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

Associazione Nazionale Commercialisti Salerno

Antonio SANGES

03 Giugno 2020

IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2019 COVID-19 IL MOMENTO STORICO

- **PIL 2020** => - 9% Stima UE
- **PIL 2020** => - 13% Stima Banca Italia
- **Lockdown** => 35% Imprese ed occupazione interessata da stop produttivi
- **ISTAT** => - 5,4% crescita 1° trimestre 2020 (Valore negativo da riportare al 1995)
- **ATTUALE CRISI ECONOMICA COVID-19** => Maggiore del 20 – 25 % della crisi 2008;
  (Fonte Banca d'Italia 2020)

IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2019 COVID-19

IL MOMENTO STORICO

Il pensiero del Governatore Banca d'Italia

- Crisi epocale => Patto per le riforme

"Bisogna saper guardare lontano e affrontare finalmente le debolezze che qualche volta non vogliamo vedere…."

IGNAZIO VISCO
«RELAZIONE BANCA ITALIA»
DEL 29 MAGGIO 2020

IL BILANCIO D'ESERCIZIO
D.LGS. 139/2015

"IL FISCO PUO' RETTIFICARE I BILANCI SOCIETARI" CORTE DI CASSAZIONE SENT. N° 21106/2018

Ai fini dell'accertamento tributario, l'Agenzia delle Entrate può rettificare il bilancio delle società di capitali per contestare i criteri di classificazione adottati ***senza*** dover contestare previamente le falsità del documento contabile.

N.B.!! => **FALSO IN BILANCIO LEGGE N° 69/2015 – ARTT. 2621, 2621 – BIS, 2621 – TER.**

BILANCIO D'ESERCIZIO
modulo 4 – 3 – 3



5

BILANCIO D'ESERCIZIO *"IMPATTO COVID-19"*

- **Decreto Cura Italia** art. 106 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020 => ***Termine approvazione bilancio e convocazione assemblea*** ;
- **Relazione sulla gestione** art. 2428 c.c.;
- **Decreto Liquidità - D. Legge N. 23/2020**
  - **Art. 5** => Rinvio Codice crisi d'impresa;
  - **Art. 6** => Disapplicazione art. 2446 – 2447 c.c.
  - **Art. 7** => Continuità aziendale neutralizzazione Bilanci 2019 – 2020;
  - **Art. 8** => Finanziamenti postergati sospensione operatività art. 2467 c.c.

BILANCIO D'ESERCIZIO "IMPATTO COVID-19«

Decreto Cura Italia

Art. 106 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020

- Termine convocazione assemblea
- Modalità di svolgimento dell'assemblea

Termine approvazione bilancio al 31/12/2019

(art. 106 D.L. 18/2020 Legge n. 27/2020)

- **TERMINE PER CONVOCAZIONE ASSEMBLEA APPROVAZIONE BILANCIO D'ESERCIZIO 2019 =>**

entro 180 giorni dalla chiusura esercizio sociale (***in deroga*** art. 2364 comma 2 e art 2478 bis c.c.) =>***entro il 28 giugno 2020***

1) Approvazione Bilancio d'esercizio **«coincidente con anno solare»**

- **Termini "ordinari"** riunione assemblea per approvazione bilancio =>***29 aprile 2020*** ;

- **Termini "differiti"** riunione assemblea per approvazione bilancio in prima convocazione =>***28 giugno 2020*** ;

- **Termini "differiti"** riunione assemblea per approvazione bilancio in seconda convocazione se prevista dallo statuto =>***28 luglio 2020;***

2)Approvazione Bilancio d'esercizio***"non coincidente"*** **con anno solare**

- **Termini "differiti"** per riunione assemblea approvazione bilancio => ***entro 120 giorni chiusura esercizio;***

- **Termini "differiti"** riunione assemblea per approvazione bilancio in prima convocazione => ***entro 180 giorni data chiusura esercizio*** ;

- **Termini "differiti"** riunione assemblea per approvazione bilancio in seconda convocazione se prevista dallo statuto =>***entro 30 giorni convocazione prima assemblea;***

DIFFERIMENTO APPROVAZIONE BILANCIO E VERSAMENTI IRES – IRAP:
- Art. 106 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020
- Art. 17 DPR N. 435/2001

- **Data chiusura esercizio => 29 aprile 2020**
  - Versamento Ires – Irap => 30 giugno 2020
  - Versamento Ires – Irap => 30 luglio 2020
  - Maggiorazione 0,40%

- **Data chiusura esercizio => 28 giugno 2020**
  - Versamento Ires – Irap => 31 luglio 2020
  - Versamento Ires – Irap => 31 agosto 2020
  - Maggiorazione 0,40%

DIFFERIMENTO APPROVAZIONE BILANCIO E VERSAMENTI IRES – IRAP:
- Art. 24 "Decreto Rilancio" N. 34/2020

- **Annullato il versamento del saldo Irap 2019 e prima rata acconto 2020**
- **N.B.!!**: ***Risultano dovuti gli acconti 2019***

- **Destinatari :**
- "**Soggetti economici**" con ricavi e/o compensi non superiori a 250 mln di euro nel periodo d'imposta precedente al "Decreto Rilancio"

DIFFERIMENTO APPROVAZIONE BILANCIO E VERSAMENTI IRES – IRAP:
- Art. 24 "Decreto Rilancio" N. 34/2020

- **Aspetto contabile => Calcolo Irap a debito € 9.500,00 Bilancio al 31/12/2019**

IPOTESI – 1)

Imposta Irap	a	Debiti tributari	€ 9.000,00

N.B.!! Contabilizzare il debito Irap al netto del saldo

DIFFERIMENTO APPROVAZIONE BILANCIO E VERSAMENTI IRES – IRAP:
– Art. 24 "Decreto Rilancio" N. 34/2020

- **Aspetto contabile => Calcolo Irap a debito € 9.500,00 Bilancio al 31/12/2019**

IPOTESI – 2)

Imposta Irap	a	Debiti tributari	€ 9.500,00
Debiti tributari	a	Sopravvenienze non imputabili	€ 500,00

N.B.!! **Contabilizzare il debito Irap sul valore di € 9.500,00 e rilevare la sopravvenienza non imponibile di € 500,00 Principio contabile OIC 29/IAS 10**

Convocazione assemblea
approvazione bilancio d'esercizio alla data del 31/12/2019

- Art. 2366 c.c. => Formalità convocazione Spa
- Art. 2479 c.c. => Formalità convocazione Srl
- Art. 2479 c.c. => Formalità convocazione Soc. Coop.
- Art. 106 – comma 2 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020
- Consiglio Notarile Milano N. 187 dell'11 marzo 2020

Avviso convocazione assembla e modalità di svolgimento assemblea per approvazione bilancio al 31/12/2019 Decreto Cura Italia (Art. 106 – comma 2 – 3 D. Legge N. 18/2020 e Legge N. 27/2020

- Con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le mutue assicuratrici **possono prevedere, *anche in deroga*** alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;

Avviso convocazione assembla e modalità di svolgimento assemblea per approvazione bilancio al 31/12/2019 Decreto Cura Italia (Art. 106 – comma 2 – 3 D. Legge N. 18/2020 e Legge N. 27/2020

- Le predette società possono altresì prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma, 2479-bis, quarto comma, e 2538, sesto comma, codice civile, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio .

N.B.!! Le società a responsabilità limitata possono, inoltre, consentire, anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 2479, quarto comma, del codice c1v1le e alle diverse disposizioni statutarie, che l' espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto.

DECRETO CURA ITALIA

- Art. 106 – comma 2 – 3 D. Legge N. 18/2020 - Legge N. 27/2020)
- Massima Consiglio Notarile Milano N. 187 dell'11 marzo 2020

- **Utilizzo mezzi di telecomunicazione:**

La prima parte dell'**articolo 106 comma 2**, «*consente l'utilizzazione dei mezzi di telecomunicazione (e del voto elettronico o per corrispondenza) anche in presenza di clausole statutarie che lo impediscano o lo limitino, oppure anche in mancanza di clausole statutarie che lo consentano, come richiesto dall'art. 2370, comma 4, c.*»

DECRETO CURA ITALIA

– Art. 106 – comma 2 – 3 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020)
– Massima Consiglio Notarile Milano N. 187 dell'11 marzo 2020

- **Assemblea anche "non totalitaria" in assenza di luogo fisico di convocazione:**
  - ***Deroga*** alla «regola che impone di convocare le assemblee in un determinato luogo fisico (nell'ambito territoriale stabilito dalla legge o dallo statuto) che quindi attribuisce a tutti i soci il diritto di partecipare all'assemblea recandosi fisicamente in tale luogo, senza avvalersi dei mezzi di telecomunicazione.
  - I soci, pertanto, per poter esercitare il loro diritto di intervento, sono in tal caso obbligati ad utilizzare i mezzi di telecomunicazione previsti dal!' avviso di convocazione»
  - **non è necessaria la presenza** di alcun soggetto in alcun determinato luogo **il segretario verbalizzante assiste** alla riunione assembleare solo **mediante mezzi di telecomunicazione**
  - verbale redatto per atto pubblico: **il notaio rogante deve comunque trovarsi, ,in un luogo all'interno del proprio ambito territoriale** ai sensi della legge notarile.

DECRETO CURA ITALIA

– Art. 106 – comma 2 – 3 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020)

– Massima Consiglio Notarile Milano N. 187 dell'11 marzo 2020

RIUNIONI CDA E COLLEGIO SINDACALE CON MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE

- Nel caso di riunione, "convocata solo con l'indicazione dei mezzi di telecomunicazione, **non e necessaria la presenza di alcun soggetto in alcun determinato luogo, nonostante eventuali clausole statutarie** che prevedono la presenza del presidente e del segretario nel medesimo luogo**"**
- **non *è* necessaria la presenza di** alcun soggetto in alcun determinato luogo
- *il segretario* verbalizzante **assiste alla riunione** solo mediante mezzi di*telecomunicazione* **dando atto dell'intero procedimento decisionale** sulla base di*quanto percepito* **tramite gli stessi mezzi di comunicazione***verbale redatto per* atto pubblico: **il notaio rogante deve comunque trovarsi in un *luogo all'interno del* proprio ambito territoriale** ai sensi della legge notarile.

- **RELAZIONE SULLA GESTIONE ART. 2428 C.C.**
- **INFORMAZIONE NOTA INTEGRATIVA ART. 2427 C. C.**
- **IMPATTO COVID - 19**

Relazione sulla gestione (art. 2428 comma 1 c.c.) Effetto COVID-19

- In riferimento al Bilancio d'esercizio chiuso alla data del 31/12/2019 si dovrà illustrare l'impatto COVID-19 riguardo l'andamento societario in termini di:
- **Probabile riduzione dei ricavi 2020**
- **Misure contenimento** di costi e/o impatto dei costi d'impresa (adozione dispositivi, protezione individuale, lavoro agile, cassa integrazione)
- **Andamento finanziario** => evidenziando flussi di cassa derivanti da: Mancato incasso credito, inadempienze contrattuali, mancato pagamento debiti, aiuti di provenienza statale

Informazione in Nota Integrativa art. 2427 comma 1 n. 22 quater c.c.

- "Fatti di rilievo post chiusura Bilancio al 31/12/2019":
- Fatti rilevanti => Aggiornamento della stima di valori di attività e/o passività in Bilancio al 31/12/2019
- Fatti non rilevanti => Situazioni determinate dopo la chiusura di bilancio, che non richiedono, valutazioni valori di bilancio
- Fatti che incidono sulla "Continuità aziendale" => eventi successivi alla data di chiusura di bilancio che possono incidere sulla continuità aziendale, che determinano un peggioramento della situazione economico finanziaria

Informazione in Nota Integrativa art. 2427 comma 1 n. 22 quater c.c.

- Gli Amministratori => relativamente all'effetto COVID-19 saranno chiamati ad indicare l'evoluzione prevedibile della gestione relativamente a:
- Attività operativa;
- Attività investimento;
- Attività finanziamento;
- Attività di ristrutturazione e cambio business model.

Informazione in Nota Integrativa
art. 2427 comma 1 n. 22 quater c.c.
Ulteriori informazioni da fornire per
VID-19

INFORMAZIONI DA FORNIRE	
Contrazione dei ricavi attesa nel corso del 2020	Politiche sul personale
Impatto sui contratti esistenti	Andamento reddituale atteso
Andamento della filiera o del settore di appartenenza	Politiche sul capitale circolante (regolarità incassi/ pagamenti, assorbimento del magazzino)
Rinegoziazione dei debiti	Sostenibilità a fronte di distribuzione di dividendi (sia legati all'utile prodotto, sia a riserve esistenti)
Ridefinizione delle politiche di investimento	

Bilancio d'esercizio e "Impatto Covid – 19"

Decreto Liquidità D. Legge N. 23/2020

- Art. 5 => Rinvio Codice crisi d'impresa;
- Art. 6 => Disapplicazione art. 2446 – 2447 c. c.
- Art. 7 => Continuità aziendale neutralizzazione Bilanci 2019 – 2020;
- Art. 8 => Finanziamenti postergati sospensione operatività art. 2467 c.c.

Codice Crisi d'impresa => art. 5 D. Legge n. 23/2020 => *Rinvio 01/09/2021*

- **L'art. 5 del D. Legge 23/2020 determina:**
  - Entrata in vigore codice crisi d'impresa dal 15 agosto 2020 al 01 settembre 2021;
  - Tale proroga non riguarda le previsione art. 389 comma 2 che fissava al 16 marzo 2019 le norme relative ai Gruppi d'impresa
  - Tale proroga non intacca le norme inerenti la disciplina transitoria pendenti alla data del 01 settembre 2021

- N.B.: => Con lo slittamento del nuovo codice Crisi d'impresa al 01/09/2021 i sindaci e/o revisori non saranno chiamati a svolgere alcuna attività.

Disapplicazione norme "riduzione capitale per perdite" e "scioglimento società" => art. 6 D. Legge 23/2020

- Riduzione del capitale per perdite (art. 2446, 2447, 2482 – bis, 2482 – ter c.c.) in relazione a: perdite superiori ad 1/3 del capitale sociale; perdite che portano il capitale sociale al di sotto del limite legale;
- Scioglimento della società causa riduzione/perdita capitale sociale art. 2484 e 2545 duodecies c.c.

N.B.!! Efficacia temporale => dal 09 aprile 2020 – al 31 dicembre 2020.

DECRETO LIQUIDITA'
D. LEGGE N. 23/2020

"Principio della prudenza nella prospettiva della continuazione dell'attività e funzione economica art. 7 comma 1 e 2"

DECRETO LIQUIDITA'
D. LEGGE N. 23/2020

- Il **Decreto liquidità N. 23/2020**, "neutralizzando" gli effetti derivanti dalla crisi economica dovuta al COVID-19, consente di redigere e approvare i bilanci, operando la valutazione delle voci secondo il "***principio della prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività*** ,";
- Funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo, considerato, ma riclassificando le voci prendendo a riferimento la situazione esistente all'ultimo bilancio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020.
- Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal 08 aprile 2020 (data della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto).
- Risultano interessati dalle nuove norme: i redattori del bilancio; i revisori legali; gli stakeholder del bilancio.

1) IL BILANCIO D'ESERCIZIO:
Decreto Liquidità
art. 7 comma 1 e 2 D. Legge 23/2020

In tema di **redazione del bilancio**, il comma 1 e 2 dell'art. 7, del decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020) rileva quanto segue:

*"Nella **redazione del bilancio di esercizio in corso ai 31 dicembre 2020**, la valutazione delle voci nella prospettiva della "continuazione dell'attività" di cui all'articolo 2423 bis, comma primo, n.1), del codice civile può comunque essere operata se risulta "sussistente" nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18.*

- *Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente* ".

A tale principio si aggiunge quanto disposto dal seguente comma 2:

"Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati ".

1.1) IL BILANCIO D'ESERCIZIO chiuso in data "*anteriore* al 23 febbraio 2020"

- *La Fondazione OFC precisa che **nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020** (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019) e non ancora approvati a tale data la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11.*
- *Questo comporta che la "**valutazione prospettica**" della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro (relativo a un periodo di almeno dodici mesi) (par. 22, OIC 11), debba essere effettuata con riferimento alla situazione in essere al 31 dicembre 2019 e alle previsioni che a tale data potevano essere fatte.*

1.1) IL BILANCIO D'ESERCIZIO chiuso in data "*anteriore* al 23 febbraio 2020"

N.B.!! ***Non è possibile attivare la deroga*** *se invece alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) non sussisteva la continuità aziendale.*

- *Ciò può avvenire se dalla valutazione prospettica emergeva una situazione per cui non vi erano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività (par. 23, OIC 11) oppure quanto, a norma dell'art. 2485 c.c., fosse stata accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento previste dall'art. 2484 cc, (par. 24,0IC 11).*

1.2) IL BILANCIO D'ESERCIZIO chiuso in data "*successiva* al 23 febbraio 2020" e "*prima* del 31 dicembre 2020"

- Nei **bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (**ad esempio al 30 giugno 2020**) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020** la società può invece avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.
- In questo caso pertanto la **deroga opera solo** se i bilanci redatti con riferimento, ad esempio, al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 o al 30 giugno 2020, rispettavano il principio della continuità aziendale.
- **Non è invece possibile usufruire della deroga** se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato ['assenza della continuità aziendale, salvo che, ricorrendone i presupposti, nel predisporre tale bilancio la società si sia avvalsa della facoltà di deroga prevista dall'art. 7, DI n. 23/2020.

CONTINUITA' AZIENDALE

Art. 7 D. Legge N. 23/2020

Continuità aziendale => art. 7 D. Legge 23/2020

Finalità => evitare valutazioni sulla continuità aziendale e neutralizzazione dei bilanci 2019 e 2020 derivanti emergenza COVID-19

Continuità aziendale => art. 7 D. Legge 23/2020

PRESENZA presupposto di*continuità*	a. Non ci sono incertezze (es. gdo o settore medicale), occorre citare nell'informativa esistenza COVID-19 sottolineando che l'emergenza pandemica non impatta; b. Ci sono incertezze (es. settore industriale), si indica nell'informativa quali sono stati incertezze e le misure che l'impresa sta adottando (per esempio, cig, moratorie ecc.

Continuità aziendale => art. 7 D. Legge 23/2020

ASSENZA presupposto di*continuità*	a. **Se legata agli effetti del COVID-19, in linea con il D.L. 23/2020, il bilancio è predisposto mantenendo i valori in continuità e dando informativa di applicazione della deroga in nota integrativa;** b. **Se non legata agli effetti del COVID-19, quindi già antecedente al 23 febbraio 2019, il bilancio è predisposto per mezzo dell'utilizzo dei principi "deformati", e in base alle indicazioni contenute nell'Oic 11**

2) CONTINUITA' AZIENDALE

2.1) Continuità aziendale → art. 2086 comma 2, c.c.

Il nuovo "**codice della crisi di impresa"** (D. Lgs. N. 14/2019), con l'introduzione dell'articolo 2086. comma 2, cod. civ., ha introdotto l'obbligo per tutti gli imprenditori che operano in forma societaria o collettiva di "istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita delta continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento delta crisi di impresa e il recupero della continuità aziendale".

L'organo amministrativo delle società, a prescindere dalle dimensioni dell'impresa e dalla presenza dell'organo di controllo o di revisione nominato ai sensi del nuovo articolo 2477, comma 2, lettera c) cod. civ. , dovrà adeguare in breve tempo l'assetto organizzativo amministrativo e contabile dell'impresa, e renderlo idoneo al monitoraggio dell'equilibrio economico e finanziario e alla salvaguardia della continuità aziendale.

2) CONTINUITA' AZIENDALE

- 2.2) Continuità aziendale → art. 2423 bis comma 1, c.c.

- La valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito (art. 2423-bis, comma 1, n. 1).
- In particolare, in fase di preparazione del bilancio, la "direzione aziendale" deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.
- Se dalla valutazione prospettica, emergono significative incertezze in merito a tale capacità, l'organo di governo dovrà darne evidenza in nota integrativa fornendo adeguate e chiare informazioni relativamente:
  - ai fattori di rischio;
  - alle assunzioni effettuate;
  - alle incertezze identificate;
  - ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.

2) CONTINUITA' AZIENDALE

- 2.3) Continuità aziendale → Procedure OIC 11

La nozione di **"continuità aziendale"** è contenuta nell'OIC11 il quale dispone che:

"Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.

- *Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale ".*

3) Principio della Revisione ISA 570 : "Mancanza del presupposto di continuazione dell'attività"

Per una puntuale valutazione del presupposto della "continuità aziendale" è d'obbligo riferirsi al citato "Principio di Revisione ISA 570".
Tale principio introduce una serie di indicatori che devono essere presi in esame dal revisore:

- **indicatori finanziari:** la situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo, indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori, bilanci storici o prospettici che mostrano *cash flow* negativi ed incapacità di saldare i debiti alla scadenza, incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti (*covenants);*
- **indicatori gestionali** la perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli, la perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- **altri indicatori** fattispecie di cui agli artt. 2446 e 2447 del Codice civile (riduzione per perdite del Capitale sociale di oltre un terzo o al di sotto dei limiti legali, contenziosi legali e fiscali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l'impresa non è in grado di rispettare, modifiche legislative o politiche governative dalle quali si attendono effetti sfavorevoli all'impresa).

4) Principio di revisione ISA - Continuità aziendale:
"Valutazione del revisore"

Il **principio di revisione ISA 570** sottolinea che nel valutare l'adeguatezza dell'informativa resa dagli amministratori in bilancio, il "revisore" considera se le informazioni fornite richiamano in modo esplicito l'attenzione degli stakeholder, sulla possibilità che l'impresa non sia in grado di continuare a realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale corso della sua attività.

Gli elementi che il revisore potrà riscontrare nella "valutazione del presupposto della continuità aziendale" risultano elementi: sufficienti, significativi ed incerti, inappropriati.

4) Principio di revisione ISA - Continuità aziendale:
"Valutazione del revisore"

4.1) Elementi "sufficienti"

- **"non esistono dubbi"** sulla continuità aziendale, le eventuali incertezze rilevate dagli amministratori non risultano essere significative e non generano dubbi sulla continuità aziendale, perciò il giudizio sul bilancio sarà positivo;
- **"esistono dubbi"** sulla continuità aziendale ma il presupposto è appropriato anche in presenza di una incertezza significativa. In questo caso il revisore deve valutare se l'informativa di bilancio è appropriata e se descrive adeguatamente i principali eventi e circostanze che fanno sorgere dubbi sulla continuità aziendale e se evidenzia chiaramente che esiste una **incertezza significativa:**
- se l'informativa è **adeguata** il revisore esprime un **giudizio senza rilievi ma con richiamo d'informativa,** cioè deve inserire nella propria relazione un paragrafo d'enfasi dopo il giudizio sul bilancio, per richiamare l'attenzione del lettore sull'informativa stessa;
- se l'informativa **non è adeguata** il revisore esprime un **giudizio con rilievi o un giudizio negativo** nel caso in cui gli effetti derivanti dalla inadeguatezza dell'informativa siano così rilevanti da rendere inattendibile il bilancio.

4) Principio di revisione ISA - Continuità aziendale:

"Valutazione del revisore"

4.2) Elementi "significatività ed incertezze"

Quando il presupposto della continuità aziendale è soggetto a "**molteplici significative incertezze",** il revisore può anche concludere, in casi estremi, di non essere in grado di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, in considerazione delle interazioni e del possibile effetto cumulato delle incertezze, anche qualora il revisore abbia ottenuto sufficienti ed appropriate evidenze di revisione sulle asserzioni relative alle singole incertezze.

4) Principio di revisione ISA - Continuità aziendale:
"Valutazione del revisore"

4.3) Elementi "con presupposti inappropriati"

Quando esistono "dubbi" tali sulla continuità aziendale per cui il presupposto è inappropriato:

- Se il bilancio è stato predisposto presupponendo la continuità, in questo caso il giudizio del revisore sarà negativo;
- Se il bilancio è stato predisposto con criteri 'alternativi (es.: liquidazione) :
- viene fornita adeguata informativa: il revisore esprime un giudizio senza rilievi,
- non viene fornita adeguata informativa, il revisore esprime un giudizio con rilievi o un giudizio negativo nel caso in cui gli effetti derivanti dalla inadeguatezza dell'informativa siano così rilevanti da rendere inattendibile il bilancio.

Crisi d'impresa: i *cinque momenti determinanti*

1. **Stadio dell'INCUBAZIONE**
2. **Stadio della MATURAZIONE**
3. **Stadio della CRISI CONCLAMATA MA ANCORA REVERSIBILE**
4. **Stadio dell'INSOLVENZA REVERSIBILE**
5. **Stadio dell'INSOLVENZA CONCLAMATA IRREVERSIBILE**

Indici BILANCIO per valutare il rischio d'impresa

- INDICE INDEBITAMENTO
- INDICE DI STRUTTURA
- INDICE LIQUIDITÀ CORRENTE
- INDICE LIQUIDITÀ IMMEDIATA

Indici BILANCIO
valori ottimali e valori limite

	SITUAZIONE OTTIMALE	SEGNALI D'ALLARME	RISCHIO DEFAULT
• INDICE DI INDEBITAMENTO	1,5 ≤ I.I. ≤2,5	2,5 ≤ I.I. ≤ 3,5	>3,5
• INDICE DI STRUTTURA	1 ≤ I.S. ≤ 2	= 1	<1
• INDICE DI LIQUIDITA' CORRENTE	≥ 2 = 2	1,5 ≤ I.L.C. ≤ 2	<1,5
• INDICE DI LIQUIDITA' IMMEDIATA	> 2 > 1	= 2 = 1	< 2 < 1

Indici BILANCIO

INDICE DI INDEBITAMENTO

Esprime il **grado di patrimonializzazione** dell'azienda.

È dato dal seguente rapporto:

$$\frac{\text{CAPITALE INVESTITO}}{\text{CAPITALE NETTO}}$$

NB!!

- Il ***valore ottimale*** di questo indice deve essere compreso tra **1,5 e 2,5**
- Per valori **maggiori di 3,5** ipotesi di ***default*** **!!!**

Indici BILANCIO

INDICE DI STRUTTURA

Misura la **capacità di fronteggiare finanziariamente** gli investimenti in **IMMOBILIZZAZIONI**

E' dato dal rapporto:

$$\frac{\text{CAPITALE PROPRIO + DEBITI A M/L TERMINE}}{\text{IMMOBILIZZAZIONI NETTE}}$$

NB!!

Valore > 1 le fonti di finanziamento coprono parte del capitale circolante

Valore = 2 maggiore incidenza delle passività rispetto al capitale proprio

Indici BILANCIO

INDICE DI LIQUIDITA' CORRENTE

Esprime la **capacità dell'azienda di far fronte agli impegni di pagamento a breve** con i flussi di cassa generati entro lo stesso periodo, dalle ***attività correnti***, comprese le scorte.

È dato dal rapporto:

$$\frac{\text{ATTIVO CORRENTE – DISPONIBILITÀ}}{\text{PASSIVO CORRENTE}}$$

NB!!

L'azienda può ragionevolmente ritenere di essere esente dai rischi connessi a problemi di liquidità se l'**attivo corrente *supera*** adeguatamente il **passivo corrente**

Indici BILANCIO

INDICE DI LIQUIDITA' IMMEDIATA

Esprime la **capacità parziale dell'azienda di far fronte agli impegni finanziari** di breve periodo mediante ***disponibilità liquide immediate*** (Cassa, c/c bancarie postali) e l'incasso dei crediti a breve e dei titoli, denotando una condizione di **equilibrio finanziario di breve periodo.**

È dato dal rapporto:

$$\frac{\text{ATTIVO CORRENTE – DISPONIBILITÀ}}{\text{PASSIVO CORRENTE}}$$

Finanziamenti postergati sospensione operatività art. 2467 c.c. => art. 8 D. Legge N. 23/2020

- **Art. 8 D. Legge N. 23/2020** ha sospeso l'operatività dell'art. 2467 riferimento al principio della postergazione dei crediti del finanziamento dei soci.
- Normativa finalizzata ad ampliare la portata dei flussi finanziari in entrata nei confronti delle società **durante il periodo COVID-19** incentivando i soci (ed equiparando gli stessi a terzi) nel caso di finanziamenti erogati in situazione finanziaria nella quale sarebbe stato ragionevole effettuare un conferimento

- **N.B.!!** => **Durata sospensione** art. 2467 c.c. => 09/04/2020 – 31/12/2020

IL BILANCIO D'ESERCIZIO
D.LGS. 139/2015

- Art. 2423 – 2423 – bis e 2426 cc;
- Art. 6 D. Lgs. 139/2015;

I nuovi principi di redazione e criteri di valutazione del bilancio

BILANCIO E PRINCIPI DI REDAZIONE

CLAUSOLA GENERALE – Il bilancio deve rappresentare in modo **veritiero e corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio (art. 2423 c.c.)

> PRINCIPIO DI RILEVANZA

> PRINCIPIO DI PREVALENZA

IL D.LGS. 139/2015 è intervenuto

- Art. 2423 comma 4 => Redazione bilancio

⇒ **Introducendo il "*principio di rilevanza*", in virtu' del quale *'non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.***

N.B.!!=> Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

IL D.LGS. 139/2015 è intervenuto

- Art. 2423 – bis = **Principio redazione bilancio**

⇒ **Intervenendo sul "*principio di prevalenza*" della sostanza sulla forma sancendo espressamente che, "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"**

N.B.!! **=>**

Viene così abbandonato ogni riferimento alla funzione economica delle attività e passività.

I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

PRINCIPIO DELLA CONTINUITA' DELLA GESTIONE

La rivalutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

PRINCIPIO DELLA PRUDENZA

Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;

. Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso del pagamento

PRINCIPIO DELLA VALUTAZIONE SEPARATA DEGLI ELEMENTI ETEROGENEI

Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.

I PRINCIPI ART. 2423 – BIS C.C.

PRINCIPIO DELLA COSTANZA DEI CRITERI DI VALUTAZIONE

I criteri di valutazione **non possono essere modificati** da un esercizio all'altro.

Deroghe a questo principio sono consentite in casi eccezionali.

La nota integrativa **deve motivare**, la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria del risultato economico.

Bilancio d'esercizio
Microimprese art. 2435 - ter c.c.

Bilancio d'esercizio in forma abbreviata art. 2435-bis

Bilancio ordinario art. 2423 – 2424 – 2425 – 2425 – ter

BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE ART. 2435 – TER C.C.

PARAMETRI QUANTITATIVI

- Attivo Stato Patrimoniale € 175.000,00
- Ricavi vendite € 350.000,00
- Dipendenti occupati 5 Unità

N.B.!! => Composizione bilancio con Stato Patrimoniale e Conto Economico

N.B.!! => La Nota Integrativa non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni in essa presenti, siano fornite in calce allo Stato Patrimoniale.

N.B.!! => la Relazione sulla gestione non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni siano fornite in calce allo Stato Patrimoniale

BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA ART. 2435 – BIS E ART. 2427 C.C.

PARAMETRI QUANTITATIVI

- Attivo Stato Patrimoniale € 4.400.000,00
- Ricavi vendite € 8.800.000,00
- Dipendenti occupati 50 Unità

N.B!! => Stato Patrimoniale Abbreviato e Conto Economico Abbreviato Nota Integrativa Abbreviata rispetto alle società obbligate alla redazione del Bilancio in forma ordinaria.

N.B!! => La Relazione sulla Gestione non deve essere presentata a condizione che alcune informazioni in essa presenti siano fornite nella Nota Integrativa.

BILANCIO ORDINARIO ART. 2423 – 2424 – 2425 – 2425 TER E 2427 C.C.

Le società che superano i limiti di redazione del Bilancio Abbreviato devono redigere il Bilancio Ordinario:

- **Stato Patrimoniale**
- **Conto Economico**
- **Rendiconto Finanziario**
- **Nota Integrativa**

LO STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	PASSIVO
A) Crediti vs. soci per versamenti ancora dovuti	A) Patrimonio Netto
B) Immobilizzazioni	B) Fondo rischi e oneri
C) Attivo circolante	C) TFR
D) Ratei e risconti	D) Debiti
	E) Ratei e risconti

- Capitale
- Riserve
- Utili/perdite a nuovo
- Utile/perdite d'esercizio

IL CONTO ECONOMICO

IL CONTO ECONOMICO si articola in:	
A) Valore della produzione	
B) Costo della produzione	
C) Proventi e oneri finanziari	
D) Rettifiche di valori di attività finanziarie	
E) Proventi e oneri straordinari	

→ **Risultato della gestione ordinaria**

→ **Risultato della gestione finanziaria**

→ **Risultato della gestione straordinaria**

(+/- dette voci) → Risultato "prima delle imposte"
→ Imposte sul reddito
→ Utile o perdita d'esercizio

Rapporto tra Bilancio d'esercizio e Reddito d'impresa

RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

- Il legislatore fiscale assume come punto di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale => **il Bilancio d'esercizio;**
- In tal modo si genera un "**rapporto di dipendenza**" del reddito d'impresa dal risultato del Conto economico;
- Si tratta di una **dipendenza "parziale"** in quanto i risultati del Conto economico vengono "***variati***" in nome di esigenze proprie della normativa fiscale

RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

In altri termini:

- **Si prende a riferimento il conto economico in quanto il risultato d'esercizio è, comunque, il "migliore" indicatore di reddito espresso da una data attività d'impresa:**
- **(secondo l'art. 2217, comma 2, del codice civile, il conto economico deve dimostrare con "evidenza e verità" gli utili conseguiti e le perdite subite;**
- **l'art. 2423, comma 2, il bilancio deve rappresentare "in modo veritiero e corretto" il risultato economico dell'esercizio;**
- **Vi è d'altra parte interessante da parte dell'Erario alla certezza del rapporto tributario;**
- **Vi è pure l'interesse a contrastare manovre elusive ed evasive;**

RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

La legge tributaria impone quelle "variazioni" ritenute necessarie all'attività di accertamento e di riscossione, semplificando o predeterminando i criteri per quantificare i componenti positivi o negativi di reddito.

Cosicché, con le variazioni in aumento o in diminuzione, si passa:

- **Dal concetto di "costi e ricavi" (*nozione economica*) al concetto di "ricavi tassabili" e di "costi deducibili" (*nozione fiscale*);**
- **Dal concetto di "utile d'esercizio" al concetto di "reddito d'impresa".**

RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

I principi guida che il legislatore fiscale persegue nel "tradurre" i risultati del conto economico in termini di "reddito d'impresa" sono i seguenti:

- Il principio di competenza;
- Il principio di corretta valutazione (si tratta cioè di tutte quelle norme finalizzate a determinare i criteri con i quali si valorizzano i componenti negativi e positivi di reddito);
- Il principio di certezza e determinabilità, in base al quale, al fine dell'applicazione del principio di competenza, e quindi al fine di realizzare una corretta correlazione tra costi e ricavi, occorre che i componenti di reddito siano certi nella loro esistenza e determinati nel loro ammontare (e quindi pure che siano documentati: cd. Principi di documentazione);

RAPPORTO TRA BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA

- **Il principio di continuità, in base al quale le valutazioni di bilancio si operano considerando la continuità della vita aziendale;**

Secondo questo principio, pertanto, i beni dell'impresa in tanto hanno un valore in quanto suscettibili di produrre un reddito nel futuro;

Inoltre, per realizzare la correlazione tra costi e ricavi, le rimanenze si iscrivono nelle componenti positive a fine esercizio e nelle componenti positive all'inizio dell'esercizio successivo.

Il Principio di Inerenza
dei costi aziendali
art. 109 – comma 5 DPR 917/86

PRINCIPIO DI INERENZA

- Il **principio di inerenza** => determinazione reddito d'impresa.

Art. 109 – comma 5 TUIR:

- I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e/o negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza;
- I ricavi le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza e/o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni di cui ai principi di competenza, certezza ed obiettiva determinabilità.

N.B.!! => il "concetto di inerenza" discende dal principio di capacità contributiva Art. 53 della

PRINCIPIO DI INERENZA

Inerenza dei costi =>

Onere della prova

- La prova dell'inerenza dei costi ricade sul contribuente.
- Corte di Cassazione Sent. N° 1709/2007, N° 10257/2008; N° 4554/2010; N° 5374/2012;

PRINCIPIO DI INERENZA

- **Inerenza cd. *Intrinseca***, che riguarda quelle spese "strettamente necessarie o comunque fisiologicamente riconducibili" alla sfera imprenditoriale (costi per l'acquisto di materie prime, di macchinari o strumenti indispensabili per la produzione, ecc), per le quali grava sul fisco, che intende disconoscerle, fornire la prova della non inerenza;
- **Inerenza cd. *Estrinseca***, relativa a quelle spese non immediatamente decifrabili o di dubbio collegamento con l'attività dell'impresa (spese straordinarie, eccessive, apparentemente inutili o non necessarie), la cui prova grava sul contribuente. (cfr. Cass. N. [illegible] 2012)

PRINCIPIO DI INERENZA

La valenza "qualitativa dell'inerenza" (Antieconomicità)

Il principio dell'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo scevro da riferimenti di utilità e/o di vantaggio afferenti un giudizio quantitativo, e deve essere distinto dalla nozione di congruità del costo.

(cfr. Corte di Cassazione Sent. N° 450/2018 – 3170/2018)

PRINCIPIO DI INERENZA

Inerenza "quantitativa" e congruità dei costi

- **Inerenza quantitativa** in relazione a costi tipologicamente connessi con attività imprenditoriale generatrice di reddito ma d'identità sproporzionata rispetto alle dimensioni aziendali e relative esigenze;
- **Congruità del costo** con valutazione dello stesso anche se eccessivo ma sostenuto per soddisfare interessi estranei all'impresa;

N.B.!! => **Deducibilità dei costi con inerenza quantitativa e congruità deve essere provata dal contribuente . (cfr. Corte di Cassazione: Sent. N° 21184/2014, 4570/2001, 6656/2016)**

PRINCIPIO DI INERENZA

Inerenza dei costi ed Iva

Si consente al compratore di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, richiede, oltre la qualità dell'imprenditore acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività, e inoltre, non introducendo una deroga ai comuni criteri di onere della prova, lascia la dimostrazione di detta inerenza a strumentalità a carico dell'interessato. (cfr. Corte di Cassazione Sent. N° 16697/2013, N° 6548/2012,

PRINCIPIO DI INERENZA

Componenti negativi del reddito

- **Affinché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa. (cfr. Corte di Cassazione N° 6650/2006)**

PRINCIPIO DI INERENZA

Deduzione dei costi che si intendono dedurre dai ricavi

- La norma formula il cosiddetto "*principio di inerenza* " e cioè il principio della riferibilità dei costi che si intendono dedurre ai ricavi: siffatta riferibilità, per, non richiede la connessione comprovata per ogni molecola di costo quale partita negativa della produzione, essendo sufficiente la semplice contrapposizione economica teorica (cioè, la cosiddetta latenza probabile degli stessi), avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, che genera quindi partite passive deducibili se i costi riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile". (cfr. Corte di Cassazione Sent. N° 21184/2014)

PRINCIPIO DI INERENZA

Costo documentazione di supporto

- Per provare il requisito dell'inerenza "non è sufficiente che la spesa sia stata dell'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa". (cfr. Corte di Cassazione Sent. N° 45070/2001)

PRINCIPIO INDEROGABILE DI COMPETENZA ART. 109 DPR 917/86

In tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sulle imputazioni temporali dei componenti di reddito positivo e/o negativo di cui all'art. 109 DPR 917/86 sono tassative ed inderogabili non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente del reddito diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza. (cfr. Corte di Casszione sent. 13 maggio 2019 N. 7121 – Corte di Cassazione sent. 30 luglio 2018 N. 20095)

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 Ias: +/- 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 iscale" in un periodo d'imposta iverso da quello nel quale ncorrono a formare il risultato ilistico.

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)

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

- tutti gli investimenti con caratteristiche "Industria
-

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.