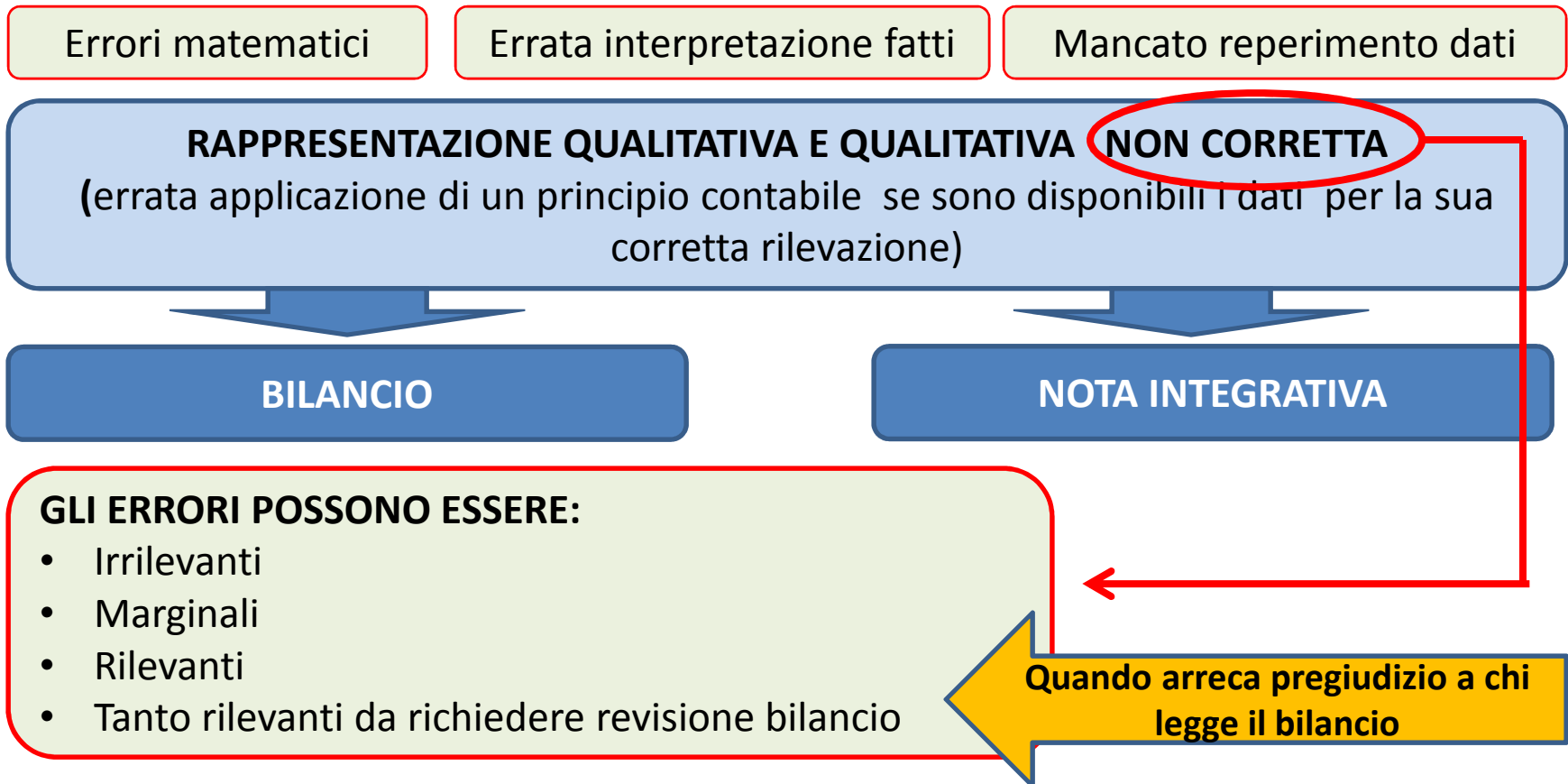
GLI INTERPELLI SONO AUTONOMI PER REGIME DELLE NON OPERATIVE E DELLE PERDITE SISTEMICHE
(vanno a due uffici diversi e richiedono due intestazioni diverse)

**IMPUGNARE
IL DINIEGO?**

LA IMPUGNABILITA' DELL'EVENTUALE DINIEGO E' UNA FACOLTA' DEL CONTRIBUENTE. NON E' MAI PRECLUSA LA POSSIBILITA' DI IMPUGNARE L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

LA CORREZIONE DEGLI ERRORI

INDIVIDUAZIONE DEGLI ERRORI



MODALITA' DI CORREZIONE

PRIMO METODO

	Componenti negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti (e21)	a	Attività o passività	
	Attività o passività	a	Componenti positivi di reddito relativi ad esercizi precedenti (E20)	

La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce "proventi ed oneri straordinari – componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti" (E20 e E21) creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti".

MODALITA' DI CORREZIONE

SECONDO METODO

SOLO OIC 29 REVISED

		Riserva di patrimonio netto	a	Attività o passività
		Attività o passività	a	Riserva di patrimonio netto

Si correggono utilizzando voci di patrimonio netto gli errori che non **hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico**, quali ad esempio:

- le **rivalutazioni iniziali** di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme;
- la correzione di **scritture contabili** operate **a seguito di** operazioni di **conferimento, fusione, eccetera**.

RICADUTE FISCALI (principi)

1

*MANCATA IMPUTAZIONE
DI UN COSTO*

Il contribuente dovrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto

2

*MANCATA IMPUTAZIONE
DI UN RICAPO*

Il contribuente - previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta - potrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

CORREZIONI DEGLI ERRORI IN MATERIA DI COMPETENZA (circ. 31/13)

Componenti negativi contabilizzati nel 2013 (cod. 37) ma di competenza anni precedenti e componenti positivi del 2013 non contabilizzati (cod. 38)

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	
	37		10.000 ,00		,00		,00
	7	8	,00	9	10	11	12
			,00		,00		,00
	13	14	,00	15	16	17	18
			,00		,00		,00
			22		23	24	
			,00		,00		,00
			28		29	30	
			,00		,00		,00
	31	32	,00	33	34	35	36
			,00		,00		,00
						37	,00

Non deducibile perché non di competenza

Esempio: componente negativo di competenza 2011 pari a € 10.000 rilevato nel 2013: variazione diminutiva Unico 2012, gestione del credito d'imposta in Unico 2013 (RX) e variazioni in aumento Unico 2014

RN19 Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione

2.750 ,00

CORREZIONI DEGLI ERRORI IN MATERIA DI COMPETENZA (circ. 31/13)

Componenti positivi contabilizzati nel 2013 (cod. 35) ma di competenza anni precedenti e componenti negativi del 2013 non contabilizzati (cod. 36)

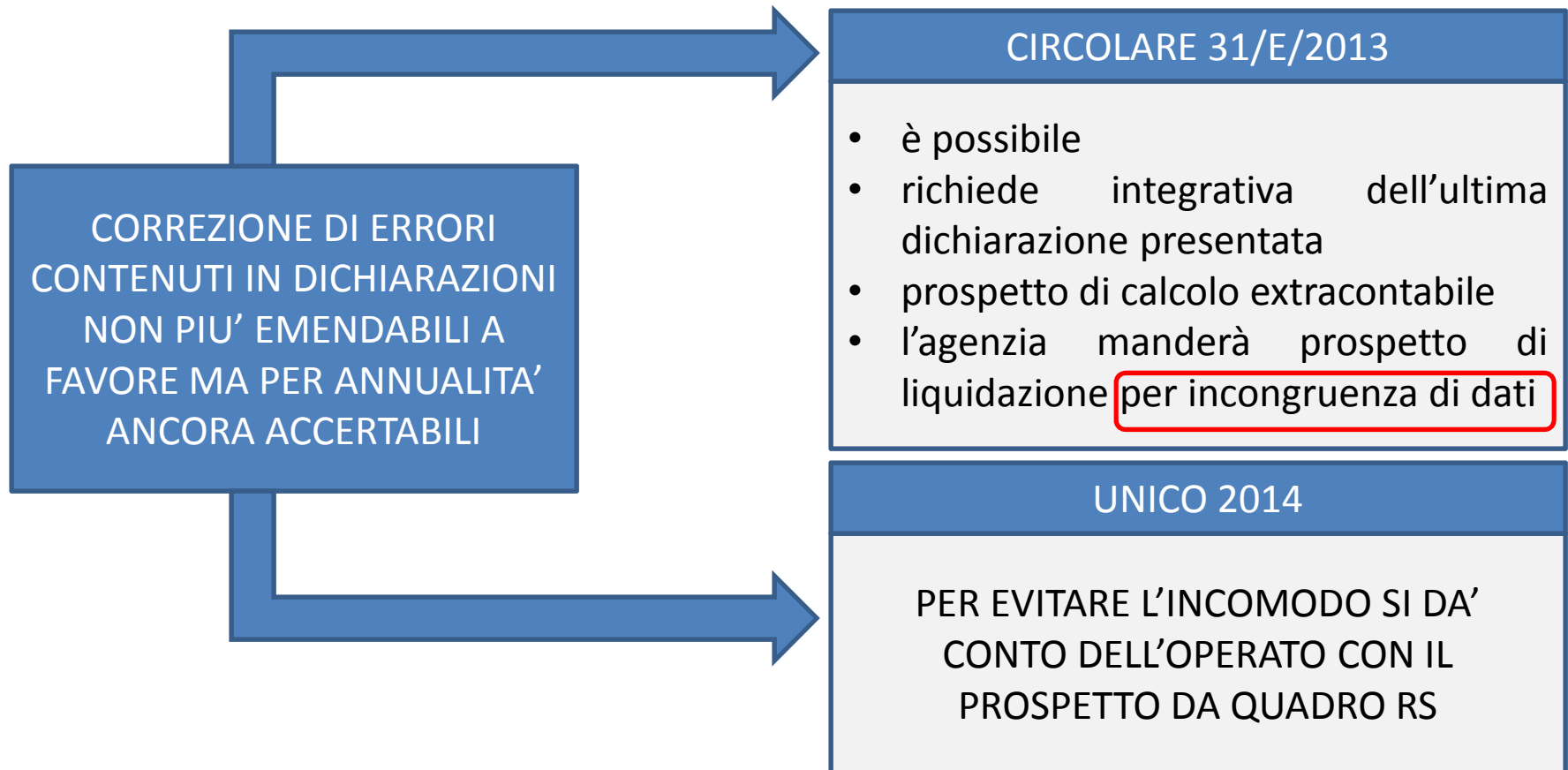
RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	10.000,00	3	4	,00	5	6	,00	37
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	

Esempio: componente positivo di competenza 2011 pari a € 10.000 rilevato nel 2013: variazione diminutiva Unico 2014, e variazioni in aumento in Unico 2012, ma quali sanzioni?

QUANDO SI USA IL PROSPETTO (IRES e IRAP)



SCOPO DEL PROSPETTO



UN ESEMPIO DI UTILIZZO (1)

Mancata deduzione di un costo per 500 del 2011, riscontrato dopo il 30.09.2014.
 Originario imponibile di euro 3.000, ridotto a 2.500 con correzione.
 Per conseguenza, IRES ridotta a 688.

RS20	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale			
	1 giorno	2 mese	3 anno	1 giorno	2 mese	3 anno	3			
	01	01	2011	31	12	2011				
	Quadro		Modello		Rigo	Colonna	Importo Variato			
RS202	1	RF	2	1	3	4	4	1	5	2.500,00
RS203		RF		1		56		1		2.500,00
RS204		RF		1		59		2		2.500,00
RS205		RF		1		61		1		2.500,00
RS206		RN		1		1		2		2.500,00
RS207		RN		1		6		2		2.500,00
RS208		RN		1		6		4		2.500,00
RS209		RN		1		8		1		2.500,00
RS210		RN		1		8		2		688,00

Periodo di imposta che contiene errore da correggere

UN ESEMPIO DI UTILIZZO (2)

Proseguo il dettaglio di tutte le voci modificate nell'originaria dichiarazione, per giungere ad evidenziare l'emersione di un credito di 137 euro, pari al 27,50% sul maggior costo di 500 euro oggetto di correzione.

RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale	Errori Contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno		
	01	01	2011	31	12	2011		
RS212	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato			
	1 RN	2 1	3 9	4 1	5	688,00		
RS213	RN	1	11	1		688,00		
RS214	RN	1	17	1		688,00		
RS215	RN	1	23	2		488,00		
RS216	RX	1	1	2		137,00		
RS217	RX	1	1	4		137,00		
RS218						,00		
RS219						,00		
RS220						,00		

UN ESEMPIO DI UTILIZZO (3)

Segnalo anche la modifica del saldo finale della dichiarazione del 2012, nella quale era indicato un credito originario di 100 euro che, per effetto del riporto del credito del 2011, sale a complessivi 237 euro.

L'agenzia delle entrate dispone del dato finale corretto

RS221	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale	Errori Contabili
	¹ giorno	me	anno	² giorno	me	anno		
	01	01	2012	31	12	2012	³	⁴
RS222	Quadro	Modulo	Rigo	Colonna	Importo Variato			
	¹ RN	² 1	³ 19	⁴ 1	⁵ 137,00			
RS223	RN	1	24	1	237,00			
RS224	RX	1	1	1	237,00			
RS225	RX	1	1	4	237,00			

IN SEDE DI PRESENTAZIONE DELLA INTEGRATIVA, NELLA LIQUIDAZIONE IRES DELL'ANNO 2013 RIPRENDERO' IL CORRETTO CREDITO DI 237 EURO, IN MODO CHE L'UNICO 2014 SI CHIUDA CON IL CORRETTO IMPORTO

NUOVE INFORMAZIONI

NUOVI PROSPETTI

SONO L'EFFETTO DEL PROCESSO DI SEMPLIFICAZIONE AMMINISTRATIVA
(comunicato stampa 3 luglio 2013)



Minusvalenze e differenze negative	RS142	N. atti di disposizione 1	Minusvalenze 2			
	RS143	N. atti di disposizione 1	Minusvalenze / Azioni 2	N. atti di disposizione 3	Minusvalenze/Altri titoli 4	Dividendi 5
Variazione dei criteri di valutazione	RS144					

Rideterminazione dell'acconto	RS79	COSTI AUTO	Reddito complessivo rideterminato	Imposta rideterminata	Acconto rideterminato	Maggiore acconto
			1	2	3	4

LE NUOVE STP

Le nuove società tra professionisti

NUOVE S.T.P.: AL VIA DAL 21.4.2013

Art. 10 della L. n. 183/2011



Legge quadro

D.M. 8.2.2013 n. 34



Regolamento di attuazione

Presupposto



Svolgimento di attività professionale regolamentata **ordinistica**
commercialisti, cdl, ingegneri, architetti, geometri, medici, ecc.

Condizioni



Almeno 2/3 delle quote di partecipazione a professionisti

Le nuove società tra professionisti

TIPOLOGIE DI S.T.P.

Società tra professionisti



Medesima attività, stesso Ordine

Società multidisciplinari



Attività diverse, Ordini diversi

Tipologie societarie



- Società semplici
- Società in nome collettivo
- Soc. in accomandita semplice
- SRL, SRL Semplificate
- Società per azioni
- Soc. accomandita p. azioni
- Società cooperative

Restano "salve" le associazioni professionali
(così l'art. 10, c. 9, della L. n. 183/2011)

Le nuove società tra professionisti PARTICOLARITÀ

S.T.P. COOPERATIVA



Minimo tre soci

Art. 10, c. 3 della L. n. 183/2011 dopo la modifica dell'art. 9-*bis*, c.1, lett. a) del D.L. 24.1.2012 n. 1 (convertito dalla L. 24.3.2012, n. 27)

S.T.P. UNIPERSONALE?



NO, secondo:

- **CNDCEC** (Pronto Ordini 22.7.2013, n. 158)
- **IRDCEC** (Circ. 12.7.2013, n. 32/IR)

In tal senso sembra deporre la stessa legge, che nell'oggetto sociale della S.T.P. prevede che l'attività deve essere esercitata dai **soci** e nella denominazione sociale richiede che deve emergere con chiarezza che si tratta di S.T.P. per l'esercizio in **forma associata** della professione

Si per il Notariato del Trivento

Le nuove società tra professionisti

OGGETTO SOCIALE

Art. 10 della L. n. 183/2011

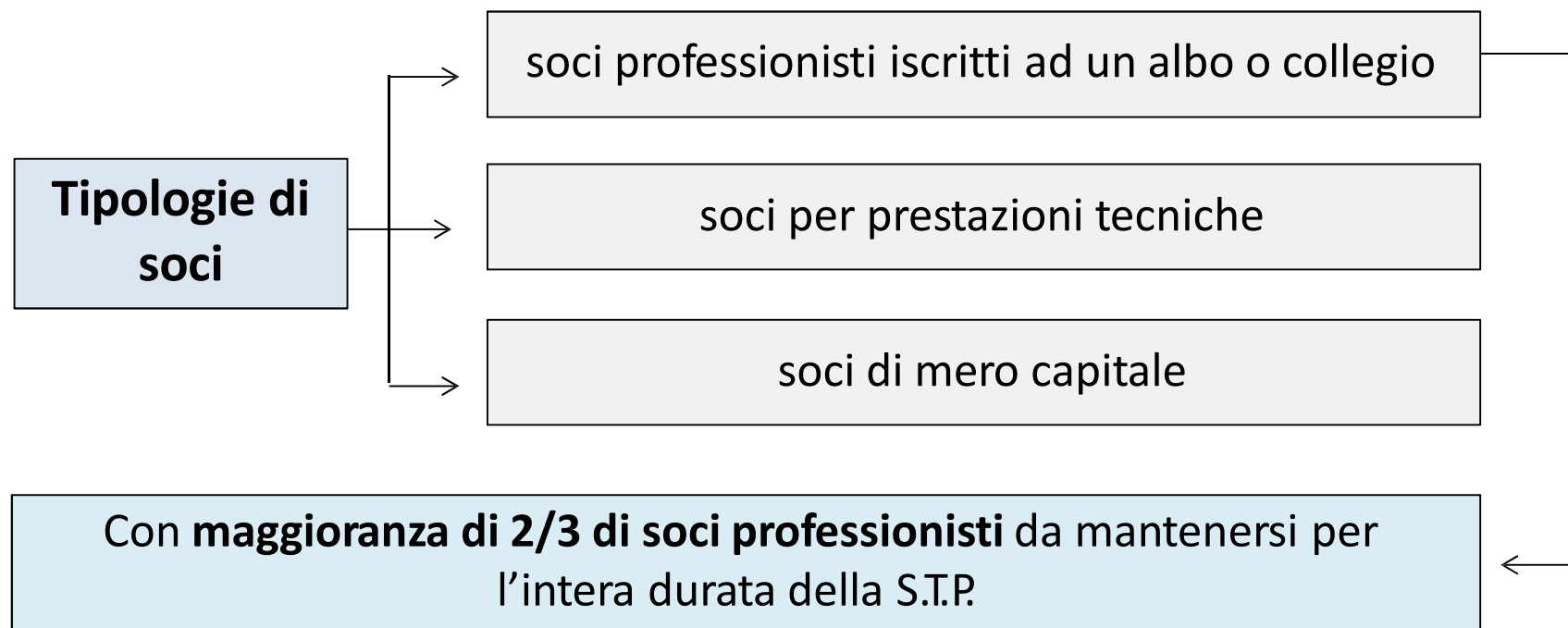
**Atto
costitutivo
S.T.P.**

deve prevedere esercizio in via esclusiva di
attività professionale da parte dei soci

può ammettere attività strumentali o
complementari rispetto all'esercizio della
professione ovvero fornitura di beni
strumentali e servizi accessori che consentano
o facilitino l'esercizio della professione

Le nuove società tra professionisti **SOCI**

Art. 10 della L. n. 183/2011



Le nuove società tra professionisti

SOCIO PER PRESTAZIONI TECNICHE

IRDCEC , Circolare 12.7.2013, n. 32/IR

*“non è socio professionista e non può svolgere le prestazioni professionali che in base alle risultanze dell’atto costitutivo e in base alle competenze previste negli ordinamenti professionali di appartenenza sono riservate solo ai soci professionisti. Si tratta, piuttosto, di un socio che **fornisce mansioni ancillari** rispetto all’attività della s.t.p., quali ad esempio la gestione delle risorse umane o la gestione dei sistemi informatici”*

Le nuove società tra professionisti

SOCIO PER FINALITÀ DI INVESTIMENTO

E' il classico socio di capitali e deve:



- rispettare requisiti di onorabilità (cioè non aver riportato misure di prevenzione personali o reali, anche in 1° grado)



- non aver riportato condanne pari o superiori a 2 anni
- non essere stato cancellato da un albo professionale
- per motivi disciplinari



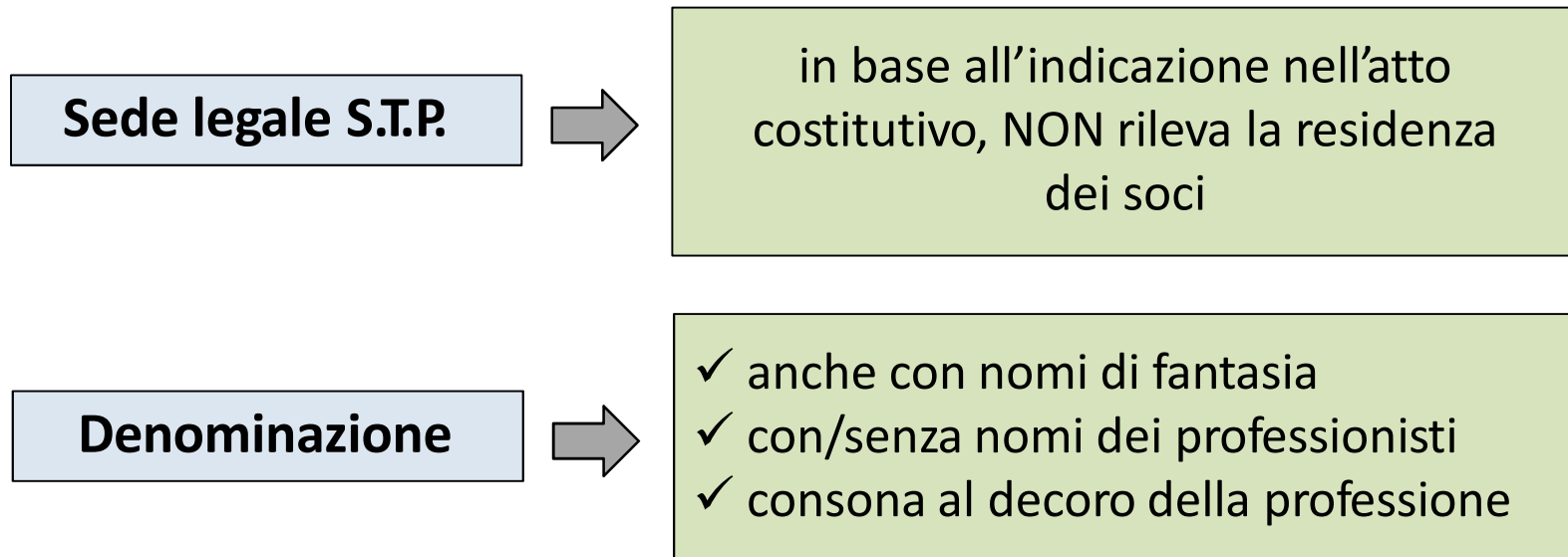
Le nuove società tra professionisti

CONFERIMENTO ED ESECUZIONE INCARICO

- diritto del cliente all'informazione (elenco professionisti con titoli, qualifiche e specializzazioni, elenco soci di capitale)
- diritto di scegliere il professionista che deve eseguire la prestazione
- dovere della S.T.P. di documentare l'avvenuta informativa (sottoscrizione del cliente per ricevuta)
- dovere di informazione sull'utilizzo di ausiliari e sostituti
- informazione su complessità incarico, compensi e oneri
- indicazione estremi polizza assicurativa di responsabilità professionale

Le nuove società tra professionisti

SEDE E DENOMINAZIONE



Le nuove società tra professionisti

ISCRIZIONE CCIAA E ORDINE PROFESSIONALE

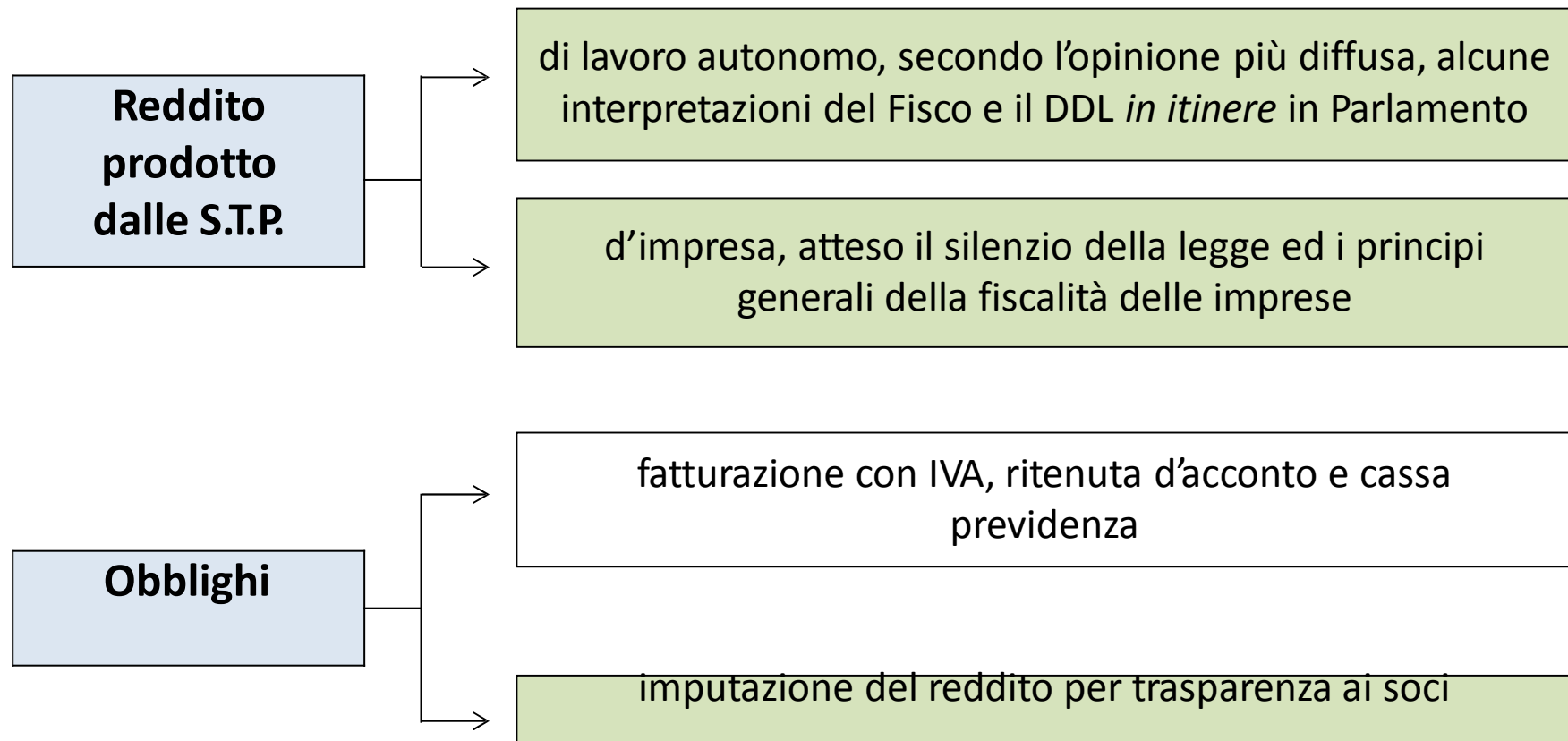
Le S.T.P. devono iscriversi:

- nella **sezione speciale del Registro delle Imprese**, con la qualifica di Società tra Professionisti, con funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia (Diritto annuale provvisorio: 200 € + 40 € per ogni unità locale)
- nella **sezione speciale degli Albi** tenuti dagli Ordini professionali di appartenenza dei soci professionisti (quote iscrizione definite da ciascun ordine territoriale)

Le società multidisciplinari fanno riferimento all'Ordine relativo all'attività prevalente (art. 8 del Regolamento)

Le nuove società tra professionisti

TRATTAMENTO FISCALE



Le nuove società tra professionisti

TRATTAMENTO PREVIDENZIALE

Le STP devono iscriversi alla Cassa di Previdenza di riferimento e versare il **contributo integrativo** (4%) addebitato ai clienti

Multidisciplinari - tale importo va calcolato:

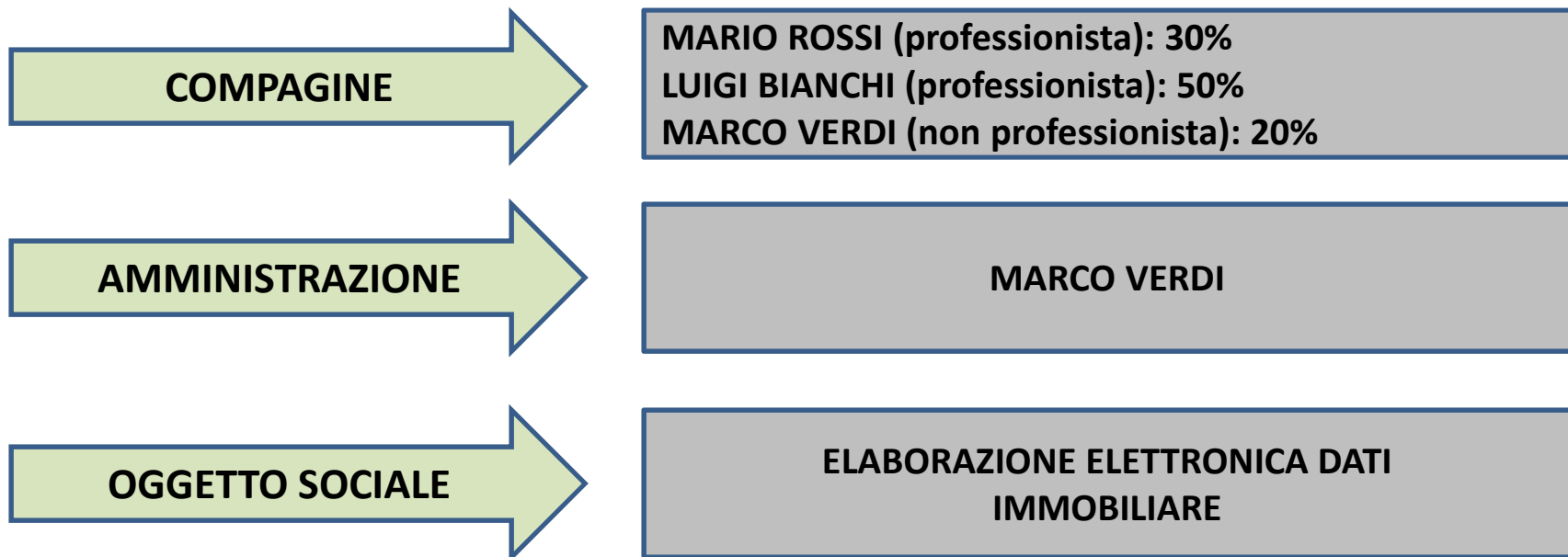
- su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari, secondo la Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti
- sui soli corrispettivi rientranti nel volume d'affari riferibile ai propri associati, per la Cassa di Previdenza dei Ragionieri

Il **contributo soggettivo** rimane a carico dei singoli professionisti in base al reddito loro imputato per trasparenza

DA SRL A STP
percorso possibile?

Da SRL a STP: un percorso possibile?

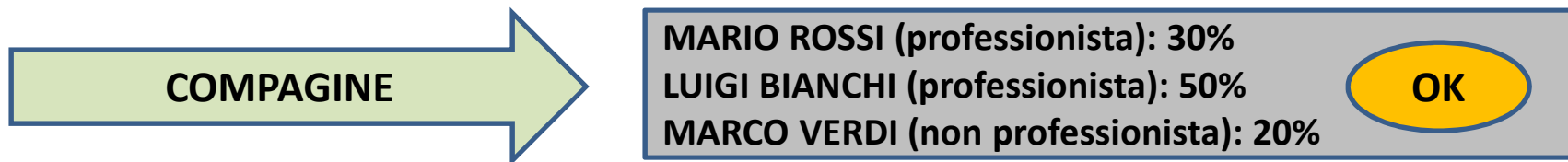
SITUAZIONE DI PARTENZA



**POSSO USARLA COME STRUMENTO PER OTTENERE UNA STP ?
NORMALMENTE SI CHIEDE SE PUO' ESSERE TRASFORMATA**

Da SRL a STP: un percorso possibile?

VERIFICHIAMO LE CONDIZIONI (1)



Q.A.10 - (LEGITTIMITA' DELLA DETENZIONE DA PARTE DEI SOCI NON PROFESSIONISTI DI AZIONI PRIVE DEL DIRITTO DI VOTO CHE SUPERINO IL TERZO DEL CAPITALE SOCIALE)

La legge n. 183/2011 prevede che la partecipazione al capitale sociale dei professionisti debba essere tale da determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci, non anche che questi debbano detenere la maggioranza dei due terzi del capitale sociale prescindendo dai diritti di voto. Si reputa pertanto legittimo che i soci non professionisti detengano azioni prive del diritto di voto anche in misura superiore al terzo del capitale sociale. E' anche possibile che i soci non professionisti detengano la maggioranza assoluta del capitale sociale ove la minoranza detenuta dai soci professionisti sia superiore ai due terzi delle azioni aventi diritto al voto.

Da SRL a STP: un percorso possibile?

VERIFICHIAMO LE CONDIZIONI (2)



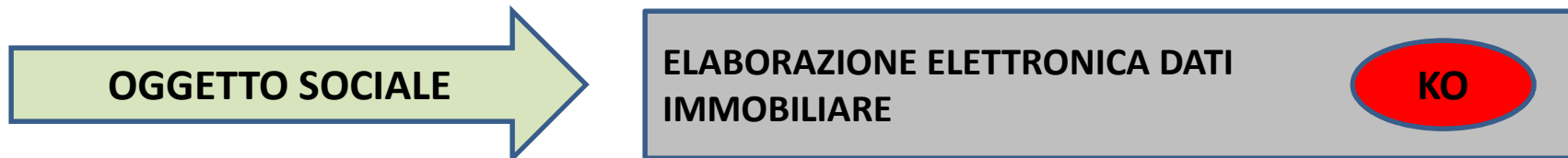
Q.A.11 - (COMPOSIZIONE SOGGETTIVA DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO DI S.T.P. - 1° pubbl. 9/13 - motivato 9/13)

In assenza di limiti legali si ritiene legittima qualsiasi composizione soggettiva dell'organo amministrativo di s.t.p..

Lo stesso potrà pertanto essere formato, anche per intero, da non professionisti ovvero da persone giuridiche.

Da SRL a STP: un percorso possibile?

VERIFICHIAMO LE CONDIZIONI (3)



Q.A.12 - (ESCLUSIVITA' DELL'OGGETTO SOCIALE DELLE S.T.P.)

L'oggetto sociale delle s.t.p. deve essere limitato esclusivamente all'attività professionale (o alle attività professionali in caso di s.t.p. costituita per l'esercizio di più attività professionali) in funzione all'esercizio della quale (o delle quali) sono costituite. L'oggetto sociale non può contenere l'espressa previsione di altre attività estranee all'attività professionale per l'esercizio della quale la s.t.p. viene costituita, ovvero attività non specificatamente e tipicamente riservate alla stessa attività professionale.

Q.A.13 - (AMMISSIBILITA' DI ATTIVITA' STRUMENTALI ALL'OGGETTO SOCIALE DELLE S.T.P.)

Perfettamente compatibile con l'esclusività dell'oggetto sociale della s.t.p. è la possibilità per la stessa di compiere attività strumentali all'esercizio della professione ordinistica prescelta e, quindi, la possibilità per la società professionale di rendersi acquirente di beni e diritti strumentali all'esercizio della professione e di compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo, compresa la possibilità di assumere obbligazioni strumentali all'esercizio dell'attività professionale stessa. Comunque la previsione della legittimità di tali attività è ammissibile solo in quanto si tratti di attività collegate da un nesso di strumentalità funzionale con l'attività professionale ordinistica che costituisce l'oggetto esclusivo della s.t.p..

Da SRL a STP: un percorso possibile?

ALLORA, QUALE PERCORSO?



Q.A.2 - (NATURA GIURIDICA DELLE S.T.P. - 1° pubbl. 9/13 - motivato 9/13)

Le società professionali di cui all'art. 10 della Legge 12 novembre 2011 n. 183, non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile.

A ciò consegue che le stesse sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve unicamente le deroghe e le integrazioni espressamente previste dalla normativa speciale in relazione al loro particolare oggetto.

**E' SOLO UNA MODIFICA DEI PATTI SOCIETARI
CON LE CONSEGUENZE DEL CASO PREVISTE DAL CODICE CIVILE**

Da SRL a STP: un percorso possibile?

IN DEFINITIVA, E' FATTIBILE?



CONSIDERAZIONI

1. OCCORRE COMPLETA CONVERGENZA DI VEDUTE
2. SI DEVE SOSTENERE IL COSTO DI UNA MODIFICA RADICALE DEI PATTI SOCIETARI (circa 1.000 euro)
3. PER ESTINGUERE LO STUDIO ASSOCIATO, SI DOVREBBE ATTENDERE L'INCASSO DI TUTTI I SOSPESI (o forse è possibile sostenere un trasferimento delle posizioni sulla STP?)
4. LA SOCIETA' COMINCIA A PRODURRE UNA DIFFERENTE TIPOLOGIA DI REDDITO, QUINDI CI SARA' UN FRAZIONAMENTO DEL PERIODO DI IMPOSTA CON QUALCHE DIFFICOLTA' OPERATIVA
5. SARA' POSSIBILE L'IMPUTAZIONE DEL REDDITO SULLA BASE DELLA QUALITA' E QUANTITA' DEL LAVORO SVOLTO, COME AVVENIVA NELLO STUDIO ASSOCIATO?