«BILANCIO D'ESERCIZIO»
REDDITO D'IMPRESA:
IMPATTO COVID-19
Parte seconda

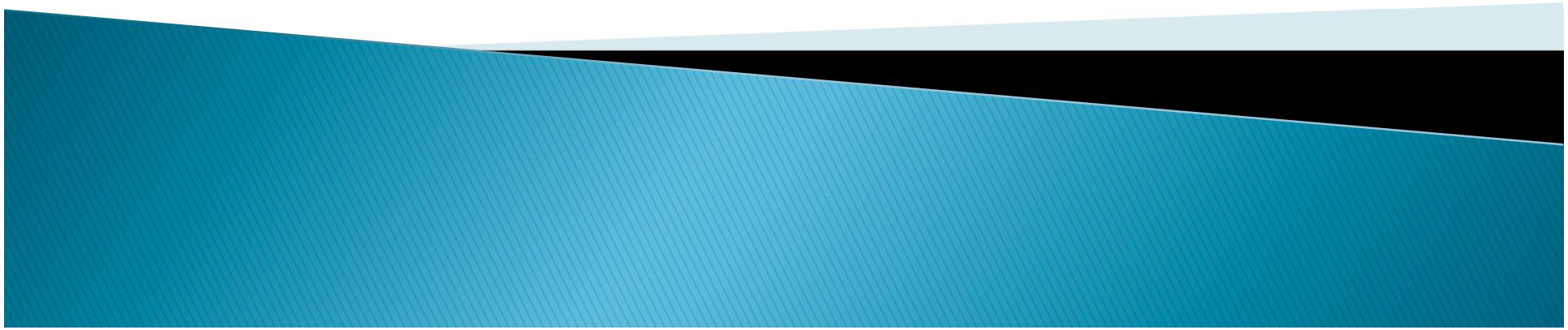
Associazione Nazionale Commercialisti Salerno
Asso Com Sa DAL 1950

Antonio SANGES

26 Giugno 2020

COLLEGIO SINDACALE: "FALSO IN BILANCIO" NEL CASO "NON SI RILEVA" L'EFFETTIVO CONTROLLO DELLE VOCI DI BILANCIO:

- Verifica "ex ante", sull'adeguatezza delle procedure aziendali;
- Accertamento che le poste del documento contabile rispondono ai fatti ed informazioni di cui è a conoscenza il "sindaco" per la sua attività di vigilanza;
- Rilevazione puntuale che, dalle scritture contabili, e bilancio siano rilevati in maniera corretta i fatti aziendali che, "il sindaco" conosce, per la verifica compiuta sugli assetti amministrativi e procedure aziendali;
- Corte di Cassazione Sent. N. 1909 del 23 giugno 2020.



USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

1 ° STEP	Situazione economica e patrimoniale al 31/12/2019	Necessaria per verificare situazione ante Covid-19
2 ° STEP	Analisi posizionamento azienda rispetto universo Pmi italiane	Comparazione con dati Rapporto Cerved Pmi 2019

MODELLO EFFETTI COVID - 19 SULLA REDDITIVITA' E TESORERIA
RICERCATORI "MPHIM+"

USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

3 ° STEP	Verifica stato di salute sulla base degli indici di allerta del codice della crisi	Necessaria per evidenziare possibili default indipendenti dal Covid-19
4° STEP	Effettuazione di stress test su scenari prevedibili	Base riferimento: esercizio 2020

MODELLO EFFETTI COVID – 19 SULLA REDDITIVITA' E TESORERIA
RICERCATORI "MPHIM+"

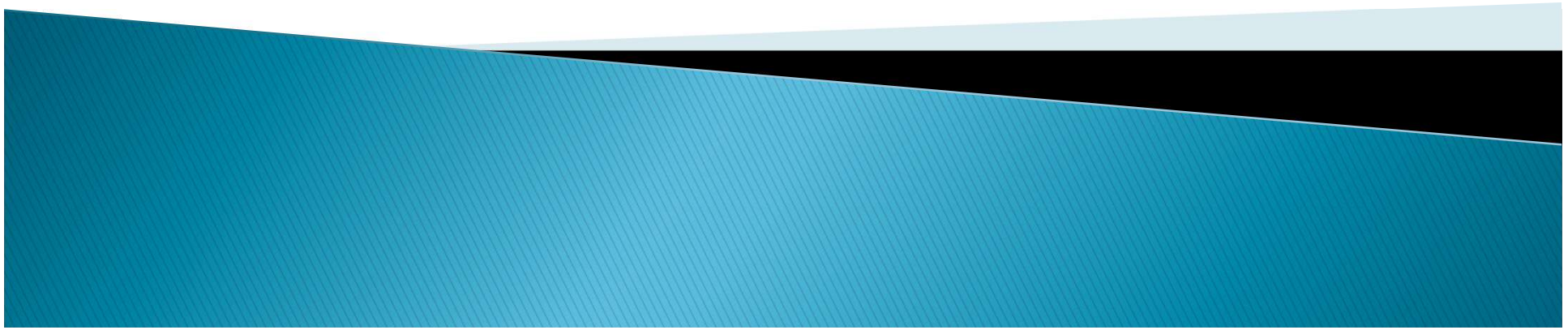
USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

5 ° STEP	Esame dei risultati preventivi	Valutazione effetti delle possibili azioni sui conti aziendali
6° STEP	Adozione delle misure	Decisione ponderata e supportata dalle analisi effettuate

MODELLO EFFETTI COVID – 19 SULLA REDDITIVITA' E TESORERIA
RICERCATORI "MPHIM+"

IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST RESILIENZA	STATISTICHE CERVED BILANCIO 31/12/2018	SITUAZIONE ECONOMICO – FINANZIARIA E PATRIMONIALE AL 31/12/2019 (Consuntivo al 31/12/2019)	PREVISIONI ECONOMICO – FINANZIARIE E PATRIMONIALI AL 31/12/2020 (PREVISIONI 31/12/2020)



IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST RESILIENZA
FLUSSI DI CASSA/ATTIVO
DEBITI FINANZIARI/ CAPITALE NETTO
ROA

IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST RESILIENZA
CREDITI COMMERCIALE/FATTURATO
DEBITO COMMERCIALE/FATTURATO
FORNITORI TEMPI MEDI CONCORDATI (GG)

IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST RESILIENZA
CLIENTI TEMPI MEDI CONCORDATI (GG)
UTILE ANTE ONERI FINANZIARI/ FATTURATO
DSCR 1° APPROCCIO (CNDEC)

Il Reddito d'impresa art. 83 DPR 917/86

Schema determinazione Reddito d'impresa
"Dal risultato di bilancio al reddito d'impresa"

Risultato netto di bilancio (utile o perdita) (se las: +/- componenti non transitati da Ce e imputati direttamente a patrimonio netto)

A) **Variazioni in aumento**:
- Maggiori proventi tassabili
- minori oneri deducibili

B) **Variazioni in diminuzione:**
- Maggiori proventi tassabili
- Minori oneri deducibili

REDDITO D'IMPRESA

Schema determinazione Reddito d'impresa "Dal risultato di bilancio al reddito d'impresa"

Le variazioni in aumento e/o diminuzione da apportare al risultato civilistico vengono suddivise:

- Variazioni fiscali per "*differenze temporanee*";
- Variazioni fiscali per "*differenze permanenti*";

N.B.!! le variazioni "*differenze temporanee*" determinano lo stanziamento di imposte differite e/o anticipate

Le "differenze temporanee":

A) Imposte differite: *si tratta di imposte che saranno pagate in futuro e sono generate da "differenze temporanee" che rinviano la tassazione:*

- *sono imposte civilisticamente di competenze dell'esercizio. In pratica sono imputati all'esercizio costi fiscali maggiori di quelli civilistici, riducendo la tassazione;*
- ***N.B.!!*** *=> le imposte risparmiate, saranno pagate in futuro.*

Le "*differenze temporanee*":

B) Imposte anticipate (o prepagate): si tratta di imposte pagate nell'esercizio generate da differenze temporanee che anticipano la tassazione:

- Sono imposte civilisticamente di competenza di futuri esercizi;
- Derivano da costi civilisticamente di competenza ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi;
- Le imposte pagate in più nell'esercizio saranno recuperate in futuri esercizi;

Le "differenze temporanee":

Ricavi e costi o di parte di essi che concorrono a formare il "reddito fiscale" in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico.

Le differenze temporanee tassabili:

Generano passività per imposte differite in quanto si tradurranno, negli esercizi successivi, in un aumento del reddito fiscale rispetto al risultato civilistico.

A) Componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico.

› plusvalenze a tassazione differita ai sensi dell'art. 86, comma 4, Tuir;

› adeguamenti di valore di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;

› dividendi rilevati per competenza in mancanza dell'incasso;

› utili su cambi non realizzati derivanti dall'adeguamento di fine esercizio.

B) Componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti a quello in cui verranno imputati al conto economico.

Le differenze temporanee deducibili:

Generano **attività** per **imposte anticipate** in quanto si tradurranno, negli esercizi successivi, in una **diminuzione del reddito fiscale** rispetto al risultato civilistico.

A) **Componenti negativi** di reddito deducibili ai fini fiscali in **esercizi successivi** a quello in cui vengono imputati al conto economico.

› **ammortamenti** effettuati per **importi eccedenti** l'applicazione delle aliquote tabellari o le quote massime previste dalla legge;

› **ammortamenti** effettuati (fino al 2012) su **valori rivalutati** degli immobili ai sensi del D.L. 185/2008, con effetti fiscali differiti;

› **rettifiche di valore** operate per **importi superiori** ai **limiti fiscalmente** ammessi, come quelle per svalutazione crediti eccedenti il tetto dell'art. 106, Tuir.

Le differenze temporanee deducibili:

- accantonamenti effettuati in misura eccedente i limiti fiscali;
- spese d'esercizio imputate a conto economico, ma deducibili fiscalmente in esercizi successivi (manutenzioni eccedenti il 5%, spese per perizie «capital gain» deducibili in cinque esercizi, ecc.);
- spese di esercizio rilevate a conto economico per competenza, ma deducibili «per cassa» (compensi amministratori, contributi associativi e imposte e tasse deducibili);

Le differenze temporanee deducibili:

- **spese di esercizio e/o accantonamenti per oneri**, che non hanno ancora i requisiti di competenza fiscale per la deducibilità (prestazioni non ultimate o in genere oneri non ancora certi o determinabili in modo oggettivo);
- **perdite su cambi non realizzate**, derivanti dall'adeguamento delle poste in valuta al cambio dell'ultimo giorno dell'esercizio.
- Costituisce differenza temporanea deducibile anche **l'eccedenza di interessi passivi** (art. 96, Tuir) e l'eccedenza di Ace, qualora vi siano i presupposti per la deduzione in esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili:

B) *Componenti positivi di reddito* tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al conto economico.

Le differenze permanenti:

Le differenze permanenti sono invece "rettifiche definitive" al risultato d'esercizio quali oneri non deducibili e/o proventi esenti, esclusi e/o comunque non tassabili.

- Il Principio della "derivazione semplice"

- Il Principio della "derivazione rafforzata"

Art. 83 DPR 917/86

- Il Principio della derivazione a seguito dell'emanazione del D. Lgs. N° 139/2015:

- L'art. 13 – bis D. Legge N° 244/2016 => Legge N° 19/2017 (Decreto Mille Proroghe) ha modificato l'art. 83 DPR 917/86;
- Il nuovo articolo 83 DPR 917/86 dispone che:

*"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (….) e per i soggetti, diversi dalle micro – imprese di cui all'art. 2435 – ter del codice civile, e che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, ANCHE IN **DEROGA** ALLE DISPOSIZIONI DEI SUCCESSIVI ARTICOLI DELLA PRESENTE SEZIONE, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*

- Il Principio della derivazione

Il principio di "derivazione" rappresenta la nuova modalità di determinazione del reddito d'impresa per effetto del quale la "base imponibile" viene determinata apportando al risultato economico di bilancio le variazioni in aumento e/o diminuzione dettate dai diversi criteri fiscali:

- *Derivazione semplice => Microimprese*
- *Derivazione rafforzata => Società diverse dalle Microimprese*

- Il Principio della "derivazione semplice"

Soggetto: Microimprese
Normativa: Art. 2435 – ter c.c. => art. 83 DPR 917/86
Il concetto: ai fini fiscali trova applicazione il principio della "derivazione semplice" che comporta la determinazione del reddito fiscale sulla base delle regole giuridico formali di cui all'art. 109 – comma 1 – 2 DPR 917/86.

- Il Principio della "derivazione rafforzata"

Soggetto: Spa/Srl diverso da Microimprese
Normativa: art. 83 DPR 917/86
Il concetto: Il principio della "derivazione rafforzata" mira a raggiungere gli obiettivi essenziali in riferimento:

- Principio della tassazione degli utili sulla base della "derivazione di bilancio"
- Garantire la "Neutralità fiscale" indipendentemente dalle regole applicate nella tassazione del bilancio.

"Derivazione rafforzata" e "Reddito fiscale"

Il Reddito fiscale:

- Non dipende dalla mera corretta applicazione delle disposizioni fiscali (es: la corretta applicazione del coefficiente di ammortamento ricavato dalle tabelle contenute nel DM 31 dicembre 1988 ovvero la sussistenza dei presupposti per la rateizzazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 86)
- Ma dipende, dalle valutazioni di bilancio che cristallizzano il valore di fondo sul quale si forma poi il valore fiscalmente rilevante.

"Ammortamento beni materiali"

Art. 102 DPR 917/86

"Ammortamenti dei beni materiali"

Ammortamento beni materiali	Variazioni fiscali
Differenze permanenti →	Non si stanziano imposte anticipate o differite per: › 20% ammortamenti telefoni fissi e mobili; › ammortamenti autovetture indeducibili; › ammortamenti calcolati sul costo di fabbricati civili non strumentali (art. 90 Tuir) o sul costo di terreni o, in genere, di beni non strumentali salvo che non si ritenga di cedere l'immobile in un tempo ragionevolmente breve.

"Ammortamenti dei beni materiali"

Ammortamento beni materiali	Variazioni fiscali
Differenze temporanee tassabili →	Si stanziano imposte differite per: › **ammortamenti anticipati** dedotti in dichiarazione (quadro EC) fino all'esercizio 2007 e, salvo affrancamento con imposta sostitutiva; › 50% ammortamento ordinario dedotto nel Modello Unico 2009 su beni nuovi 2008.

"Ammortamenti dei beni materiali"

Ammortamento beni materiali	Variazioni fiscali
Differenze temporanee deducibili →	Si stanziano imposte anticipate per: › ammortamenti iscritti in bilancio in misura superiore ai limiti fiscali (ammortamenti con aliquote tabellari maggiorati delle eventuali quote anticipate); › maggiori ammortamenti su beni rivalutati con effetti fiscali differiti

"Sintesi Ammortamento beni materiali"

Beni fiscalmente ammortizzabili

- Sono solo quelli strumentali per l'attività (beni utilizzati direttamente, ovvero da terzi, ma solo se per conto della società; esempi: beni in comodato a clienti che li usano esclusivamente per distribuire beni della società).
- I fabbricati strumentali sono quelli classificati catastalmente nei gruppi B, C, D, E, e nella cat. A/10. Per i fabbricati strumentali, l'ammortamento è ammesso anche se non utilizzati o concessi in uso a terzi.
- I fabbricati di civile abitazione (gruppo A, esclusa cat. A/10) sono ammortizzabili solo se utilizzati direttamente (sede della società; uffici; appartamento del custode adiacente allo stabilimento).
- Per i fabbricati strumentali, non è più ammortizzabile, dall'esercizio 2006, la parte di costo riferita al terreno sottostante o pertinenziale.

"Sintesi Ammortamento beni materiali"

Inizio ammortamento	Periodo di imposta di entrata in funzione.
Misura ammortamento	Aliquote D.M. 31.12.1988; nell'esercizio di entrata in funzione, l'aliquota è ridotta alla metà
Ammortamenti ridotti →	Non esistono limiti minimi all'ammortamento fiscale. ➢ Se l'ammortamento è stanziato in conto economico al di sotto del 50% (oppure anche a zero), l'impresa può comunque recuperare l'importo non ammortizzato nei successivi esercizi sempre entro il tetto di aliquote sopra indicato. In presenza di ammortamenti inferiori al 50% fino al 2003, l'importo non stanziato resta indeducibile anche dopo le modifiche del decreto Ires. ➢ Esso potrà essere recuperato fiscalmente solo al momento della cessione del bene (R.M. 51/E/2005). ➢ Non è consentito stanziare in bilancio ammortamenti contenuti entro i limiti tabellari e rallentare invece solo fiscalmente il processo di ammortamento mediante variazione in aumento e successivo recupero in anni successivi (R.M. 78/E/2005).
→	

"Sintesi Ammortamento beni materiali"

Beni di costo non superiore ai 516,46 euro	Sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento del costo (anche se non entrati in funzione). Fiscalmente, è consentito sia imputare direttamente a Conto economico il costo, sia iscriverlo nelle immobilizzazioni e ammortizzarlo al 100%.

"Sintesi Ammortamento beni materiali"

Ammortamento su beni ceduti in corso d'anno	➢ Per i beni ceduti prima del 31.12, il metodo scelto ai fini della redazione del bilancio (imputazione delle quote di ammortamento pro-quota, oppure non stanziamento delle stesse) ha rilevanza anche fiscale, ma deve essere applicato uniformemente per tutti i beni dismessi o alienati. ➢ Secondo L'Oic 30, è civilisticamente corretto stanziare l'ammortamento sui beni ceduti (ragguagliando l'aliquota al periodo intercorrente tra l'inizio dell'esercizio e la data di cessione).
Ammortamenti indeducibili in tutto o in parte	Esistono particolari limiti alla deduzione fiscale degli ammortamenti per: › impianti di telefonia fissa e mobile: deducibili all'80%; › autovetture e altri mezzi di trasporto: deducibili in funzione dell'utilizzo.

"Ammortamento beni immateriali e Oneri pluriennali"

Art. 103 e 108 DPR 917/86

"Ammortamento beni immateriali e Oneri pluriennali"

- Costi impianto
- Voce bilancio B I. 1)
- Regime civilistico
- Regime fiscale
- DPR 917/86

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Costi di impianto e di ampliamento Costi inerenti all'atto costitutivo come tasse, spese notarili, consulenza per la redazione dello statuto, ottenimento licenze o permessi per l'avvio dell'attività.	B.I.1)	Integralmente a conto economico oppure ammortizzati in non più di 5 esercizi, in quest'ultimo caso solo se: (i) è dimostrata l'utilità futura; (ii) (ii) è dimostrato il rapporto causa-effetto tra i costi e la futura utilità che da essi ci si attende; (iii) è stimabile con ragionevole certezza la recuperabilità dei futuri	➢ Deducibili secondo i criteri utilizzati in sede civilistica, senza necessità di variazioni: in un unico esercizio (se integralmente imputati a conto economico) oppure ammortizzati in non più di cinque esercizi. ➢ Inizio ammortamento: stesse regole civilistiche, ma, per imprese di nuova costituzione dall'esercizio di conseguimento dei primi ricavi.	Art. 108, co. 1, come modificato dal D.L. 244/2016 Per il regime vigente fino al 2015: Circ. 73/E/94; Circ. 108/E/96 (6.4)

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Costi di pubblicità, propaganda, sponsorizzazioni	C/E	Costi di esercizio da imputare a conto economico. I Costi capitalizzati fino al 2015 e ancora all'attivo, se non dotati dei requisiti dei costi di impianto, devono essere stornati dal bilancio 2016 con contropartita le riserve di utili. «Utili es. prec. a Costi di pubblicità»	➢ Deducibilità come costi d'esercizio ➢ Spese di rappresentanza: limiti di deduzione commisurati ai ricavi. ➢ Per le imprese di nuova costituzione, deducibili solo dall'esercizio di conseguimento dei primi ricavi.	Art. 13-bis, co. 7, D.L. 244/2016 Art. 108, co. 2

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
«Know how» I costi per «know how» sviluppato internamente o acquistato da terzi e tutelato giuridicamente si iscrivono insieme ai brevetti nella voce B.I.3). I costi di «know how» per tecnologie non brevettate si iscrivono nella voce B.I.4)	B.I.3) B.I.4)	Ammortamento in relazione alla residua possibilità di utilizzazione (ma non oltre la scadenza, se in licenza). Inizio ammortamento: quando l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.	Ammortamento per quote (anche non costanti) non superiori al 50% per esercizio.	Art. 103, co. 1

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Concessioni, licenze e simili Si comprendono: concessioni per lo sfruttamento di beni pubblici, quelle per l'esercizio di attività regolamentate (autostrade, trasporti, parcheggi ecc.); licenze di commercio; know how non brevettato.	B.I.4)	Ammortamento in base alla residua possibilità di utilizzazione (durata della concessione/licenza o, se minore, alla durata di presunto utilizzo).	Ammortamento in misura corrispondente alla durata della concessione o della licenza	Art. 103, co. 2

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Marchi Si comprendono i costi per l'acquisto, la produzione interna e la licenza d'uso (somme pagate una tantum; le eventuali royalty sul fatturato si imputano invece a conto economico per maturazione).	B.I.4)	È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi o assunto in licenza con compenso una tantum.	Ammortamento per quote (anche non costanti) non superiori a un diciottesimo (5,56%) per esercizio. Valore dei marchi affrancato ai sensi dell'art. 15, co. 10, D.L. 185/2008 (fusioni, scissioni o conferimenti di azienda) con imposta 16%: ammortamento per quote annue non superiori ad un quinto.	Art. 103, co. 2

"Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Avviamento	B.I.5)	Capitalizzabile solo se: (i) acquisito da terzi a titolo oneroso (acquisto azienda, fusione, scissione o conferimento di azienda); (ii) ha un valore quantificabile perché incluso nel corrispettivo; (iii) garantisce benefici/utili futuri; (iv) è recuperabile (in termini di redditi futuri sufficienti a coprire le quote di ammortamento). Ammortamento secondo la vita utile, cioè il periodo durante il quale è probabile si manifesteranno i benefici connessi con l'avviamento dell'azienda.	Ammortamento per quote (anche non costanti) annue non superiori ad un diciottesimo (5,56%) per esercizio. Avviamento affrancato ai sensi dell'art. 15, co. 10, D.L. 185/2008 (fusioni, scissioni o conferimenti di azienda) con imposta 16%: ammortamento per quote annue non superiori ad un quinto.	Art. 103, co. 3

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

RIFERIMENTI

- D.L. 30 APRILE 2019, N. 34, artt. 2 e 6 - Legge n. 58/2019;
- D.Lgs. 28 febbraio 2005 n. 38, art. 6
- Codice civile, art. 2426

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

ADEMPIMENTO

Sussiste la possibilità di applicare un'aliquota IRES al 15% disposta dalla Legge di Bilancio 2019

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

NOVITA'

L'imposta sul reddito delle società potrà essere applicata sul reddito d'impresa dichiarato da società enti, fino a concorrenza dell'importo corrispondente agli utili non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto , in misura ridotta e pari a:

- 22,5% per l'anno d'imposta 2019,
- 21,5% per il 2020;
- 20,5% per il 2021;
- 20% dal 2022.

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

SOGGETTI INTERESSATI

- La disposizione è applicabile anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al reddito d'impresa dichiarato dalle imprese Irpef in regime di contabilità ordinaria.
- La novella disciplina prevede, infatti, che le stesse disposizioni previste per i soggetti IRES si applichino anche agli imprenditori individuali e alle società di persona commerciali in regime di contabilità ordinaria.

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

PROCEDURE

- Il beneficio opera mediante una deduzione del reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente agli utili di esercizio accantonati a riserve, diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto" registrato al termine dell'esercizio di riferimento rispetto al patrimonio netto esistente al termine dell'esercizio 2018.
- Per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

DECORRENZA

Ai fini dell'agevolazione rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Mini Ires "Accantonamento Utili a riserve disponibili"

CASI PARTICOLARI

1) Soggetti che aderiscono al regime del consolidato nazionale o mondiale o della trasparenza fiscale;
2) Cumulabilità con altre agevolazioni.

ACE
Aiuto Crescita Economica

- **Art. 1 – comma 287 Legge Bilancio 2020 n. 160/2019;**
- **Art. 1 D. Legge n. 201/2011 – Legge 214/2011;**
- **D. M. 03 agosto 2017;**

Rivive l'Ace

ACE => Realizza una riduzione della tassazione dei soggetti Ires sulla base del capitale reinvestito nell'impresa

- La Legge 160/2019 ha ripristinato l'agevolazione Ace
- Si applica senza soluzione di continuità rispetto al 2018, considerando anche gli incrementi di patrimonio rilevanti formatisi fino a quell'esercizio.
- Per il 2019 la deduzione è del 1,30% dell'incremento patrimoniale netto.

Rivive l'Ace

Come fare il calcolo della base su cui opera il nuovo coefficiente Ace	+/-
Utili 2010-2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018 destinati a riserve disponibili (compresa riserva legale)	(+)
Conferimenti e versamenti in denaro del 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018 (importo totale)	(+)
Conferimenti e versamenti in denaro del 2019 x (gg./365)	(+)
Totale incremento patrimoniale lordo	=
Distribuzioni di riserve e rimborsi di capitale 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019	(-)
Conferimento in denaro a favore di soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019	(-)
Acquisti o incrementi di partecipazioni di controllo già appartenenti a soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2018-2019	(-)

Come fare il calcolo della base su cui opera il nuovo coefficiente Ace	+/-
Acquisti aziende o rami aziendali da altri soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019	(-)
Conferimenti in denaro da soggetti esteri residenti in stati diversi da quelli che garantiscono lo scambio di informazioni 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018 (anche se extragruppo)	(-)
Incremento di crediti di finanziamento al 31.12.2019 rispetto al 31.12.2010 a società del gruppo	(-)
Incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni al 31.12.2019 rispetto al 31.12.2010	(-)
Totale incremento patrimoniale netto (A)	(=)
Patrimonio netto al 31.12.2019 (B)	
Base Ace: minore tra (A) e (B)	
Base Ace x 1,30%=detassazione 2019 (C)	
Eccedenza di detassazione riportata dal 2018 (D)	
Detassazione nel mod. Redditi 2020 (C) + (D)	

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" società di capitali

- Art. 96 DPR 917/86
- Art. 1 – 13 D. Lgs. N. 142/2018

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" società di capitali

- La disciplina della deducibilità degli interessi passivi per le società di capitali è stato modificato dal D. Lgs. N. 142/2018:
- Ha interamente sostituito l'art. 96 DPR 917/86 a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31/12/2018 quindi dal 2019;
- Ha introdotto disposizioni transitorie per il passaggio alla nuova disciplina di cui all'art. 13, lasciando inalterato il meccanismo principale di deduzione "ROL";
- Si applica nei confronti di tutti i soggetti IRES (art. 73 DPR 917/86) ad eccezione intermediari finanziari (art. 162 – bis TUIR)

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

- Individuare gli "interessi passivi" interessati dal totale contabile => escludere gli interessi non rilevanti => aggiungere interessi sui beni leasing;

N.B.: nozione di interessi attivo e/o passivo:

- Deriva dalla definizione attribuita ai principi contabili OIC e/o IAS;
- Rientranti nelle disposizioni del principio della derivazione rafforzata (art. 83 DPR 917/86);
- Legate ad operazioni aventi causa finanziaria di un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa.

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

- Individuare gli "Interessi attivi" interessati dal totale contabile => aggiungere gli interessi "impliciti" su crediti vs P.A. => Mantenere gli interessi attivi commerciali;
- Differenza "interessi attivi" da "interessi passivi" in caso di eccedenza interessi passivi > interessi attivi;
- Detta differenza risulta deducibile del 30% ROL rettificato fiscale:
- ROL negativo => nessuna deduzione, con riporto interessi su futuri esercizi;
- ROL positivo => deduzione fino a concorrenza e riporto ROL eventualmente non compensati;
- Eventuale ulteriore eccedenza => indeducibile con riporto su futuri esercizi.

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

- **CALCOLO DEL ROL "RETTIFICATO":**

Valore Produzione – Costi produzione +

Ammortamento Beni immateriali (B10A) + Beni materiali (B10B) +

Canoni, leasing beni strumentali (quota parte B8)

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

- **RIPORTO DELLE ECCEDENZE: IL MECCANISMO**

1) Riporto eccedenza "interessi dedotti": gli interessi passivi di un dato periodo d'imposta possono essere dedotti nei successivi periodi (quale variazione in diminuzione Modello Unico);

2) Riporto eccedenza "ROL": la quota del ROL non utilizzata per dedurre interessi nel periodo d'imposta può incrementare il ROL dei successivi, periodi d'imposta entro i cinque periodi d'imposta successivi;

3) Riporto eccedenza "Interessi Attivi" tale eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi.

Interessi passivi:
"Il nuovo Rol"
Calcolo della deducibilità

- **ROL DISCIPLINA TRANSITORIA**

Art. 13 D. Lgs. N. 142/2018 => evitare distorsioni tra "ROL contabile" e "ROL fiscale":

1) **"Eccedenze interessi passivi non dedotti al 31/12/2018": sono utilizzabili nel nuovo regime => le "vecchie eccedenze" di interessi vengono assimilate a quelle "nuove";**

2) **"Eccedenze ROL non utilizzate al 31/12/2018": il valore del 30% del vecchio ROL contabile periodo 31/12/2010 => 31/12/2018 risulta deducibile secondo "il nuovo regime";**

3) **"Determinazione ROL fiscale 2019": neutralizzare e/o rettificare i componenti positivi e/o negativi che potrebbero comportare una duplicazione e/o annullamento.**

Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

- **ROL MODELLO UNICO QUADRO RF**

- RF 118 => Interessi passivi – attivi – eccedenza passivi
- RF 119 => Risultato operativo lordo
- RF 120 => Eccedenze ROL riportabile
- RF 121 => Interessi riportabili
- RF 122 => ROL residuo – Interessi passivi eccedenza

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

RIFERIMENTI

- .D.L. 30 aprile 2019, n. 34, art. 3 - Legge 58/2019;
- Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 12;
- Agenzia delle Entrate, circolare 14 maggio 2014 n 10/E;
- Legge 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1 commi 715 e 716;
- D.Lgs. 14 marzo 2011, n: 23, art. 14, comma 1;

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

NOVITA'

Il Decreto Crescita interviene nuovamente sulla misura della deducibilità dal reddito (d'impresa e di lavoro autonomo dell'IMU assolta sugli immobili strumentali, aumentandola progressivamente a partire dal periodo d'imposta 2019.

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

SOGGETTI INTERESSATI

- Società di capitali ed enti commerciali residenti;
- Società di persone;
- Lavoratori autonomi e studi professionali;
- Imprese individuali
- Enti non commerciali, con riferimento ai beni immobili rientranti nell'attività commerciale;
- Stabili organizzazioni di società ed enti non residenti che esercitino un'attività commerciale nel territorio dello Stato.

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

AMBITO OGGETTIVO

- L'ambito oggettivo di applicazione della deduzione IMU è limitato agli immobili strumentali (per natura o per destinazione), con esclusione dei c.d. "immobili merce" e degli immobili adibiti ad uso promiscuo nell'attività di lavoro autonomo.
- La deducibilità dell'IMU è inoltre esclusa sugli immobili di natura abitativa acquistati per finalità d'investimento (c.d. "immobili patrimonio").

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

PROCEDURE

- Per i **soggetti titolari di reddito d'impresa** è deducibile l'IMU di competenza del periodo d'imposta, a condizione che nell'esercizio stesso sia avvenuto anche il relativo pagamento; diversamente, il beneficio è rinviato al periodo d'imposta in cui il tributo viene ad essere corrisposto, facendo comunque riferimento alla percentuale di deducibilità prevista per l'anno di competenza.
- Per i **soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo** opera il principio generale in base al quale le spese sono deducibili nell'esercizio di effettivo pagamento (principio di cassa "puro").

IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

DECORRENZA

La norma prevede un graduale incremento della percentuale di deducibilità dell'IMU nelle seguenti misure:

- 50% per il periodo d'imposta successivo a quello In corso al 31 dicembre 2018 (2019, per i ·soggetti "solari");
- 60% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2020 e 2021, per i (soggetti solari);
- 70%, a regime, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022, per i soggetti "solari").

Il Superammortamento

RIFERIMENTI

- D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (art. 1 – Legge n. 58/2019)
- Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 29 e 97
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, comma 8
- Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 91– 94
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 6-bis e 6-ter

Il Superammortamento

ADEMPIMENTO

Il super-ammortamento consiste in una misura tesa a favorire gli investimenti in beni strumentali nuovi, che consente a imprese/lavoratori autonomi di incrementare il costo di acquisizione dei beni acquistati/acquisiti in leasing al fine di una maggiore deduzione ai fini IRPEF/IRES.

Il Superammortamento

NOVITA'

Il "Decreto Crescita" reintroduce la suddetta agevolazione limitatamente al 2019 (dal 1° aprile), secondo le disposizioni già previste per l'anno 2018, ma con l'introduzione del massimale di spesa di 2.5 milioni di euro.

Il Superammortamento

SOGGETTI INTERESSATI

Beneficiari sono i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Il Superammortamento

AMBITO OGGETTIVO

L'agevolazione si applica ai **beni strumentali nuovi.**

L'agevolazione spetta oltre che per l'acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in leasing, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Il Superammortamento

PROCEDURE

Per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai . criteri generali:
- acquisto: consegna/spedizione (o alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà);
- appalto: momento di ultimazione della prestazione, con accettazione;
- leasing: rileva in generale la data di consegna del bene (momento in cui entra nella disponibilità del locatario) mentre in deroga: se prevista la "clausola di prova", rileva momento dell'esito positivo del collaudo.

Il Superammortamento

DECORRENZA

Il superammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo dal 1 aprile 2019 al 31 dicembre 2019 o entro il 30 giugno 2020, purché al 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato e sia avvenuto il pagamento per almeno il 20% del costo di acquisizione.

Superammortamento 2019

SUPERAMMORTAMENTO SENZA LIMITI DI IMPORTO

Legge Bilancio 2018 (Legge 205/2017):

- superammortamento del 30% per investimenti effettuati nel 2018 e fino al 30.06.2019, o fino al 30 giugno 2020, per ordini e acconti del 20% entro il 31.12.2018,
- esclusi immobili, beni con aliquota di ammortamento non superiore al 6,5% e autovetture senza limiti di importo.

Superammortamento 2019

SUPERAMMORTAMENTO NEI LIMITI DI 2,5 MILIONI

- **Decreto Crescita - D.L. 34/2019 – Legge 58/2019**: superammortamento del 30% di investimenti effettuati dall'01.04.2019 al 31.12.2019, o fino al 30giugno 2020, se, entro il 31.12.2019, sia confermato l'ordine al fornitore e sia pagato un acconto non inferiore al 20%.
- L'agevolazione si applica al totale degli investimenti, **entro il limite di € 2.500.000,00.**
- **NON SPETTA IL SUPERAMMORTAMENTO** per acquisti del primo trimestre 2019 se non prenotati entro il 31.12.2018.

Credito d'imposta in luogo del superammortamento dal 2020

La Legge di Bilancio 2020 ha sostituito, ***a decorrere dal 01/01/2020***, l'agevolazione conosciuta come "superammortamento" **in un credito d'imposta pari al 6% dell'investimento sostenuto** (nel limite massimo di mi di costo) da suddividere in 5 rate annuali da iniziare ad utilizzare in compensazione orizzontale (senza alcun limite massimo) dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Rivalutazione Beni Impresa art. 1 commi 696 – 704 Legge Bilancio 2020 N. 160/2019

LA NORMA PROPONE PER LE IMPRESE CHE (NON ADOTTANO GLI IAS):

=>di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni, iscritte in bilancio al 31/12/2018;

⇒ **Ad esclusione degli immobili merce;**

N.B.!! LA RIVALUTAZIONE:

- **Va eseguita nel bilancio 2019 (per i soggetti "non solari", nell'esercizio successivo che chiude successivamente al 31/12/2018, il cui termine di approvazione cade dopo il 01/01/2020;**
- **Deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea;**
- **Va annotata nell'inventario e nella nota integrativa**

È EFFETTUATA ATTRAVERSO IL PAGAMENTO DI UN'IMPOSTA SOSTITUTIVA PARI A:

- ✓ **12% per i beni ammortizzabili**
- ✓ **10% per i beni non ammortizzabili (ivi inclusa l'area di sedime degli immobili)**

Rivalutazione beni di impresa

- Il valore rivalutato è riconosciuto dal 2022.
- Cedere i beni prima dell'1.1.2023 fa decadere gli effetti fiscali della rivalutazione con rimborso dell'imposta sostitutiva.
- La riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta si può affrancare con imposta sostitutiva del 10%. **La rivalutazione si contabilizza con**:

1. Imputazione del maggior valore al solo importo del costo storico (lordo)
2. Imputazione del maggior valore all'importo del costo storico e del fondo ammortamento;
3. Imputazione di maggior valore a riduzione del fondo di ammortamento.

- In tutti i casi la contropartita della rivalutazione è data da riserva di rivalutazione e debito per l'imposta sostitutiva da versare.
- Gli ammortamenti, nell'esercizio 2019 (in cui si esegue la rivalutazione) si determinano sul valore storico del bene.

Iperammortamento

- Art. 1 – comma 62 Legge n. 145/2018;
- Legge n. 232/2016 art. 1 comma 9
- Legge n. 205/2017 art. 1 comma 12
- Art. 109 DPR n. 917/1986

Iperammortamento 2019:150%

- L'agevolazione del 150%, senza limiti di importo, è sui beni previsti dall'allegato A) alla Legge 232/2016 e con gli ulteriori requisiti, che sono stati acquisiti anche in leasing nel 2017 o anche nei primi 9 mesi del 2018 o anche il 31.12.2019 con ordini confermati e acconti 20% pagati entro il 31.12.2018. per far partire l'agevolazione nel modello Redditi 2020, occorre che entro il 31.12.2019 l'investimento sia stato effettuato (secondo i criteri dell'art. 109 Tuir,
- il bene sia entrato in funzione, sia effettuata l'interconnessione, sia consegnata la perizia giurata (o l'autocertificazione del legale rappresentante per beni di costo inferiore a 500.000,00 euro)

Iperammortamento 2019:a scaglioni

Per gli investimenti 2019
(diversi da quelli di sopra):

l'iperammortamento ha maggiorazioni del costo rilevante per dedurre ammortamenti e canoni leasing variabili per scaglioni di valore totale.

Iperammortamento 2019:a scaglioni

Costo complessivo investimenti 4.0	Maggiorazione
Parte fino a € 2.500.000,00	170%
Parte da € 2.500.000,00 fino a € 10.000.000,00	100%
Parte da € 10.000.000,01 fino a € 20.000.000,00	50%
Parte oltre € 20.000.000,00	Zero

Il costo complessivo si ha cumulando tutti gli investimenti con caratteristiche "Industria 4.0" dell'intero periodo di proroga.

- Non è stato chiarito come scomporre le soglie tra diversi beni agevolati con vari coefficienti di ammortamento.
- Si dovrebbe poter applicare gli scaglioni con quote di maggiorazione decrescenti, partendo dai beni a coefficiente di ammortamento più alto.

Credito d'imposta in luogo del iperammortamento dal 2020

A decorrere dal 01/01/2020 l'agevolazione conosciuta come "iperammortamento" è stata sostituita con un credito d'imposta, dal quale, tuttavia mutua numerosi aspetti.

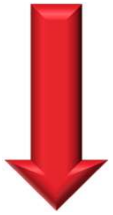
Il credito d'imposta va calcolato in base a degli scaglioni:

- 40% per investimenti in beni industria 4.0 fino a 2,5 milioni di euro
- 20% per investimenti in beni industria 4.0 oltre 2,5 mil. Di euro e fino a 10 mil. Di euro

Da utilizzare in compensazione da periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione ed interconnessione, suddiviso in cinque quote annuali di pari importo.

Bilancio d'esercizio:
«Check List di raccordo»

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»



Relativi mastrini

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

CONTROLLO BANCHE

- Prospetto riconciliazione saldi bancari;
- Controllo addebito interessi trimestrali;
- Controllo mutui passivi e/o dettaglio finanziamenti

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

BENI IN LEASING

- Verifica conteggio calcolo con copia contratto leasing;
- Prospetto informativo nota integrativa di beni in leasing.

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

CESPITI AMMORTIZZABILI

- Schede cespiti acquistati nel corso dell'esercizio riconciliate con la contabilità e allegata copia fatture acquisto;
- Ammortamenti;
- Verifica quota deducibile spese di manutenzione e riparazione;
- Verifica quota deducibile spese di rappresentanza;
- Rateizzazione costi pluriennali;

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

PERDITE SU CREDITI

- Elenco perdite su crediti;
- Accantonamento Fondo Svalutazione crediti;
- Controllo partitario clienti con elenco e documentazione crediti di dubbia esigibilità.

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

COSTO DEL PERSONALE

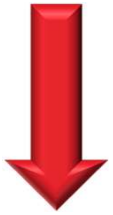
- Prospetto dei costi del personale relativi all'anno e dei ratei per retribuzioni e contributi differiti (14^, ferie), saldo assicurazione INAIL;
- Dettaglio TFR (accantonamento fondo, erogazioni a dipendenti licenziati, erogazione acconti) e accantonamento a forme pensionistiche e QUIR;
- Verifica delle posizioni INAIL relative ai collaboratori coordinati continuativi e del trattamento delle eventuali somme trattenute ai medesimi;
- Verifica dei conguagli contributivi ENASARCO e dell'accantonamento Firr e dell'indennità suppletiva di clientela relativi agli agenti e rappresentanti;
- Verifica dei componenti spettanti all'organo amministrativo con riferimento alle deliberazioni relative, con evidenziazione dell'eventuale quota non erogata.

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»

DETTAGLIO RIMANENZE

- Dettaglio delle rimanenze di magazzino al 31.12 e relativa valorizzazione;
- Dettaglio dei lavori in corso al 31.12 e relativa valorizzazione;
- Indicazione dell'esistenza di garanzie prestate direttamente o indirettamente dalla società (fidejussioni, avalli, altre garanzie reali e personali);
- Indicazione dell'esistenza di beni propri depositati presso terzi ovvero beni di terzi depositati presso la società;
- Prospetto riconciliazione dati bilancio anni precedenti;

Bilancio d'esercizio
«Check List di raccordo»



- Prospetto Patrimonio netto;
- Verifica versamenti in acconto Ires/Irap;
- Verifica detrazione ACE;
- Prospetto di variazione determinazione base imponibile Ires/Irap.