

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



Antonio SANGES  
*26 Giugno 2020*

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

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

## USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

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

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

## USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

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

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

## USCIRE DAGLI EFFETTI NEGATIVI DEL COVID-19

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

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

## IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

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

# IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST  
RESILIENZA

FLUSSI DI CASSA/ATTIVO

DEBITI FINANZIARI/  
CAPITALE NETTO

ROA

# IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

## INDICI TEST RESILIENZA

CREDITI COMMERCIALE/FATTURATO

DEBITO COMMERCIALE/FATTURATO

FORNITORI TEMPI MEDI CONCORDATI (GG)

# IMPRESE AL TEST DI RESILIENZA

INDICI TEST RESILIENZA

CLIENTI TEMPI MEDI CONCORDATI  
(GG)

UTILE ANTE ONERI FINANZIARI/ FATTURATO

DSCR 1°  
APPROCCIO  
(CNDEC)

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



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

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

### A) Variazioni in aumento:

- > Maggiori proventi tassabili
- > minori oneri deducibili

### B) Variazioni in diminuzione:

- Maggiori proventi tassabili
- Minori oneri deducibili

**REDDITO D'IMPRESA**

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

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

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

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

## Le "differenze temporanee":

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

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

## Le "differenze temporanee":

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

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

## Le "differenze temporanee":

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

## Le differenze temporanee tassabili:

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

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

- › plusvalenze a tassazione differita ai sensi dell'art. 86, comma 4, Tuir;
- › adeguamenti di valore di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- › dividendi rilevati per competenza in mancanza dell'incasso;
- › utili su cambi non realizzati derivanti dall'adeguamento di fine esercizio.

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

## Le differenze temporanee deducibili:

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

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

- › **ammortamenti** effettuati per importi eccedenti l'applicazione delle aliquote tabellari o le quote massime previste dalla legge;
- › **ammortamenti** effettuati (fino al 2012) su valori rivalutati degli immobili ai sensi del D.L. 185/2008, con effetti fiscali differiti;
- › **rettifiche di valore** operate per importi superiori ai limiti fiscalmente ammessi, come quelle per svalutazione crediti eccedenti il tetto dell'art. 106, Tuir.

## Le differenze temporanee deducibili:

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

## Le differenze temporanee deducibili:

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

## Le differenze temporanee deducibili:

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

## Le differenze permanenti:

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

- Il Principio della "derivazione semplice"
- Il Principio della "derivazione rafforzata"

Art. 83 DPR 917/86

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

- L'art. 13 - bis D. Legge N° 244/2016 => Legge N° 19/2017 (Decreto Mille Proroghe) ha modificato l'art. 83 DPR 917/86;
- Il nuovo articolo 83 DPR 917/86 dispone che:  
*"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (....) e per i soggetti, diversi dalle micro - imprese di cui all'art. 2435 - ter del codice civile, e che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, ANCHE IN **DEROGA** ALLE DISPOSIZIONI DEI SUCCESSIVI ARTICOLI DELLA PRESENTE SEZIONE, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"*

## - Il Principio della derivazione

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

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

## - Il Principio della "derivazione semplice"

**Soggetto:** Microimprese

**Normativa:** Art. 2435 - ter c.c. => art. 83 DPR 917/86

**Il concetto:** ai fini fiscali trova applicazione il principio della "derivazione semplice" che comporta la determinazione del reddito fiscale sulla base delle regole giuridico formali di cui all'art. 109 - comma 1 - 2 DPR 917/86.

## - Il Principio della "derivazione rafforzata"

*Soggetto: Spa/Srl diverso da Microimprese*

*Normativa: art. 83 DPR 917/86*

*Il concetto: Il principio della "derivazione rafforzata" mira a raggiungere gli obiettivi essenziali in riferimento:*

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

## "Derivazione rafforzata" e "Reddito fiscale"

### Il Reddito fiscale:

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

# "Ammortamento beni materiali"

Art. 102 DPR 917/86



# "Ammortamenti dei beni materiali"

## Ammortamento beni materiali

### Differenze permanenti



## Variazioni fiscali

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"

<u>Inizio ammortamento</u>	Periodo di imposta di entrata in funzione.
<b>Misura ammortamento</b>	Aliquote D.M. 31.12.1988; nell'esercizio di entrata in funzione, l'aliquota è ridotta alla metà
<b>Ammortamenti ridotti</b>	<p>Non esistono limiti minimi all'ammortamento fiscale.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>➤ 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 lres.</li><li>➤ Esso potrà essere recuperato fiscalmente solo al momento della cessione del bene (R.M. 51/E/2005).</li><li>➤ 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).</li></ul>

## "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	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 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.</li> <li>➤ Inizio ammortamento: stesse regole civilistiche, ma, per imprese di nuova costituzione dall'esercizio di conseguimento dei primi ricavi.</li> </ul>	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»	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Deducibilità come costi d'esercizio</li> <li>➤ Spese di rappresentanza: limiti di deduzione commisurati ai ricavi.</li> <li>➤ Per le imprese di nuova costituzione, deducibili solo dall'esercizio di conseguimento dei primi ricavi.</li> </ul>	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)	<p>Ammortamento in relazione alla residua possibilità di utilizzazione (ma non oltre la scadenza, se in licenza).</p> <p>Inizio ammortamento: quando l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.</p>	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
<p>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.</p>	B.I.4)	<p>Ammortamento in base alla residua possibilità di utilizzazione (durata della concessione/licenza o, se minore, alla durata di presunto utilizzo).</p>	<p>Ammortamento in misura corrispondente alla durata della concessione o della licenza</p>	<p>Art. 103, co. 2</p>

# "Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
<p><b>Marchi</b> 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).</p>	<b>B.I.4)</b>	<p>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.</p>	<p>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.</p>	Art. 103, co. 2

# "Sintesi regime fiscale delle immobilizzazioni immateriali"

Tipo onere	Voce	Regime civilistico	Regime fiscale	Tuir
Avviamento	B.I.5)	<p>Capitalizzabile solo se:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) acquisito da terzi a titolo oneroso (acquisto azienda, fusione, scissione o conferimento di azienda);</li> <li>(ii) ha un valore quantificabile perché incluso nel corrispettivo;</li> <li>(iii) garantisce benefici/utili futuri;</li> <li>(iv) è recuperabile (in termini di redditi futuri sufficienti a coprire le quote di ammortamento).</li> </ul> <p>Ammortamento secondo la vita utile, cioè il periodo durante il quale è probabile si manifesteranno i benefici connessi con l'avviamento dell'azienda.</p>	<p>Ammortamento per quote (anche non costanti) annue non superiori ad un diciottesimo (5,56%) per esercizio.</p> <p>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.</p>	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 formati 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)	(+)
<b>Totale incremento patrimoniale lordo</b>	=
Distribuzioni di riserve e rimborsi di capitale 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019	(-)
Conferimento in denaro a favore di soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019	(-)
Acquisti o incrementi di partecipazioni di controllo già appartenenti a soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2018-2019	(-)

## Come fare il calcolo della base su cui opera il nuovo coefficiente Ace

+/-

Acquisti aziende o rami aziendali da altri soggetti del gruppo 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019

(-)

Conferimenti in denaro da soggetti esteri residenti in stati diversi da quelli che garantiscono lo scambio di informazioni 2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018 (anche se extragruppo)

(-)

Incremento di crediti di finanziamento al 31.12.2019 rispetto al 31.12.2010 a società del gruppo

(-)

Incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni al 31.12.2019 rispetto al 31.12.2010

(-)

**Totale incremento patrimoniale netto (A)**

(=)

Patrimonio netto al 31.12.2019 (B)

Base Ace: minore tra (A) e (B)

Base Ace x 1,30%=detassazione 2019 (C)

Eccedenza di detassazione riportata dal 2018 (D)

Detassazione nel mod. Redditi 2020 (C) + (D)

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" società di capitali

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

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" società di capitali

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

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

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

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

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

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

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

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

## ➤ CALCOLO DEL ROL "RETTIFICATO":

Valore Produzione - Costi produzione +

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

Canoni, leasing beni strumentali (quota parte B8)

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

## ➤ **RIPORTO DELLE ECCEDENZE: IL MECCANISMO**

- 1) Riporto eccedenza "interessi dedotti": gli interessi passivi di un dato periodo d'imposta possono essere dedotti nei successivi periodi (quale variazione in diminuzione Modello Unico);
- 2) Riporto eccedenza "ROL": la quota del ROL non utilizzata per dedurre interessi nel periodo d'imposta può incrementare il ROL dei successivi, periodi d'imposta entro i cinque periodi d'imposta successivi;
- 3) Riporto eccedenza "Interessi Attivi" tale eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi.

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

## ➤ ROL DISCIPLINA TRANSITORIA

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

- 1) **"Eccedenze interessi passivi non dedotti al 31/12/2018": sono utilizzabili nel nuovo regime => le "vecchie eccedenze" di interessi vengono assimilate a quelle "nuove";**
- 2) **"Eccedenze ROL non utilizzate al 31/12/2018": il valore del 30% del vecchio ROL contabile periodo 31/12/2010 => 31/12/2018 risulta deducibile secondo "il nuovo regime";**
- 3) **"Determinazione ROL fiscale 2019": neutralizzare e/o rettificare i componenti positivi e/o negativi che potrebbero comportare una duplicazione e/o annullamento.**

# Interessi passivi: "Il nuovo Rol" Calcolo della deducibilità

## ➤ ROL MODELLO UNICO QUADRO RF

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

## RIFERIMENTI

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

**NOVITA'**

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

## SOGGETTI INTERESSATI

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

## AMBITO OGGETTIVO

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

## PROCEDURE

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

# IMU Immobili strumentali "soglie di deducibilità"

## DECORRENZA

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

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

# Il Superammortamento

## RIFERIMENTI

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

# Il Superammortamento

## ADEMPIMENTO

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

# Il Superammortamento

**NOVITA'**

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

# Il Superammortamento

**SOGGETTI  
INTERESSATI**

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

# Il Superammortamento

## AMBITO OGGETTIVO

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

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

# Il Superammortamento

## PROCEDURE

Per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai . criteri generali:

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

# Il Superammortamento

## DECORRENZA

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

# Superammortamento 2019

## **SUPERAMMORTAMENTO SENZA LIMITI DI IMPORTO**

Legge Bilancio 2018 (Legge 205/2017):

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

# Superammortamento 2019

## **SUPERAMMORTAMENTO NEI LIMITI DI 2,5 MILIONI**

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

## Credito d'imposta in luogo del superammortamento dal 2020

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

# Rivalutazione Beni Impresa

art. 1 commi 696 - 704

## Legge Bilancio 2020 N. 160/2019

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

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

⇒ Ad esclusione degli immobili merce;

### **N.B.!! LA RIVALUTAZIONE:**

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

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

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

# Rivalutazione beni di impresa

- Il valore rivalutato è riconosciuto dal 2022.
- Cedere i beni prima dell'1.1.2023 fa decadere gli effetti fiscali della rivalutazione con rimborso dell'imposta sostitutiva.
- La riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta si può affrancare con imposta sostitutiva del 10%. **La rivalutazione si contabilizza con:**
  1. Imputazione del maggior valore al solo importo del costo storico (lordo)
  2. Imputazione del maggior valore all'importo del costo storico e del fondo ammortamento;
  3. Imputazione di maggior valore a riduzione del fondo di ammortamento.
- In tutti i casi la contropartita della rivalutazione è data da riserva di rivalutazione e debito per l'imposta sostitutiva da versare.
- Gli ammortamenti, nell'esercizio 2019 (in cui si esegue la rivalutazione) si determinano sul valore storico del bene.

# Iperammortamento

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

# Iperammortamento 2019:150%

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

# Iperammortamento 2019:a scaglioni

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

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

# Iperammortamento 2019:a scaglioni

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

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

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

# Credito d'imposta in luogo del iperammortamento dal 2020

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

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

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

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

**Bilancio d'esercizio:  
«Check List di raccordo»**



**Bilancio d'esercizio  
«Check List di raccordo»**



**Relativi mastri**



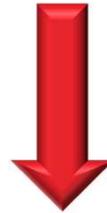
**Bilancio d'esercizio  
«Check List di raccordo»**



**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

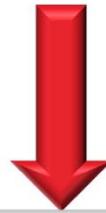
## «Check List di raccordo»



### **COSTO DEL PERSONALE**

- Prospetto dei costi del personale relativi all'anno e dei ratei per retribuzioni e contributi differiti (14<sup>^</sup>, 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.**