Bilancio d'esercizio 2020: norme anti Covid – 19, Reddito d'impresa, Check list di controllo

ANTONIO SANGES

22 APRILE 2021

Associazione Nazionale Commercialisti Salerno

"IL MOMENTO STORICO"

INDICATORI	2020	2021
PIL	- 8,9%	+ 4,1%
DEFLATTORE CONSUMI	- 0,2%	+ 1,0%
PIL NOMINALE	- 7,8%	+ 5,2%
OCCUPAZIONE	- 10,3%	+ 3,5%
TASSO DISOCCUPAZIONE	9,3%	9,9%

FONTE MEF – PROGRAMMA STABILITA' 2021

BILANCIO D'ESERCIZIO: "EFFETTI PANDEMIA"

EQUILIBRIO ECONOMICO

EQUILIBRIO PATRIMONIALE

EQUILIBRIO FINANZIARIO

EQUILIBRIO ECONOMICO

RIDUZIONE DEI RICAVI AZIENDALI

CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

RIDUZIONE COSTI FISSI

- TAX CREDIT LOCAZIONI
- SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

EQUILIBRIO PATRIMONIALE

RIDUZIONE DEL

PATRIMONIO NETTO

Rivalutazione beni d'impresa;

- Sospensione ricapitalizzazione e cause di scioglimento

EQUILIBRIO FINANZIARIO

CARENZA DI LIQUIDITA'

- Moratorie Bancarie;
- Deroga continuità aziendale

Bilancio d'esercizio e normativa Covid – 19

1. Crisi d'impresa: Rinvio applicazione al 01 settembre 2021
2. Perdita d'esercizio: Disapplicazione art. 2446 – 2447 c.c. (art. 6 Decreto Liquidità e art. 1 comma 266 Legge 178/2020
3. Continuità aziendale: Art. 7 Decreto Liquidità
4. Termini convocazione assemblea societaria (Legge N. 21/2021 Mille proroghe e Decreto Salva Italia)

Bilancio d'esercizio e normativa Covid - 19

5 Sospensione Ammortamenti anno 2020 (Decreto Agosto)

6 Rivalutazione beni impresa (Decreto Agosto)

7 Aumento di Capitale sociale e credito d'imposta per aumento capitale sociale (Decreto semplificazioni e rilancio)

Bilancio d'esercizio e normativa Covid – 19

AGEVOLAZIONI	DECRETO CURA ITALIA	DECRETO RILANCIO
Bonus Fiscali cedibili a terzi	OK	OK
Contributo a Fondo perduto	-	OK
Credito d'imposta sanificazioni	-	OK
Credito d'imposta locazioni	OK	OK
Credito d'imposta spese ricerca e sviluppo	Art. 1 comma 1064 Legge 178/2020	-
Credito d'imposta investimento beni strumentali	Nuova Sabatini art. 1 Commi 1051/1063 L.178/2020	
Moratorie sospensione pagamento mutui altri finanziamenti	-	OK

N.B.: Tali bonus fiscali e crediti d'imposta, in quanto fanno riferimento alla normativa anti Covid – 19 devono essere oggetto di citazione in Nota Integrativa

AI SINDACI "LA PIENA RESPONSABILITA'" PER ILLECITA GESTIONE DEGLI AMMINISTRATORI

Ø L'estensione della "responsabilità dei sindaci di società di capitali" per mala gestio degli amministratori sussiste, "ogni qualvolta", l'adozione da parte del collegio sindacale, in uno dei provvedimenti connessi alla carica, avrebbe potuto evitare, l'attività illecita ed anomala degli amministartori.

N.B.: art. 2407 c.c.

- Corte di Cassazione sent. N. 13081/2013
- Corte di Cassazione sent. N. 18770/2019
- Corte di Cassazione sent. N. 11884/2020

CRISI D'IMPRESA E CONTINUITÀ AZIENDALE

Gli strumenti "di controllo basati sui dati di bilancio" sono costituiti su dati storici ed offrono giudizi su risultati aziendali precedenti;

Tali dati non rispettano la "continuità aziendale" in quanto identificano uno stato di crisi già avviata e conclamata;

Tale sistema dimostra nei fatti la responsabilità degli amministratori;

N.B.: Tribunale Milano – Sezione Imprese – sent. 19 ottobre 2019

CRISI D'IMPRESA E CONTINUITÀ AZIENDALE
SISTEMA DI RILEVAZIONE DELLA "PERFORMANCE AZIENDALE"

Implementare "azioni strategiche" si determinano i presupposti di "continuità aziendale" e la sua evoluzione;

Soddisfare i concetti di "assetto organizzativo amministrativo e contabile art. 2086 c.c."

N.B.: Tribunale di Milano – Sezione Imprese sent. Del 19 ottobre 2019 Ordinanza Corte di Cassazione sent. 20389 del 28 settembre 2020

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

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

- Ø 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 COVID-19*

INFORMAZIONI DA FORNIRE	
Contrazione dei ricavi attesa nel corso del 2021	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	

INFORMATIVA NOTA INTEGRATIVA ART. 2427 COMMA 1 N. 22 QUATER C.C.

- In ossequio all'art. 2427 comma 1 N. 22 quater c.c. la Nota Integrativa deve indicare , effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura d'esercizio;
- Il principio contabile OIC 29 identifica le tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura esercizio:
- Fatti successivi: che "*devono essere recepiti"* nei valori di bilancio;
- Fatti successivi: che "*non devono essere recepiti*" nei valori di bilancio
- Fatti successivi: "*che possono*" incidere sulla continuità aziendale

PRINCIPIO CONTABILE OIC 29

Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

- Sono quei fatti e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

PRINCIPIO CONTABILE OIC 29

Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio

- Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

PRINCIPIO CONTABILE OIC 29

Fatti successivi che possono incidere sulla "continuità aziendale"

- **Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della "continuità aziendale".**

CONVOCAZIONE ASSEMBLEA PER APP.NE BILANCIO

TERMINI VERSAMENTI IRES/IRAP

EFFETTI NOMINA ORGANI SOCIALI

N.B.: Art. 2364, 2370, 2479, 2479 – bis, 2538 c.c.

D. Legge N. 183/2020 – Legge N. 21/2021 (Milleproroghe)

D. Legge N. 18/2020 art. 106 – Legge N. 27/2020 (Salva Italia)

D. Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58

APPROVAZIONE BILANCI 2020 ENTRO 180 GIORNI CHIUSURA ESERCIZIO

Art.106

D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020 «Salva Italia»

Prevedeva la possibilità di:

- Approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, in luogo dei 120 giorni originariamente previsti (co. 1)
- Prevedere nelle spa/srl/società cooperative e nelle mutue assicuratrici, 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 (co. 2)
- Svolgere le assemblee anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione (co. 2)
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 comma 4 del c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (co. 3)
- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il rappresentante designato"

N.B.: Per l'approvazione dei bilanci chiusi al 31/12/2020 l'art. 3 comma 6 D. Legge 183/2020 – Legge N. 21/2021 (Milleproroghe) ha "prorogato" le disposizioni di cui all'art. 106 D. Legge N. 18/2020 – Legge N. 27/2020 prevedendo che tale "Disposizione" in relazione allo stato di emergenza Covid – 19 non può superare il periodo 31/12/2021

APPROVAZIONE BILANCI 2020 ENTRO 180 GIORNI CHIUSURA ESERCIZIO

TERMINE PER CONVOCARE ASSEMBLEA IN "PRIMA CONVOCAZIONE"

29 GIUGNO 2021 SENZA DEROGA ART. 2364 C.C.

N.B.: Va considerato che il termine di 180 giorni:

- È usufruibile da tutte le società **a prescindere dalla presenza di "particolari esigenze"**
- È da riferire **all'assemblea in prima convocazione**; di conseguenza l'assemblea in seconda convocazione potrà essere tenuta anche successivamente al predetto termine.
- **è in termine fisso**, nel senso che non è possibile usufruire di un ulteriore "differimento" in presenza di effettive specifiche "particolari esigenze" della società
- **non è applicabile per le società con esercizio non solare"**
- Vale anche in caso di rinnovo cariche sociali (Amm.ri e Sindaci)

MODALITA' DI SVOLGIMENTO ASSEMBLEA NORMA "ANTI CONTAGIO"

N.B.: NORMA DI RIFERIMENTO ART. 106 D. LEGGE N. 18/2020 LEGGE N. 27/2020

Con l'approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2020, la società potrà prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie che:

- **Il voto sia espresso per via elettronica o per corrispondenza**
- **L'assemblea** si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano:
  - l'identificazione dei partecipanti
  - l'esercizio del diritto di voto
- Senza necessità che il presidente/segretario (o il notaio) si trovino nel medesimo luogo
- Le srl possono, inoltre, consentire che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto il tutto ai sensi e per gli effetti degli artt. 2370, co. 4, 2479 – bis, co. 4, e 2538, co. 6, c.c.

TERMINI VERSAMENTO IRES/IRAP:
1) Le società che approvano il bilancio "entro 4 mesi" chisura esercizio:

ENTRO L'ULTIMO GIORNO DEL 6° MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA

CON IL POSSIBILE DIFFERIMENTO DI ULTERIORI 30 GIORNI APPLICANDO LA MAGGIORAZIONE DELLO 0,40%

N.B.: Per i soggetti con periodo d'imposta "solare", il versamento delle imposte per il 2020:

- dovrà avvenire nel termine ordinario del 30/06/2021
- essendo possibile differire il versamento al 30/07/2021, con la maggiorazione dello 0,4%

TERMINI VERSAMENTO IRES/IRAP:
2) Le società che approvano il bilancio "oltre 4 mesi" chisura esercizio:

IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE (SALDO + 1° ACCONTO) DEVE ESSERE EFFETTUATO

- l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (con la possibilità di differire di ulteriori **30 giorni applicando la maggiorazione dello 0,40%**)
- **e, al più tardi, entro** il giorno 16 del mese successivo al 180° giorno (è, ad esempio, il caso in cui il bilancio non risulti approvato, oppure l'approvazione intervenga oltre il 180° giorno)

PERDITE ESERCIZIO ED EMERGENZA COVID - 19

Art. 2446 – 2447 – 2482 – bis – 2482 – ter -2484 – 2545 c.c.

Art. 6 Decreto Liquidità D.L. N. 23/2020

Legge Bilancio – art. 1 comma 266 Legge 178/2020

Perdita esercizio – Covid 19

- A decorrere dalla entrata in vigore del decreto liquidità (dal 09 aprile 2020) e fino alla data del 31 dicembre 2020, per le fattispecie verificatesi entro la predetta data, "non si applicano" gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482 – bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482 – ter del c.c..
- Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545 – duodecies del c.c.

N.B.!! *la normativa si applica anche nei confronti delle srl (semplificate) e start – up innovative (cfr. Massima Consiglio Notarile Milano N. 131/2020)*

Perdita esercizio Covid - 19

ART. 1 – COMMA 266 LEGGE 178/2020

Il Legislatore della Legge n. 178/2020 ha precisato che le norme 2446 – 2447 del c.c. non si applicano alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020" ed ha ampliato la portata originaria della norma in commento.

È stato infatti previsto:

- Ø *Che il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma e 2482 – bis, quarto comma, del codice civile, è posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate;*
- Ø *Analoga sospensione quinquennale pera nelle ipotesi di riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale, nonché rispetto alla causa di scioglimento per l'avvenuta riduzione del capitale sociale citata;*
- Ø *le perdite in parola "devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute"*

N.B.: Sia la disposizione originaria del decreto liquidità, che quella modificata per effetto della legge di stabilità 2021 non brillano per chiarezza

Perdita esercizio – Covid 19

- **Assonime Circolare N. 16/2020** ritiene che le perdite esercizio alla data del 31/12/2019 sono escluse dalla normativa di riferimento;
- **Mise Circolare N. 26890** del 29 gennaio 2021 ha chiarito che "oggetto della norma sono solo le perdite emerse nell'esercizio 2020

N.B.!! Il Tribunale di Catania (sez. fallimentare, con decreto depositato il 28 maggio 2020, R.G. 136/2020) ha stabilito che il periodo da prendere in considerazione per la maturazione delle perdite rilevanti ai sensi dell'art.6 del decreto liquidità (nella formulazione originaria) è quello compreso tra il 09 aprile 2020 (data di entrata in vigore del citato art. 6) ed il 31 dicembre 2020

N.B.: - Appare, quindi, evidente che doverose ragioni di prudenza, nonostante l'orientamento della prevalente dottrina, l'autorevole interpretazione di Assonime, stante il chiarimento del Mise e l'arresto giurisprudenziale citato inducono a ritenere non applicabile alle perdite d'esercizio 2019 le disposizioni in commento.

PERDITA ESERCIZIO COVID - 19

LA DELIBERA RELATIVA AI BILANCI 2020 IN PERDITA

- La sospensione di cui all'art. 6 D. Legge N. 23/2020 – Legge N. 40/2020 non solleva gli amministratori dagli obblighi di convocare "senza indugio" l'assemblea dei soci (art. 2446 – 2482 – bis c.c.) al fine di sottoporre ai soci una relazione sulla situazione patrimoniale arricchita delle osservazioni organo di controllo;
- Il periodo di "grazia quinquennale" si riferisce solo all'obbligo di adozione delle misure previste artt. 2446 – 2447 (Spa), 2482 – bis e 2482 – ter c.c.
- N.B.: il bilancio d'esercizio chiuso in perdita si considera documento valido per attivare delibere assembleari in tema di copertura della perdita (Cassaz. Sent. 8221/2007, 1187/2020)

Perdita esercizio Covid - 19

ALLERT PER AMMINISTRATORI E SINDACI

LE IPOTESI

- Perdita "inferiore" ad un terzo del Capitale sociale;
- Perdita "superiore" ad un terzo del Capitale sociale;
- Capitale "sopra" il minimo legale;
- Capitale "diminuisce" sotto il minimo legale;
- Capitale negativo e crisi d'impresa

LA CHECK LIST DELLE VERIFICHE

PERDITA INFERIORE A UN TERZO DEL CAPITALE SOCIALE

Non sono previsti specifici adempimenti, ma il controllo dei sindaci sull'evoluzione della gestione della società deve essere più stringente

- Verificare le cause delle perdite;
- Verificare la sussistenza dei presupposti della continuità aziendale

LA CHECK LIST DELLE VERIFICHE

PERDITA SUPERIORE A UN TERZO DEL CAPITALE SOCIALE

Convocazione senza indugio dell'assemblea da parte degli amministratori (in caso di inerzia, deve provvedere il sindaco)

- Controllo della situazione patrimoniale (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa)
- Valutazione delle cause delle perdite, della loro corretta individuazione e illustrazione da parte degli amministratori
- Valutazione della continuità aziendale
- Redazione delle proprie osservazioni esponendo i controlli eseguiti in un paragrafo preliminare
- Deposito della relazione e delle osservazioni nella sede della società negli otto giorni che precedono l'assemblea

LA CHECK LIST DELLE VERIFICHE

SE IL CAPITALE RESTA SOPRA IL MINIMO LEGALE

- Riduzione del capitale nella misura esatta alle perdite se la stessa non risulta ridotta a meno di un terzo, o non sono stati adottati altri provvedimenti risolutivi, ricorrendo al Tribunale in caso di inerzia degli amministratori.

N.B.: Se l'assemblea rinvia l'adozione dei provvedimenti al bilancio successivo o a quello del quinto esercizio successivo queste verifiche vanno effettuate in quella sede

- Verificare, in caso di diretta ricapitalizzazione della società, che il patrimonio netto sia pari ad almeno i 2/3 del capitale risultante dall'aumento.

N.B.: Se l'assemblea rinvia l'adozione dei provvedimenti al bilancio successivo o a quello del quinto esercizio successivo queste verifiche vanno effettuate in quella sede

LA CHECK LIST DELLE VERIFICHE

SE IL CAPITALE SCENDE SOTTO IL MINIMO LEGALE

- Delibera della riduzione del capitale e del contemporaneo aumento del medesimo (o la trasformazione della società). Per le perdite dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la decisione di riduzione · del capitale sociale può essere rinviata, con apposita delibera, all'approvazione del bilancio del quinto esercizio successivo
- In caso di inerzia dell'assemblea, istanza al Tribunale per l'accertamento della causa di scioglimento della società

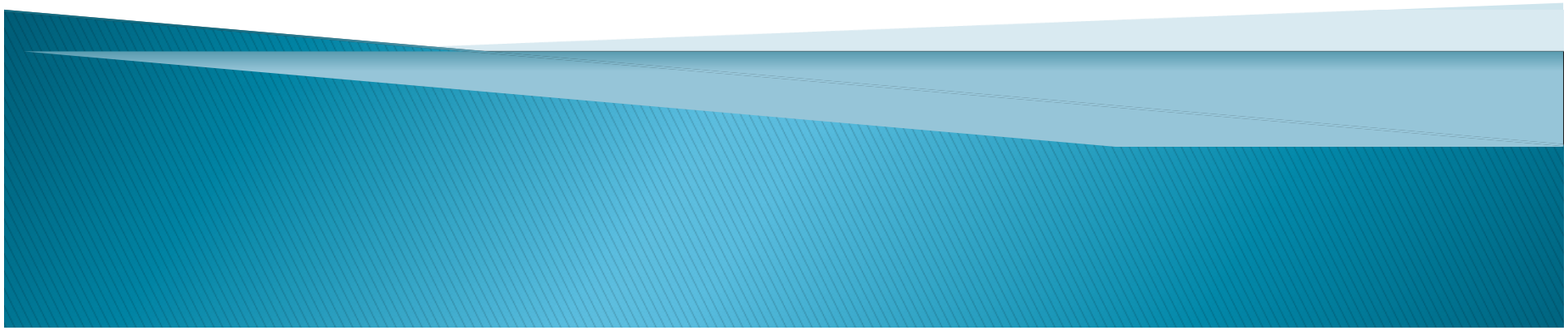
LA CHECK LIST DELLE VERIFICHE

CAPITALE NEGATIVO E SEGNALAZIONE ALL'OCRI

Se la perdita 2020 porta il capitale sociale ad avere segno negativo si potrà, anche in questo caso, beneficiare del rinvio previsto dalla legge di Bilancio 2021 entro il quinquennio ma nel contempo (in assenza di proroghe) con l'entrata in vigore il 1° settembre 2021 del Codice della crisi e degli strumenti di allerta, si potrebbe innescare l'obbligò di segnalazione all'Ocri determinato dal patrimonio netto negativo

CONTINUITA' AZIENDALE

Art. 7 D. Legge N. 23/2020



OIC: DOCUMENTO INTERPRETATIVO N. 08/2021 DEL 11 MARZO 2021 "DISPOSIZIONI SULLA CONTINUITA' AZIENDALE"

- In tema di "**continuità aziendale**" nella fase di preparazione del bilancio, gli amministratori, descrivono nella "nota integrativa" le significative incertezze in merito alla 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 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.
- Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere 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.
- Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

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

Ø 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

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

Ø 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).

Ø 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.

Ø 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

Ø 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.*

Ø *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"

Ø 4.1) Elementi "sufficienti"

- Ø **"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;
- Ø **"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:**
- Ø 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;
- Ø 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"

Ø 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"

Ø 4.3) Elementi "con presupposti inappropriati"

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

- Ø Se il bilancio è stato predisposto presupponendo la continuità, in questo caso il giudizio del revisore sarà negativo;
- Ø Se il bilancio è stato predisposto con criteri 'alternativi (es.: liquidazione) :
- Ø viene fornita adeguata informativa: il revisore esprime un giudizio senza rilievi,
- Ø 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.

5) Assirevi documento di ricerca N. 240/2021 continuità aziendale "valutazione del revisore"

REVISORE GIUDIZIO POSITIVO "QUANDO":

- Gli **amministratori**, alla data di redazione del bilancio, hanno **aggiornato la valutazione** della sussistenza della **continuità aziendale** ritenendola appropriata benché soggetta ad una significativa incertezza;
- Di tale circostanza gli amministratori hanno fornito nella **Nota integrativa un'adeguata informativa** che include l'individuazione dei **fattori di rischio**, delle assunzioni effettuate, delle significative incertezze identificate, dei **piani aziendali.**

5) Assirevi documento di ricerca N. 240/2021 continuità aziendale "valutazione del revisore"

REVISORE: ALTRI ASPETTI

Assirevi ritiene necessario inserire nella relazione di revisione **un ulteriore paragrafo** (**"Altri aspetti"**, secondo le indicazioni dell'Isa Italia 706) avente lo scopo di fornire al lettore **le informazioni circa l'impatto della deroga** sulle modalità con cui è stato applicato **il principio di revisione Isa Italia 570** in tema di continuità aziendale.

5) Assirevi documento di ricerca N. 240/2021 continuità aziendale "valutazione del revisore"

REVISORE: GIUDIZIO CON MODIFICA

Laddove poi il revisore dovesse concludere che l'informativa fornita in Nota integrativa dagli amministratori è **carente e/o fuorviante**, il **giudizio** sarà con "**modifica**" e la graduazione della modifica al giudizio dipenderà dal fatto che gli effetti di tali carenze o distorsioni informative siano "solo" **significativi**, oppure siano anche **pervasivi.**

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

Balanced Scorecard

Sistema di misurazione

DELLA PERFORMANCE AZIENDALE *"CRUSCOTTO DI CONTROLLO"*

N.B.

- Organizzare le attività di tutte le parti dell'azienda "Attorno ad una comune comprensione degli obiettivi della Governance"

N.B.

- Risultano essere soddisfatte le normative sulla "continuità aziendale di cui al D. Lgs. N. 14/2020 e art. 2082 – 2° comma (Srl), art. 2380 – bis e 2381 (Spa), art. 2475 e 25257 (Soc. Persone)

Balanced Scorecard

Sistema di misurazione

DELLA PERFORMANCE AZIENDALE *"BENEFICI"*

N.B.

- Aiuta ad allineare le misurazioni di perfomance con la strategia ad ogni livello dell'organizzazione;
- Fornisce al management un quadro completo delle attività operative
- Facilita la comunicazione e la comprensione degli obiettivi e strategie aziendali
- Fornisce un feedback strategico con il mercato di riferimento
- Il sistema di misurazione della performance consente di creare quel legame spesso mancante tra strategia aziendale e azione gestione operativa.

Balanced Scorecard

Sistema di misurazione

DELLA PERFORMANCE AZIENDALE *"LA MAPPA STRATEGICA"*

N.B.

- Ricercare le relazioni "causa/effetto" tra efficaci modelli che rappresentano la realtà aziendale e "attivare sinergie" tra i processi di apprendimento a livello organizzativo.

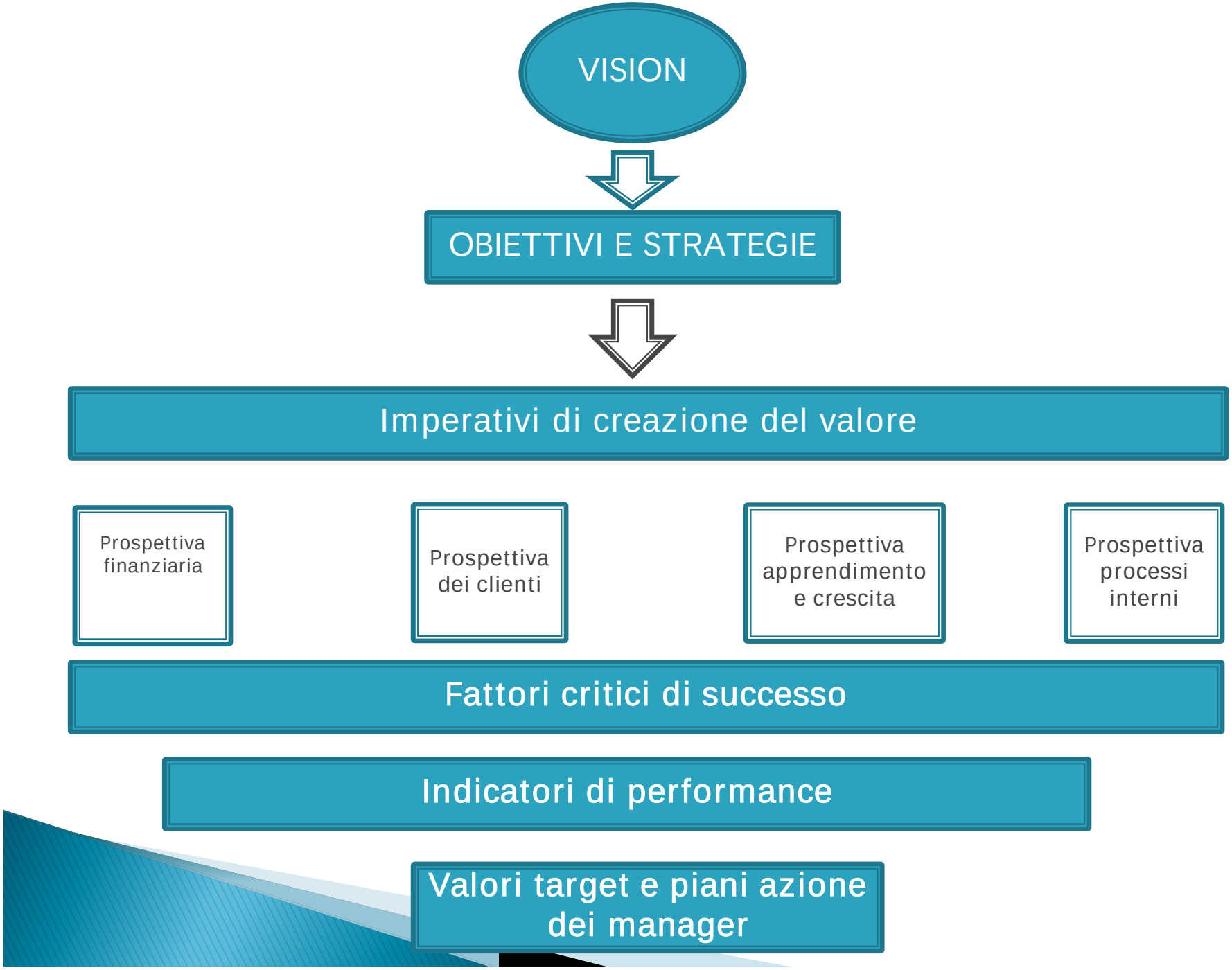
Balanced Scorecard

Sistema di misurazione

DELLA PERFORMANCE AZIENDALE *"VISION E STRATEGIE"*

N.B.

- Prospettiva finanziaria => riduzione costi ed aumento clienti
- Prospettiva clienti => migliorare la soddisfazione
- Prospettiva Processi interni => autorizzare la produzione e migliorare i rapporti con i clienti
- Prospettiva apprendimento e crescita => aumentare la motivazione dei collaboratori e dipendenti


VISION
OBIETTIVI E STRATEGIE
Imperativi di creazione del valore
Prospettiva finanziaria
Prospettiva dei clienti
Prospettiva apprendimento e crescita
Prospettiva processi interni
Fattori critici di successo
Indicatori di performance
Valori target e piani azione dei manager

DECRETO AGOSTO

"SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANNO 2020"

- Art. 60 comma 7 – quater D.L. 104/2020 Legge N. 126/2020; (Decreto Agosto)
- Art. 2426 c.c.
- Circolare Assonime n. 2 dell'11/02/2021
- OIC 16 Immobilizzazioni materiali
- OIC 24 Immobilizzazioni immateriali;
- Documento FNC del 17 marzo 2021

DECRETO AGOSTO

"SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANNO 2020"

Art. 60 – c. 7 quater D.L. 104/2020 – Legge 126/2020

- Ø <u>Si prevede</u> la possibilità di sospendere fino al 100% gli ammortamenti da effettuarsi sulle immobilizzazioni materiali ed immateriali per il 2020;
- Ø <u>Obbligo</u> di fornire in Nota Integrativa la giusta motivazione di sospensione dell'ammortamento

N.B.=> norma che deroga al principio generale dell'obbligo degli ammortamenti art. 2426 c.c.

N.B. => norma che potrebbe comportare violazione al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e conto economico di cui all'art. 2423 c.c.

DECRETO AGOSTO

SISTEMATICITA' AMMORTAMENTO
" LE DISPOSIZIONI CONTENUTE PRINCIPIO OIC 16"

- In merito alla sistematicità dell'ammortamento l'OIC 16 precisa che la stessa:
- deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione (par. 62);

N.B.: è possibile utilizzare vari metodi:

- il metodo preferibile è quello a "**quote costanti**", che appare il più semplice in quanto consiste nella ripartizione del costo dell'immobilizzazione in egual misura in ciascun periodo di competenza e consente la comparabilità dei bilanci (par. 65);
- il metodo a "**quote decrescenti**" appare preferibile nel caso in cui l'immobilizzazione viene sfruttata nel primo periodo della sua vita utile;
- può essere utilizzato il "**metodo per unità di prodotto**" laddove questo consente una migliore rappresentazione della ripartizione del costo.

Sospensione ammortamenti: obblighi conseguenti

Informare ai soci:

> Le ragioni della mancata effettuazione degli ammortamenti

> L'Iscrizione a "Riserva indivisibile"

> L'influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e conto economico

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: Informativa Nota Integrativa dell'attivazione della sospensione degli ammortamenti dovrà essere fornita apposita informativa nella Nota Integrativa del Bilancio 2020, insieme alla "quantificazione" degli ammortamenti non contabilizzati (e dei conseguenti impatti sulla situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico dell'esercizio) e all'iscrizione e relativo importo della corrispondente "riserva indisponibile"

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: documento FNC del 17 marzo 2021

Le metodologie per la sospensione dell'ammortamento

- 1^ Interpretazione: secondo cui la finalità della norma è quella di "Alleggerire i bilanci";
- 2^ Interpretazione: secondo cui non si deve perdere di vista la logica "economico – aziendale" posta a monte della scelta di sospendere e/o non sospendere gli ammortamenti;

N.B.: occorre verificare se in seguito ai provvedimenti del Governo in relazione alla pandemia con chiusura temporanea dell'attività vi sia stato: utilizzo del bene e relativo deterioramento fisico e tecnologico.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: determina due effetti fondamentali

documento FNC del 17 marzo 2021

- Ø 1^ Effetto: allungamento del piano di ammortamento (Art. 60 c. 7 – bis L. 126/2020);
- Ø 2^ Effetto: predisposizione della riserva indisponibile (Art. 60 c. 7 ter L. 126/2020)

I soggetti che si avvalgono della facoltà di sospensione degli ammortamenti devono "destinare una riserva indisponibile utili" di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

N.B.: riserva indisponibile utilizzabile solo per copertura di perdite.

Riserva indisponibile diventa "libera" nel momento del completamento della procedura di ammortamento.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: Imposte differite (Art. 60 –comma 7 quinques L. 126/2020)

La procedura della "sospensione degli ammortamenti" non incide sulla deducibilità fiscale della quota di ammortamento sospesa né ai fini delle imposte dirette né ai fini Irap.

N.B.: in caso di imposta differita si evidenzia un disallineamento temporaneo tra:

- La determinazione del risultato economico nell'ambito del bilancio
- E la determinazione della base imponibile (ai fini IRES – IRAP) dovuto alla variazione in diminuzione operata nel 2020 per dedurre fiscalmente l'ammortamento riconosciuto solo ai fini fiscali (per l'anno in questione per effetto del quale occorre contabilizzare le imposte differite (ove si tratti di valori significativi).

Fonte: Documento FNC marzo 2021

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: Imposte differite (Art. 60 –comma 7 quinques L. 126/2020)

⇒ N.B: La "differenza temporanea" è destinata a livellarsi nell'esercizio in cui in bilancio verrà stanziata la quota di ammortamento che, ormai dedotta nel 2020, costituirà "una variazione in aumento" ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

⇒ N.B.: L'imputazione delle "imposte differite" comporta una (rilevante) riduzione del beneficio economico determinato dalla sospensione degli ammortamenti.

Fonte: Documento FNC marzo 2021

DECRETO AGOSTO

INTERRUZIONE ATTIVITA' PRODUTTIVE DEL CESPITE

L'INTERRUZIONE DELL'ATTIVITA' PRODUTTIVA DEL CESPITE

Il COVID ha sicuramente comportato l'interruzione o il rallentamento dell'attività produttiva nel corso di quest'anno. Con riguardo alla interruzione dell'attività produttiva, ai fini del computo dell'ammortamento di periodo, occorre distinguere

- **L'interruzione temporanea**
- **Dalla interruzione permanente**

1) INTERRUZIONE TEMPORANEA

Il par. 57 OIC si precisa che **l'ammortamento va calcolato anche sul cespiti temporaneamente inutilizzati.**
In effetti in base al principio in esame, la sospensione temporanee dell'attività produttiva (come è accaduto, ad esempio, durante il cd. "/ockdown" non interrompe il normale processo di obsolescenza tecnica ed economica del cespite.

EFFETTI FISCALI.: la corretta applicazione della procedura di ammortamento in sede contabile, ai fini della redazione del bilancio si ripercuote positivamente in ambito fiscale. Infatti, in assenza di una specifica norma fiscale che disciplini in senso contrario il caso di specie, 1a sospensione dell'utilizzo del utilizzo del csspite non incide sull'inerenza del costo imputato in bilancio, tenuto conto della "intrinseca potenzialità produttiva del bene medesimo, anche quando, per un fattore fortuito, ne sia temporaneamente impeto l'utilizzo .. (cass., n. 10902/2019; conf.: cass., n. 9252/2019 e 2742/2020).

N.B.: il par. 67 *dell'OIC* 16 richiede *la* **necessità di riesaminare** il **criterio di ammortamento prescelto,**
"qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento." In tal caso è possibile che sopravvenga un mutamento dei piani aziendali di utilizzazione dei cespiti e, conseguentemente, è consentita *la* modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati, salvo l'obbligo di motivazione in nota integrativa (Rei. *al D.lgs.* 127/1991). L'interruzione e/o il rallentamento dell'attività produttiva *del* bene possono rientrare tra i fattori di aggiornamento del piano di ammortamento.

Cass., n. 22016/2014	La variazione delle quote di ammortamento non giustificata nella nota integrativa comporta la nullità del bilancio

1) INTERRUZIONE TEMPORANEA

IL PROFILO FISCALE

Occorre ricordare che i coefficienti di ammortamento riportati nel DM 31/12/1988, calcolati sul costo originario delle immobilizzazioni, deterninano il costo massimo deducibile dall'impresa in ogni esercizio. In linea generale l'impresa deve:

Ødeterminare l'ammortamento, ai fini del bilancio, in base alle disposizioni contenute nel codice civile ed alle raccomandazioni previste dalf'0IC di riferimento;

Øapplicare il coefficiente fiscale per fa determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette;

GIURISPRUDENZA	
Cass. N. 22016/2014,451/2015, 16478/2014	L'art. 102 del Tuir non costituisce una deroga alle disposizioni civilistiche in materia di ammortamento
Cass. N. 20678/2015, 25758/2014	L'adozione di un regime di ammortamento contrastante con le disposizioni civilistiche comporta l'indeducibilità delle quote imputate nel conto economico

2) INTERRUZIONE PERMANENTE

INTERRUZIONE PERMANENTE

Il "lockdown" e la conseguente crisi hanno in tanti casi provocato l'interruzione permanente dell'attività produttiva di specifici cespiti (si pensi ad esempio alla perdita di un'ampia fetta di mercato che abbia comportato la necessità di riorganizzare la produzione interrompendo definitivamente l'attività produttiva di alcuni cespiti)

N.B.: IN QUESTI CASI OCCORRE INTERROMPERE L'AMMORTAMENTO (OIC 16, PAR. 80)

POSSIBILI ESITI DELLE STIME "PERDITA VALORE TRANSITORIA"

POSSIBILI ESITI DELLE STIME

L'impresa, nel procedere all'aggiornamento della stima (indotta dalle modifiche derivanti dall'emergenza Covid), deve valutare, nell'ordine:

A. Se il **valore residuo** di una immobilizzazione risulta **pari o superiore al suo valore contabile;**
B. se tale situazione possa considerarsi **transitoria o durevole.**

POSSIBILI ESITI DELLE STIME 1) "PERDITA VALORE TRANSITORIA"

PERDITA DI VALORE "TRANSITORIA"

Se la perdita di valore è considerata meramente transitoria (es: dopo il lockdown l'impresa ha ripreso un utilizzo ordinario del cespite):
=> Deve limitarsi alla **interruzione dell'ammortamento** (OIC 16, par. 62)

VALORE RESIDUO >/= VALORE NETTO CONTABILE = INTERRUZIONE DELL'AMMORTAMENTO

N.B.: la formula fa riferimento ai seguenti valori:

- **Valore residuo** (detto anche "valore recuperabile") = **presumibile valore di realizzazione** del bene al **termine della vita utile;**
- **Valore netto contabile = differenza tra costo e fondi ammortamento e fondi svalutazione**

POSSIBILI ESITI DELLE STIME 2) "PERDITA VALORE DURATURA"

PERDITA DI VALORE "DURATURA" – LA "CAPACITA' DI AMMORTAMENTO

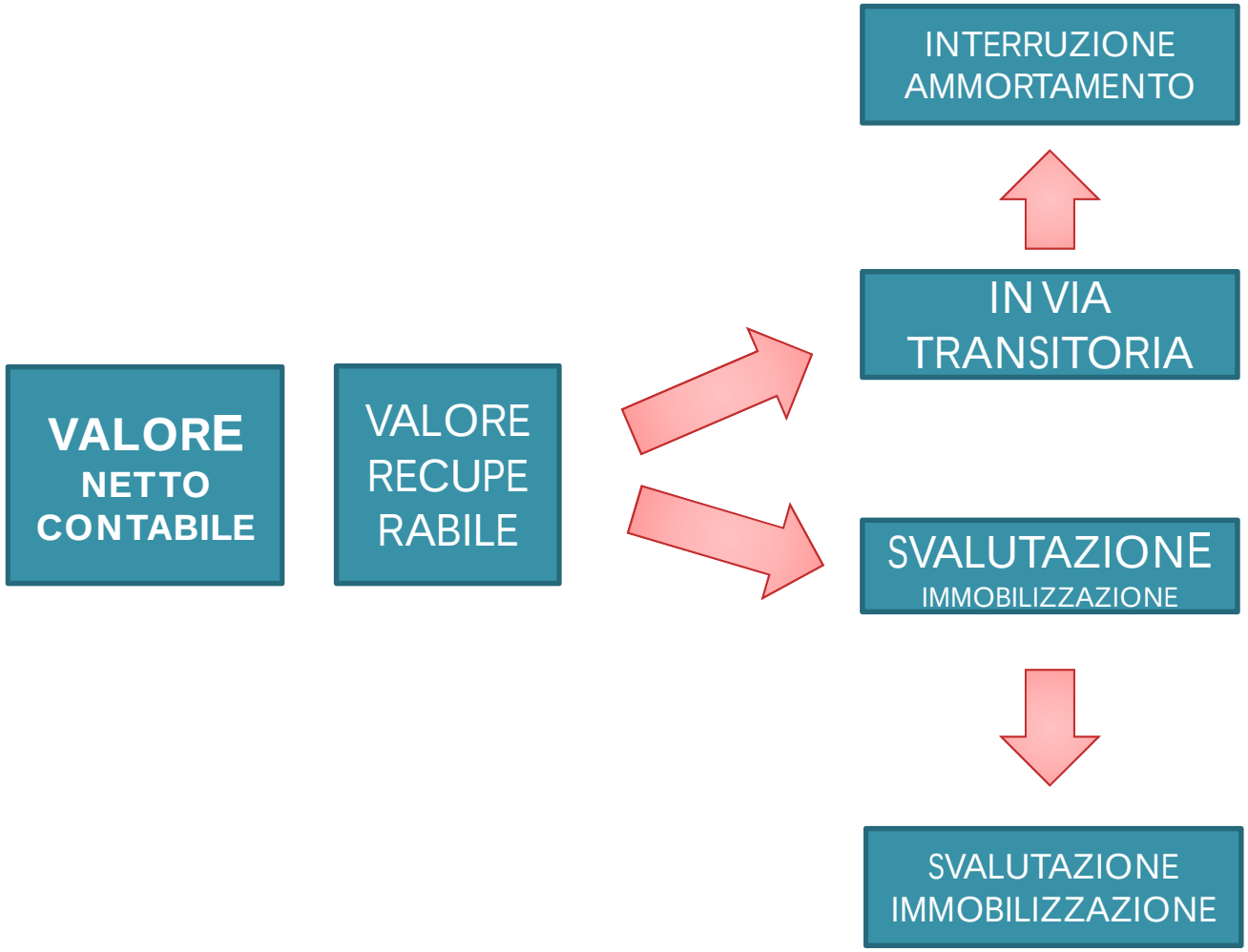
Gli OIC precisano che nel caso in cui la situazione precedente si ponga in modo durevole:

- Ø Non è sufficiente interrompere l'ammortamento;
- Ø Ma occorre procedere a svalutare l'immobilizzazione (ex art. 2426 n. 3 c.c.)

Art. 2426 n. 3: " l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento.

N.B.: Il procedimento di svalutazione viene effettuato secondo le raccomandazioni contenute nell'OIC 9:1) l'immobilizzazione va rilevata in bilancio al minor valore del dato del valore "recuperabile"; 2) stanziando a conto economico la differenza rispetto al valore contabile (fiscalmente indeducibile, in quanto evento solo "stimato", non "realizzato"

POSSIBILI ESITI DELLE STIME 2) "PERDITA VALORE DURATURA"



GLI IMMOBILI

GLI IMMOBILI

Una trattazione a parte merita l' ammo**rt**amento riferito agli. immobili;; ciò in quanto questi presentano la particolarità che:

- **pur in presenza di un loro utilizzo**
- **non si verifica, in generale, alcuna "obsolescenza tecnica" apprezzabile nel senso che mantengono il loro valore con il tempo (con una mera manutenzione ordinaria).**

N.B.: essi mantengono un **"valore residuo" costante** nel tempo (a differenza ad esempio rispetto ad **un macchinario per il quale è possibile giungere a un valore residuo pari a zero al termine della vita utile).** Un primo effetto di tale aspetto riguarda la generalizzata difformità nel calcolo dell'ammortamento operato **dalle imprese sugli immobili le quali:**

Ø **Non quantificano l'ammortamento** solo quale differenza tra il costo storico rispetto al valore residuo ma procedono all'ammortamento dell'intero costo storico (come se nel tempo il valore residuo dovesse **essere pari a zero).**

IMMOBILE PATRIMONIO

IMMOBILE PATRIMONIO

Se quanto sopra si ritiene difficilmente contestabile per quanto riguarda gli **immobili strumentali per destinazione, a soluzione parzialmente diversa** si dovrebbe giungere per gli **"immobili patrimonio"•** cioè per le unità immobiliari non utilizzate in via diretta nell'ambito dell'attività (immobili abitativi/strumentali per natura che risultano locati a terzi o inutilizzati).

Infatti, in tal caso, il **par. 59 dell'OIC 16** prevede **espressamente** che:

- considerata la prevalente finalità di "investimento finanziario" delle eccedenze di liquidità delle imprese
- la verifica del valore residuo rispetto al valore netto contabile risulta sempre doveroso con la conseguenza che, nella maggior parte dei casi, non si dovrà procedere ad alcun ammortamento

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

- Art. 110 D. Legge N. 104/2020 – Legge N. 126/2020 (Decreto agosto)
- Legge N. 342/2000
- Art. 2426 c.c
- Assonime Circ. N. 6 del 05/03/2020
- OIC Documento N. 7/2020

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

<u>Art. 110 Decreto Agosto =></u> prevede una misura di favore per le imprese, e consente una rivalutazione generale dei beni d'impresa e partecipazioni 2020 in "deroga" alla previsione art. 2426 c.c.

N.B.: la "nuova norma" in materia di rivalutazione di cui all'art. 110 Decreto agosto si presenta con caratteristiche decisamente differenti rispetto ad analoghe disposizioni introdotte anni precedenti sia in tema di semplificazione della "procedura e costo fiscale".

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

SOGGETTI INTERESSATI
Art. 73, c. 1, lett. a) e b) TUIR

- Spa, Srl, Sapa, società cooperative e di mutua assicurazione
- Enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali

Che non adottano i principi contabili internazionali.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA: Art. 2423 c.c.

Dalla lettura dell'art. 2423 c.c. si evince che per effettuare la "**rivalutazione economica**" sono richiesti i seguenti requisiti:

- Si deve trattare di un caso eccezionale;
- L'applicazione delle norme civilistiche deve essere incompatibile con il principio della rappresentazione veritiera e corretta.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA: Art. 2423 c.c.

In presenza di tali condizioni l'esercizio della deroga è obbligatoria.

Inoltre, in caso di esercizio della deroga si determinano le seguenti conseguenze:

- Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione della deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile, se non in misura pari agli importi recuperati tramite l'ammortamento o il realizzo;
- Nella Nota Integrativa devono essere indicati il motivo della deroga, i suoi effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico e il divieto di distribuzione ai sensi dell'art. 2423 co. 3 del c.c.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA



RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA



RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

EFFETTUAZIONE

- La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso al 31.12.2020.
- Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31.12.20 I 9, se approvato successivamente alla data **di attuazione** del 14.10.2020, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

N.B.: La rivalutazione deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

VALORE MASSIMO DI BILANCIO

- 1 valori risultanti non possono superare, in nessun caso, i **valori effettivamente attribuibili ai beni.**

N.B.: *Gli* **amministratori** e **il collegio sindacale** devon·o indicare e motivare i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la rivalutazione non eccede il "valore massimo".

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

RICONOSCIMENTO FISCALE DELLA RIVALUTAZIONE

IMPOSTE	EFFETTI
Imposta sostitutiva	Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto E Imposta sostitutiva e> ai fini delle imposte sui redditi e dell' Irap attraverso il versamento di un imposta sostitutiva.
Rivalutazione ai soli fini civilistici	Il versamento dell'imposta sostitutiva è opzione meramente facoltativa, essendo prevista anche la rivalutazione prevista anche con effetto ai soli fini civilistici.
Opportunità per le società cooperative	L'aspetto inerente il riconoscimento fiscale della rivalutazione merita un 'approfondita valutazione in relazione alle cooperative per le quali operano i regimi di esenzione da Ires di cui agli artt. l O e 11 del D.P.R. 601/1973, con particolare riferimento alle cooperative sociali di produzione e lavoro ed alle cooperative agricole.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

RICONOSCIMENTO FISCALE DELLA RIVALUTAZIONE

Adempimento Il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si ottiene attraverso il versamento di una imposta sostitutiva di Irpef, Ires ed Irap.

Mi**sura** L'imposta sostitutiva e prevista nella misura del 3% sul maggior valore dei beni ammortizzabili e dei beni non ammortizzabili.

Decorrenza Mediante il versamento dell'imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione decorre dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e stata eseguita.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito dall'importo iscritto nel passivo del bilancio o rendiconto, in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati (art. 9, c. l D.M. 162/200 I).

Il saldo attivo della rivalutazione **può essere affrancato, in tutto o in parte,** con l'applicazione in capo alla società di un 'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell 'Irap e di eventuali addizionali nella misura **del 10%.**

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

- In ambito cooperativo, si ritiene che il saldo attivo della rivalutazione non possa che essere accantonato in una speciale 1iserva designata con riferimento alla legge di rivalutazione, al netto dell'imposta sostitutiva eventualmente corrisposta.
- In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quanto la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE

Per il riconoscimento fiscale della rivalutazione

- Per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione
- Le imposte sostitutive sono versate in un **massimo di 3 rate** di pari importo:

Ø la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita;

Ø le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Gli importi da versare possono essere compensati nel modello F24.

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

DISPOSIZIONI APPLICABILI

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli artt. 11, 13, 14 e L. 342/2000, quelle del regolamento di cui al D.M. 13.04.2001, n. 162, non che quelle del regolamento di cui al D.M. 19.04.2002, n. 86, e dell'art. 1, cc. 475, 477 e 478 L. 311/2004.

DECRETO RILANCIO E DECRETO SEMPLIFICAZIONI

AUMENTO CAPITALE SOCIALE E CREDITO D'IMPOSTA PER AUMENTO CAPITALE SOCIALE

- Min. Economia Decreto 10 agosto 2020
- D.L. n. 76/2020 – Legge N. 120/2020 art. 44
Decreto semplificazioni => in vigore dal 15 settembre 2020
D.L. N. 34/2020 – Legge N. 77/2020 art. 26
Decreto rilancio => in vigore dal 19 luglio 2020
- Art. 2480 – 2481 – 2481 - bis

Aumento capitale sociale e credito d'imposta aumento capitale sociale "Quorum costitutivo" e "deliberativo"

- Art. 44 Decreto semplificazioni => Per favorire il conferimento di capitale alle società le stesse possono deliberare entro il 30 giugno 2021 un aumento di capitale a pagamento con "quorum costitutivo" della metà del capitale sociale e "quorum deliberativo" della maggioranza del capitale presente nell'assemblea straordinaria;
- Art. 26 Decreto rilancio => sono incluse misure volte ad incentivare da un lato la "Patrimonializzazione" e dall'altro a salvaguardare le "**fonti di finanziamento**".

AMBITO APPLICATIVO

Beneficiari

Aumenti di capitale delle Spa, Sapa, Srl, anche semplificata, società cooperative, società europee di cui al regolamento (CE) n. 2517 e società cooperative europee (reg CE n. 1435/2003)

- Aventi sede in Italia
- Regolarmente costituite e iscritte nel Registro delle Imprese

Autorizzazione UE

L'efficacia delle misure è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea (giunta con decisione Commissione U.E. 31.07.2020

REQUISITI

Ammontare dei ricavi (art. 85, c. 1, lett. a) e b) TUIR relativo al periodo d'imposta 2019, superiore a 5 milioni di euro, ovvero 10 milioni di euro nel caso di fruizione della misura prevista per l'emissione di obbligazioni o titoli di debito, e fino a euro 50.000.000

Riduzione complessiva dell'ammontare dei ricavi, nei mesi di marzo e aprile 2020, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non iferiore al 33%, a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19

- Deliberato ed eseguito, dopo il 19.05.2020 ed entro il 30. 06. 2021, un aumento di capitale a pagamento e integralmente versato (conferimento in denaro);
- Per l'accesso alla misura prevista per l'emissione di obbligazioni o titoli di debito, l'aumento di capitale non deve essere inferiore a euro 250.000.

Condizioni per la societa'

- Alla data del 31.12.2019 non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà
- Si trova in situazione di regolarità contributiva fiscale
- Si trova in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, o della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente
- Non rientra tra le società che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione Europea.
- Non si trova nelle condizioni ostative di cui all'art. 67 D. Lgs. 159/2011
- Nei confronti degli amministratori, dei soci e del titolare effettivo non è intervenuta condanna definitiva, **negli ultimi 5 anni,** per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sull'Iva nei casi sia stata applicata la pena accessoria di cui di cui all'art. 12, c. 2 D. Lgs. 7/2000.
- Solo nel caso di accesso alla misura prevista per l'emissione di obbligazioni o titoli di debito, il numero di occupati è inferiore a 250 persone.

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIO

- **Importo**

Ai soggetti che effettuano conferimenti in denaro, in una o più società, spetta un credito d'imposta pari al 20%

- **Limiti**

L'investimento massimo del conferimento in denaro sul quale calcolare il credito d'imposta **non può eccedere € 2.000.000**, tenuto conto, peraltro, che per i soci di cooperative operano i limiti di cui all'art. 2525 C.C.

La partecipazione riveniente del conferimento deve essere **posseduta fino al 31.12.2023**

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIO

- **Limiti**

N.B.: La distribuzione di riserve, di qualsiasi tipo, prima di tale data da parte della società oggetto del conferimento in denaro comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo del contribuente di restituire l'ammontare detratto, unitamente agli interessi legali.

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIO

- **Certificazione**

L'agevolazione spetta all'investitore che ha una certificazione della società conferitaria che attesti di non aver superato il limite dell'importo complessivo agevolabile ovvero, se superato, l'importo per il quale spetta il credito d'imposta.

- **Esclusioni**

Non possono beneficiare del credito d'imposta le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono sottoposte a comune controllo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate.

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIO

- **Irrilevanza fiscale**

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, c. 5 Tuir (deducibilità interessi passivi)

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIETA'

- **Calcolo**

Alle società che soddisfano le condizioni previste è riconosciuto, a seguito dell'approvazione **del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al: 50%** delle perdite eccedenti il **10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento del capitale eseguito ai sensi dell'agevolazione, e comunque nei limiti previsti.**

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIETA'

- **Decadenza**

La distribuzione di qualsiasi tipo di riserve prima del 01/01/2024 da parte della società comporta la decadenza del beneficio e l'obbligo di restituire l'importo, unitamente agli interessi legali.

CREDITO D'IMPOSTA PER SOCIETA'

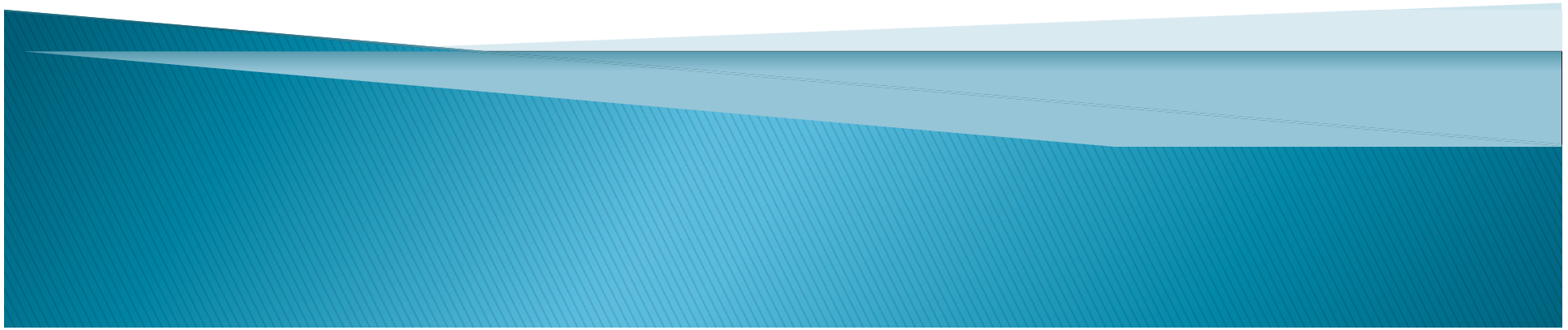
- **Irrilevanza fiscale**

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, c. 5 Tuir (deducibilità interessi passivi)

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

- Ø Attivo Stato Patrimoniale € 175.000,00
- Ø Ricavi vendite € 350.000,00
- Ø 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

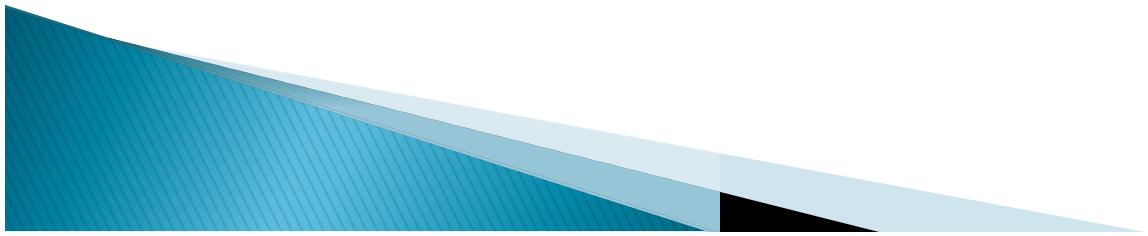
- Capitale
- Riserve
- Utili/perdite a nuovo
- Utile/perdite d'esercizio

IL CONTO ECONOMICO

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

- Ø 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:
- Ø (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;
- Ø l'art. 2423, comma 2, il bilancio deve rappresentare "in modo veritiero e corretto" il risultato economico dell'esercizio;
- Ø Vi è d'altra parte interessante da parte dell'Erario alla certezza del rapporto tributario;
- Ø 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 Costituzione

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. 6548, 27.04.2012)

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, 2599/2014)

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

Ø 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

Ø 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 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:**
Ø Maggiori proventi tassabili
Ø 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:*

- Ø *sono imposte civilisticamente di competenze dell'esercizio. In pratica sono imputati all'esercizio costi fiscali maggiori di quelli civilistici, riducendo la tassazione;*
- Ø ***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:

- Ø Sono imposte civilisticamente di competenza di futuri esercizi;
- Ø Derivano da costi civilisticamente di competenza ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi;
- Ø 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.